

StuDocu.com

Riassunto compendio di diritto tributario

Diritto Tributario (Università degli Studi di Bari)

COMPENDIO DI DIRITTO TRIBUTARIO – TESAURO

PARTE GENERALE

CAPITOLO 1 – I TRIBUTI

1. La nozione di tributo

Nel linguaggio ordinario i termini tributo, imposta, tassa, contributo sono sinonimi; nel linguaggio giuridico sono termini tecnici.

Nel nostro ordinamento, non esistono definizioni legislative né del tributo, né delle sue specie, il legislatore ne presuppone le nozioni.

Per definire il tributo occorre osservare innanzitutto che esso comporta il sorgere di una obbligazione, o altra forma di decurtazione patrimoniale; è da distinguere da altri istituti, che pure incidono sul patrimonio, ma comportano limitazioni o ablazioni di altro tipo.

In secondo luogo, il tributo è caratterizzato da coattività, ossia è sempre imposto con un atto dell'autorità, ciò lo distingue dalle entrate di diritto privato, caratterizzate da sinallagmaticità.

Possono esservi entrate pubbliche imposte coattivamente che non hanno carattere tributario (es. sanzioni), ma alla base del tributo vi è sempre un atto dell'autorità (es. legge o provvedimento).

Infine, il tributo è destinato a finanziare spese di interesse generale, i comuni possono istituire "imposte di scopo", per finanziare la realizzazione di determinate opere pubbliche. E' imposta di scopo il canone radiotelevisivo, essendo destinato a finanziare la concessionaria del servizio pubblico radiotelevisivo.

L'aggio dovuto all'agente della riscossione è un tributo di scopo, in quanto diretto a coprire i costi della riscossione.

Non ha rilievo, per la definizione del tributo, il motivo per cui esso viene istituito; esso può essere istituito per fini **fiscali** oppure per fini **extrafiscali**.

2. Imposte, tasse, contributi

Tributo è termine che indica un genus comprendente imposte, tasse e contributi; taluni aggiungono i monopoli fiscali.

La distinzione tra imposte e tasse, elaborata dai giuristi, corrisponde alla distinzione della scienza delle finanze; essendovi spese pubbliche indivisibili e spese pubbliche divisibili, le entrate destinate a finanziare spese indivisibili prendono il nome di **imposte**, quelle destinate a finanziare spese divisibili prendono il nome di **tasse**.

A) L'imposta è il tributo per eccellenza, il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico; è un evento cui sono estranei l'ente e l'attività pubblica. Le imposte sono dovute a titolo di **solidarietà** (ex artt.2 e 53 Costituzione) e sono commisurate alla dimensione economica del presupposto.

B) La **tassa ha come presupposto un atto o un'attività pubblica**, ossia l'emanazione di un provvedimento, o lo svolgimento di un servizio pubblico, **specificatamente riguardanti un determinato soggetto**.

Vi sono infatti **tasce collegate all'emanazione di atti o provvedimenti amministrativi** (es. tasse sulle concessioni governative), **tasce collegate ad un'attività pubblica** (es. contributo unificato per l'iscrizione a ruolo delle cause civili, amministrative e tributarie) e **tasce collegate alla fruizione di un bene pubblico** (es. occupazione di spazi pubblici) o di un servizio pubblico (es. raccolta dei rifiuti).

La distinzione tra servizi pubblici alla cui prestazione **è collegato il pagamento di una tassa**, e servizi pubblici per i quali è dovuto il pagamento di un corrispettivo, **non dipende dalla natura del servizio**, ma dal suo regime giuridico: la prestazione imposta coattivamente è una tassa.

Nella tassa non vi è un rapporto di **sinallagmaticità**, ciò spiega perché vi siano tasse, correlate ad un servizio pubblico, che **sono dovute anche in casi in cui il servizio non è concretamente utilizzato**: è il caso, ad esempio, della tassa sulla raccolta dei rifiuti.

Vi sono **canoni, tariffe, prezzi, diritti** che devono essere corrisposti da chi fruisce di un servizio pubblico, ma non sono tasse. Sono **entrate di diritto pubblico** non aventi natura fiscale.

Nell'ambito della finanza locale, vi sono tasse che possono essere sostituite con proventi di natura non tributaria, come il canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche e il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

C) Nella lingua comune, **il termine contributo indica ciò che si dà per il raggiungimento di un fine al quale concorrono più persone**. Nel linguaggio giuridico, è usato per designare sia istituti tributario, sia istituti non tributari.

Nel diritto tributario è denominato **contributo quel particolare tipo di tributo che ha come presupposto l'arricchimento** che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica destinata alla collettività in modo indistinto.

Sono inoltre **contributi le prestazioni dovute a determinati enti per il loro funzionamento**, se sono dovuti obbligatoriamente ad enti pubblici per i loro fini istituzionali, **come il contributo annuale al Consiglio nazionale forense dagli iscritti all'albo professionale**.

D) **Taluni includono tra le entrate tributarie anche quelle derivanti dai monopoli fiscali**. Se la definizione di tributo è imperniata sui suoi caratteri strutturali, il monopolio fiscale non è un istituto tributario.

La nozione di **monopolio fiscale è presente nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea**, che sottopone alle regole della concorrenza anche le imprese che hanno carattere di monopolio fiscale.

3. Le nozioni in uso nella giurisprudenza

A) La definizione del concetto di tributo deve tener conto della molteplicità di norme per la cui interpretazione è elaborata.

Ciò significa che il concetto di tributo non è necessariamente uno soltanto e che vi possono essere più concetti, riferiti alle diverse norme a cui deve essere applicato.

La giurisprudenza costituzionale, con riguardo all'art.75 Costituzione, che vieta il referendum abrogativo delle leggi tributarie, afferma che la nozione di tributo è caratterizzata dalla ricorrenza di due elementi essenziali:

- imposizione di un sacrificio economico individuale
- destinazione del gettito allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario delle spese pubbliche

B) La giurisprudenza ordinaria adotta una nozione di tributo piuttosto ampia, ma non tanto da comprendere le prestazioni previdenziali.

In sostanza, sono considerate tributarie tutte le prestazioni imposte in via coattiva, purché non rappresentino il corrispettivo sinallagmatico di una prestazione dell'ente impositore e siano destinate a finanziare le spese pubbliche in genere, o in una determinata pubblica spesa.

CAPITOLO 2 – LE FONTI

1. La riserva di legge

L'art.23 della Costituzione dispone che "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

I problemi esegetici posti dall'art.23 della Costituzione sono essenzialmente tre:

- nozione di legge
- nozione di base legislativa
- nozione di prestazione imposta

A) Il termine legge è assunto nell'art. 23 Costituzione per indicare non soltanto la legge statale ordinaria, ma anche gli atti aventi forza di legge e cioè i decreti legge e i decreti legislativi.

Anche le leggi regionali soddisfano il precetto dell'art.23 Costituzione.

B) La riserva di legge non riguarda tutte le norme tributarie, ma soltanto quelle di diritto sostanziale, l'art.23 non riguarda perciò le norme formali (procedimentali e processuali). Devono avere necessariamente forma legislativa anche le norme di favore, in quanto norme che pongono delle eccezioni o deroghe a fonti normative coperte dalla riserva di legge.

C) Le riserve di legge sono assolute, se la disciplina di una determinata materia è rimessa in modo esclusivo alla legge, sono invece relative se la legge può limitarsi a disciplinare le

linee fondamentali della materia.

La riserva dell'art.23 è relativa, è richiesta infatti soltanto una base legislativa, non è necessario che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, ma la legge deve avere un contenuto minimo, al di sotto del quale la riserva non è rispettata.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, la legge deve stabilire i soggetti passivi, il presupposto e la misura del tributo.

In particolare, la legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota, ma l'art.23 è rispettato anche quando la legge non indica l'aliquota o le misure massime e minime dell'aliquota, ma fissa criteri e limiti idonei a delimitare e orientare le scelte fatte con fonti regolamentari.

D) L'art.23 non concerne solo i tributi, ma tutte le "prestazioni personali e patrimoniali imposte", che è una categoria più ampia del concetto di "tributo".

Essa comprende sia le prestazioni imposte in senso formale, sia le imposizioni in senso sostanziale.

Una prestazione è da considerare imposta nei casi in cui l'obbligazione costituisca corrispettivo di un servizio pubblico, che soddisfi un bisogno essenziale e sia reso in regime di monopolio.

In tali situazioni, il cittadino è formalmente libero di stipulare o non stipulare il contratto, ma questa libertà è astratta, perché si riduce alla possibilità di scegliere la rinuncia al soddisfacimento di un bisogno essenziale e l'accettazione di obblighi e condizioni unilateralmente e autoritativamente prefissati.

In definitiva, la Corte considera compresi nell'art.23, non solo i tributi, ma anche i corrispettivi di fonte contrattuale.

2. Leggi tributarie e aiuti di Stato

Nessuna peculiarità presentano la formazione e l'approvazione delle leggi ordinarie dello Stato, quando contengono norme di imposizione tributaria: si applicano gli artt.70 ss. Costituzione, ma le leggi tributarie non possono essere abrogate con referendum popolare perché i referendum abrogativi dei tributi si prestano ad operazioni di facile demagogia, con ripercussioni sull'equilibrio del bilancio.

Le leggi che contengono disposizioni tributarie di favore devono essere autorizzate dalla Commissione europea.

2.1 Lo Statuto dei diritti del contribuente

A) Importanti disposizioni in materia di leggi tributarie sono contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con L. 27 Luglio 2000 n.212.

Gli articoli dello Statuto vanno distinti in due gruppi, il primo concerne la legge tributaria (artt. 1-4), il secondo disciplina i rapporti fisco-contribuente (artt.5 ss.); lo Statuto è una legge ordinaria, le sue norme non sono norme interposte tra le fonti di natura costituzionale e le norme ordinarie.

B) Le disposizioni dello Statuto, secondo l'art.1 "possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Sono dunque disposizioni rinforzate per una duplice ragione: non vale per esse il disposto dell'art.15 delle preleggi nella parte in cui prevede l'abrogazione per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti.

A parte ciò, va tenuto presente che lo Statuto è una legge ordinaria, non è quindi invalida una deroga allo Statuto, contenuta in un atto con forza di legge.

2.2 I decreti legge

La funzione legislativa spetta al Parlamento, ma il Governo può emanare decreti con forza di legge, ossia decreti legge e decreti legislativi.

I decreti legge sono provvedimenti provvisori con forza di legge, che possono essere adottati dal Governo in casi straordinari di necessità ed urgenza, hanno efficacia dal giorno della pubblicazione e perdono efficacia se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla pubblicazione.

Secondo l'art.4 dello Statuto "non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi, né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti.

2.3 I decreti legislativi

Il Parlamento può delegare al Governo l'esercizio della funzione legislativa "con determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per oggi definiti".

Il Parlamento si limita, perciò, a fissare nella legge delega principi e criteri direttivi, mentre l'esecutivo predispone il decreto delegato.

2.4 I testi unici

Il Testo unico è un testo normativo che contiene la raccolta e la riunificazione di norme relative alla stessa materia.

Di solito, i testi unici sono oggetto di decreti legislativi.

3. I regolamenti statali

A) La potestà regolamentare è disciplinata dalla L.23 Agosto 1988 n.400, secondo la quale i regolamenti governativi sono deliberati dal Consiglio dei Ministri, dopo aver sentito il parere del Consiglio di Stato.

Sono poi sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei conti, emanati con decreto del Presidente della Repubblica e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale; essi disciplinano:

- l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi;
- l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio;
- le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o atti aventi forza di legge;
- l'organizzazione e il funzionamento delle amministrazioni pubbliche;
- l'organizzazione del lavoro e i rapporti di lavoro dei pubblici dipendenti in case agli accordi sindacali

In questi casi il Governo dispone di una potestà regolamentare generale, esercitabile anche senza specifica autorizzazione legislativa.

L'art.17 comma 2 contempla i regolamenti delegati, attraverso i quali trova attuazione il fenomeno della cd. delegificazione, il Governo quindi è titolare di una potestà esercitabile previa autorizzazione legislativa, nelle materie non coperte da riserva assoluta di legge; le leggi, autorizzando l'esercizio della potestà regolamentare del Governo determinano le norme generali regolatrici della materia e dispongono l'abrogazione delle norme vigenti, con effetto dall'entrata in vigore delle norme regolamentari.

Dato che il diritto tributario sostanziale è oggetto di una riserva relativa di legge, possono aversi in tale materia:

- regolamenti esecutivi
- regolamenti delegati

I regolamenti attuativi e integrativi non sono ammissibili in diritto tributario per le materie coperte da riserva di legge, in tali materie, una norma di legge che si limiti ad indicare solo dei principi e non la disciplina richiesta dall'art.23 Costituzione, non potrebbe essere integrata o attuata da un regolamento.

B) I regolamenti ministeriali sono adottati nelle materie di competenza di un singolo Ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere.

Se la materia è di competenza di più ministri, sono adottati regolamenti interministeriali, sempre in virtù di autorizzazione legislativa, con decreto del Presidente del Consiglio.

Anche i regolamenti ministeriali e interministeriali sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sono sottoposti al visto e alla registrazione della Corte dei Conti e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

C) Non di rado le leggi autorizzano il ministro ad emanare decreti non aventi valore regolamentare, in tal modo, non viene seguita la procedura prevista per i decreti con valore di regolamento e non è infranta la norma costituzionale che limita il potere regolamentare dello Stato alle sole materie di legislazione esclusiva.

4. La potestà legislativa delle regioni

A) Secondo l'art.117 Costituzione "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".

Lo Stato ha potestà legislativa esclusiva in materia di sistema tributario e contabile dello Stato e di perequazione delle risorse finanziarie, la potestà legislativa regionale è concorrente o residuale.

B) L'art.119 prevede che regioni ed enti locali stabiliscono ed applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e

del sistema tributario.

Le regioni possono dunque legiferare in materia di tributi regionali e locali, ma nell'ambito segnato dai principi fondamentali e dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fissati da leggi statali.

Nella Costituzione italiana non vi è la ripartizione dei tipi di tributi riservati allo Stato centrale e dei tipi di tributo riservati agli enti sub-centrali; lo Stato ha il compito di indicare quali oggetti imponibili e quali tributi possono essere oggetto di legislazione regionale.

C) In materia di tributi locali non vi è una riserva espressa a favore dello Stato o delle regioni, possono esservi quindi tributi locali creati e disciplinati da leggi statali e tributi locali creati e disciplinati da leggi regionali.

5. Il diritto dell'Unione europea

A) L'ordinamento dell'Unione europea ha una posizione di primato rispetto all'ordinamento nazionale.

Nelle materie appartenenti alla sfera di competenza dell'UE, valgono le norme dell'Unione, non quelle nazionali; il giudice nazionale in caso di incompatibilità deve applicare le norme dell'Unione e quelle nazionali non devono essere applicate.

B) Le basi del diritto dell'UE sono poste dal TUE, dal TFUE e dalla Carta di Nizza.

L'art.6 del TUE prevede inoltre che l'Unione aderisca alla CEDU e che i diritti fondamentali, garantiti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.

C) Il diritto europeo derivato è costituito dagli atti normativi emessi dagli organi dell'Unione (regolamenti, direttive, decisioni, sentenze), si aggiunga la soft law: raccomandazione e pareri.

I regolamenti dell'UE sono l'equivalente delle leggi negli ordinamenti statali, hanno portata generale, sono obbligatori in tutti i loro elementi e sono direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri.

D) Le direttive vincolano gli Stati membri per quanto riguarda il risultato da raggiungere, mentre è rimessa alla discrezionalità degli Stati l'adozione degli strumenti e dei mezzi per raggiungerlo.

Le direttive non hanno portata generale, ma si rivolgono solo agli Stati membri, se però gli Stati non adottano norme di recepimento, viene riconosciuto alla direttive il cd. effetto diretto, quando contengono disposizioni precise ed incondizionate. Scaduto il termine, le disposizioni precise ed incondizionate acquistano efficacia diretta nell'ordinamento dello Stato inadempiente.

Il cd. effetto diretto comporta che i singoli acquistano diritti e che i giudici nazionale devono tutelare invocando norme nazionali contrarie al diritto comunitario; tali principi sono stati recepiti anche dalla giurisprudenza italiana e molte sentenze riguardano direttive in materia tributaria.

E) Le decisioni sono atti dell'UE che riguardano casi specifici; sono simili ai provvedimenti amministrativi, hanno effetto diretto e sono obbligatori per i destinatari in esse indicati. Anche le sentenze della Corte di giustizia hanno effetto diretto negli ordinamenti degli Stati membri. Le raccomandazioni ed i pareri invece non sono vincolanti.

6. Le convenzioni internazionali e la CEDU

A) Nel diritto internazionale pubblico vi sono norme tributarie che derivano da convenzioni la cui ratifica, a norma dell'art.80 Costituzione, deve essere autorizzata con legge.

Secondo l'art.117 della Costituzione, il legislatore deve rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Le norme di legge non sono disapplicabili ma incostituzionali, per violazione dell'art.117 Costituzione: le norme internazionali rilevano come norme interposte.

B) Le convenzioni internazionali in materia tributaria riguardano soprattutto la doppia imposizione dei redditi, dei patrimoni e delle successioni; riguardano inoltre i dazi.

Le convenzioni internazionali in materia tributaria prevedono inoltre la collaborazione tra autorità fiscali di Stati diversi; di regola, le norme delle convenzioni, prevalgono sulle norme interne: ad esempio, se una convenzione tra l'Italia e un altro Stato prevede che determinati redditi prodotti in Italia da un soggetto residente nell'altro Stato non sono tassabili in Italia, quei redditi non possono essere tassati in Italia.

7. Efficacia delle norme tributarie nel tempo

A) Le leggi, dopo l'approvazione parlamentare e la promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, sono pubblicate nella Gazzetta ufficiale ed entrano in vigore a partire dal quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione.

Occorre però distinguere l'entrata in vigore o inizio della obbligatorietà, dalla efficacia nel tempo; di regola la data di entrata in vigore è anche la data a partire dalla quale inizia l'efficacia.

Vi possono però essere dei casi nei quali entrata in vigore ed efficacia non coincidono, si tratta dei casi in cui il momento dell'entrata in vigore indica soltanto che un testo normativo è perfetto e vale come tale.

B) Secondo l'art.11 delle preleggi "la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo".

Inoltre, per le leggi tributarie, l'art.3 dello Statuto stabilisce che le nuove disposizioni non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore.

L'art.3 dello Statuto vieta anche la cd. piccola retroattività, prevede infatti che le modifiche dei tributi periodici si applicano al periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data in cui entrano in vigore.

La regola generale è dunque irretroattività.

Invece, i regolamenti non possono derogare all'art.11 delle preleggi e possono essere retroattivi solo se una norma di legge lo consente espressamente.

C) La retroattività può concernere la fattispecie dell'imposta, gli effetti od entrambi gli elementi della norma tributaria.

La retroattività attiene invece agli effetti quando, ad un fatto che si verifica dopo l'entrata in vigore della legge, sono collegati effetti che invece riguardano il passato.

La retroattività attiene ad entrambi gli elementi della norma quando la nuova legge considera fatti del passato e a tali fatti collega effetti ex tunc.

D) Una volta individuato il momento in cui inizia l'efficacia di una legge, può essere dubbio quale sia il trattamento giuridico di fatti o situazione che avvengono in parte sotto l'impero di una legge, in parte sotto l'impero della legge successiva.

Ciascuna legge regola i fatti che si verificano dopo la sua entrata in vigore, di solito il legislatore risolve i problemi che si pongono in caso di successione di leggi con norme apposite.

E) Le norme procedurali e processuali sono norme ad applicazione immediata, e cioè normale che si applicano anche ai procedimenti e ai processi in corso di svolgimento al momento dell'entrata in vigore delle norme nuove.

Ad esempio, le norme che fissano presunzioni da applicare nella quantificazione delle basi imponibili si applicano anche a periodi d'imposta anteriori alla loro entrata in vigore.

F) Le leggi cessano di essere efficaci quando sono abrogate, quando sono dichiarate incostituzionali e quando scade il termine previsto.

L'abrogazione di una legge può avvenire in tre modi:

- per dichiarazione espressa del legislatore;
- incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti
- la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore

Con l'abrogazione, l'efficacia della legge abrogata cessa ex nunc, continua a regolare i fatti avvenuti nel tempo che va dalla sua entrata in vigore alla data della sua abrogazione.

Invece, la dichiarazione di incostituzionalità di una legge ne fa cessare l'efficacia ex tunc, la legge giudicata illegittima è da considerare come mai esistita, tutti i relativi effetti sono da considerare come mai venuti ad esistenza.

Infine, le norme nazionali (legislative o regolamentari), pur rimanendo formalmente vigenti, cessano di essere applicabili quando la materia è regolata da norme dell'UE direttamente applicabili o dotate di effetto diretto.

G) Per le disposizioni dello Statuto non vale il disposto dell'art.15 delle preleggi, nella parte in cui prevede l'abrogazione per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti. Inoltre, l'art.15 è derogato anche in tema di abrogazione espressa per quanto riguarda le leggi generali.

H) Le leggi tributarie non possono essere abrogate con referendum.

La giurisprudenza costituzionale adotta una nozione di tributo particolarmente ampia, comprensiva dei contributi previdenziali, inoltre, tra le leggi tributarie sottratte al referendum, sono comprese non solo le leggi sostanziali, ma anche quelle strumentali.

8. Efficacia delle norme tributarie nello spazio

A) La legge tributaria esplica i suoi effetti in tutto il territorio politico nazionale.

Si applica, di regola, a tutti i presupposti che si verificano entro tale ambito, se non vi sono norme che escludono determinate zone del territorio politico. Le norme emanate da enti diversi dallo Stato esplicano i loro effetti nel territorio su cui ha potestà l'ente.

Le imposte personali sui redditi sono informate al principio per cui, nei confronti dei soggetti fiscalmente residenti, si tassa il complesso dei redditi posseduti, indipendentemente dal luogo di produzione, in tal modo, la legge fiscale italiana attribuisce rilievo a fatti accaduti all'estero.

La territorialità svolge un ruolo assai rilevante nell'Iva: è principio fondamentale dell'imposta quello della imponibilità delle operazioni effettuate nello Stato, e quindi la non imponibilità delle operazioni non effettuate nello Stato.

L'imposta di registro si applica agli atti giuridici formati nello Stato, si applica però anche agli atti formati all'estero che esplicano effetti di natura reale o localizia su beni situati nello Stato.

B) La legge tributaria non può avere efficacia oltre i limiti del territorio sottoposto alla sovranità dello Stato e in questo territorio è unica ed esclusiva.

Pertanto, le convenzioni internazionali e le direttive dell'UE prevedono la collaborazione tra amministrazioni finanziarie per lo scambio di informazioni e per l'assistenza in materia di accertamento e riscossione dei tributi.

CAPITOLO 3 – INTERPRETAZIONE E ANALOGIA

1. Peculiarità delle leggi tributarie

A) L'interpretazione e la stessa conoscenza delle leggi tributarie presentano difficoltà non lievi, legate alla peculiarità della legislazione tributaria, che non è raccolta in un codice o in un testo unico.

Il diritto tributario è segnato da iperlegificazione e instabilità, il legislatore produce con continuità norme per motivi di gettito e per adeguare la legislazione alle nuove realtà economiche, ai nuovi strumenti contrattuali, ai nuovi istituti giuridici. Le norme tributarie nascono sovente per far fronte a situazioni di emergenza, sono frequenti i decreti legge elaborati frettolosamente, modificati poi in sede di conversioni.

Sono frequenti le leggi a termine, congiunturali, con cui, ad esempio, viene stabilito un certo trattamento fiscale per determinati fatti, se posti in essere entro una certa data.

Le leggi di stabilità sono formate da uno o pochi articoli, con un numero elevatissimo di commi, dei quali quelli tributari sono disseminati in disordine.

B) Sovente le leggi tributarie richiedono la conoscenza di nozioni e discipline estranee alla formazione culturale tipica del giurista.

Vi sono poi norme che descrivono e prescrivono dei calcoli e quindi non sono immediatamente comprensibili, il linguaggio delle leggi tributarie è insomma intriso di tecnicismi.

C) Quando sono emanate nuove norme occorre tener conto di testi normativi preesistenti, nei quali le nuove norme si inseriscono con aggiunte, sostituzioni, cancellature.

La tecnica legislativa generalmente adottata non aiuta l'interprete, nello Statuto dei diritti del contribuente vi è un articolo (l'art.2) dedicato alla "Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie" in cui si formano alcuni precetti:

- contro la prassi dei titoli muti
- che non siano contenute norme intruse
- che i rinvii debbano indicare il contenuto sintetico della disposizione alla quale ci si rinvia
- le disposizioni modificative di leggi tributarie riportino il testo modificato

2. L'interpretazione delle leggi tributarie

Non esistono criteri interpretativi peculiari al diritto tributario.

Storicamente, vi sono state epoche in cui erano in auge particolari canoni, a favore o contrari al fisco; oggi nessuno più sostiene che la legge tributaria deve essere intesa pro fisco o contra fisco.

Oggi non esiste alcun canone che imponga di sviluppare l'interpretazione in modo da pervenire ad un'estorsione o restrizione della materia imponibile.

La giurisprudenza ritiene che le norme che accordano esenzioni o agevolazioni, in quanto norme di deroga, siano da interpretare restrittivamente.

Le discussioni sull'interpretazione della legge tributaria hanno comunque sempre riguardato le norme sostanziali dell'imposizione, non le norme formali o procedurali.

3. L'interpretazione letterale

A) L'interprete deve dunque attenersi innanzitutto alla lettera della legge (ex art.12 preleggi), che pone problemi di vario tipo: semantici, sintattici, logici.

Il legislatore usa termini della lingua corrente e termini tecnici o tecnicizzati, se viene usato un termine tratto dalla lingua ordinaria, l'interprete deve attenersi al significato corrente.

B) Il significato che l'interprete deve attribuire al termine tecnico può derivare da una definizione data dallo stesso legislatore.

Talvolta, nell'incipit di un testo legislativo, sono poste delle definizioni. Le convenzioni internazionali ed i testi normativi dell'UE contengono la definizione di molti termini ed

espressioni, nel modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni il capitolo terzo contiene delle definizioni.

Di uno stesso termine possono esservi più definizioni: ad esempio, la nozione civilistica di residenza non coincide con quella fiscale.

C) Nel descrivere le fattispecie, il legislatore tributario può riferirsi a "fatti della vita" o ad istituti di altri settori dell'ordinamento.

La dottrina ha discusso il problema se l'uso, nelle leggi tributarie, di termini tecnici mutuati da altri settori dell'ordinamento giuridico vincoli l'interprete ad attribuire al termine lo stesso significato che ha nel settore giuridico di provenienza.

Generalmente si ritiene che la legge tributaria accolga la medesima nozione che di un atto o istituto è delineata nel settore giuridico di provenienza.

Ciò non esclude che possano esservi casi particolari in cui ad un termine usato nelle norme tributarie si debba attribuire un significato diverso da quello in uso in altri rami del diritto.

D) Le convenzioni internazionali devono essere interpretate applicando i canoni dettati dagli artt.31,32 e 33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che richiamano il principio di buona fede, il contesto, l'oggetto, lo scopo, i lavori preparatori e le circostanze della conclusione del trattato.

Se, in un testo normativo dell'Unione europea redatto in più lingue vi sono termini con significati non coincidenti, l'interprete deve tener conto delle diverse versioni, perché tutte hanno ugualmente fede. In caso di divergenza, la disposizione dev'essere interpretata in funzione del sistema generale e della finalità della normativa di cui essa fa parte.

Talvolta occorre tener presente che il testo italiano è la traduzione atecnica di un termine di un'altra lingua, nelle norme europee in tema di elusione, l'espressione francese *évasion fiscale* è da intendere in italiano come elusione.

3.1 L'interpretazione logico-sistematica

Quando la lettera della legge non è chiara, è indispensabile ricorrere ad altri elementi e criteri: i lavori preparatori, la *sedes materiae*, il sistema, la *ratio legis*, ecc.

Ma, pur quando il testo è chiaro, può essere opportuno, o necessario, confrontare e convalidare l'interpretazione letterale con quella logico-semantiche, e talvolta si ammette persino che l'interpretazione desunta dalla *ratio* della legge possa prevalere su quella letterale.

Ogni norma deve essere collocata e interpretata nel sistema, le disposizioni specifiche di un tributo devono essere interpretate nel contesto della disciplina di quel tributo.

L'interprete di leggi tributarie deve dare rilievo alla *ratio* del tributo: si deve ritenere cioè che, nell'interpretazione delle leggi d'imposta, debba essere innanzitutto individuato lo specifico fenomeno economico che il legislatore ha avuto di mira e che esprime la *ratio* del tributo.

4. L'interpretazione adeguatrice e i principi dello Statuto

A) Dall'ordinamento gerarchico delle fonti deriva il principio per cui si deve privilegiare l'interpretazione conforme al testo gerarchicamente sovraordinato.

Le leggi devono essere interpretate in modo conforme alle norme costituzionali, alle norme dell'Unione europea e alle convenzioni internazionali.

I testi dei decreti delegati devono essere interpretati in modo da risultare conformi alle leggi di delegazione.

Le disposizioni di diritto europeo derivato (regolamenti e direttive) devono essere interpretate in modo da risultare conformi ai Trattati.

B) Lo "Statuto dei diritti del contribuente" è una legge ordinaria, ma le sue norme sono qualificate come attuative dei principi costituzionali e come principi generali dell'ordinamento tributario.

5. Le leggi interpretative

A) Le leggi interpretative riguardano di solito una disposizione di incerto significato; dato tale presupposto, il legislatore, dettando una norma interpretativa, impone una determinata interpretazione.

Il testo interpretato resta immutato, ma sono normativamente eliminate le interpretazioni considerate errate, e ne sopravvive una soltanto. Le leggi interpretative non costituiscono la disposizione interpretata; si hanno così due disposizioni coesistenti, quella interpretata e quella interpretativa.

Le disposizioni interpretative sono, per loro natura, retroattive; il loro scopo è di stabilire il significato di una precedente disposizione e non si può pensare che la disposizione interpretata assuma un dato significato solo a partire dall'entrata in vigore della legge interpretativa.

Perciò è importante distinguere tra disposizioni interpretative e disposizioni innovative: tutte le volte che la disposizione preesistente è sostituita da una nuova disposizione, non siamo in presenza di una disposizione interpretativa, perché la disposizione interpretativa si giustappone a quella interpretata.

Accade però che nuove disposizioni, che sostituiscono disposizioni previgenti, ma con formulazione più chiara o più completa, vengano considerate interpretative. Dato il carattere retroattivo delle leggi interpretative, il legislatore, nello "Statuto dei diritti del contribuente" ha disposto che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica" (art.1).

La norma dello Statuto non è diretta contro le vere leggi interpretative, ma contro la prassi di leggi apparentemente interpretative, che intervengono retroattivamente a tutela degli interessi erariali.

B) Una disposizione, che si autoqualifica come interpretativa non è realmente interpretativa, ma innovativa.

Lo scopo della nuova norma non è tanto quello di rendere chiaro un testo oscuro, ma di modificare retroattivamente una data disciplina, dissimulando il suo carattere innovativo. L'uso improprio della legge di interpretazione è stato censurato raramente dalla Corte costituzionale, prevale l'orientamento secondo cui il legislatore può usare l'interpretazione autentica per correggere un diritto vivente politicamente sgradito. Insomma, nulla quaestio se una legge si autodefinisce interpretativa ma in realtà modifica la norma che dice di interpretare.

Vi sono però limiti costituzionali che le leggi interpretative devono rispettare secondo la Corte costituzionale, l'art.53 è un limite alla retroattività delle leggi tributarie in quanto richiede che la capacità contributiva sia attuale.

Valgono, infatti, per le leggi interpretative, gli stessi limiti alla retroattività che la Corte ha affermato per le ordinarie leggi impositive.

6. Le circolari

L'amministrazione finanziaria svolge quotidianamente opera di applicazione, e quindi, di interpretazione, qui però interessa l'interpretazione che l'Amministrazione esplicita nelle circolari e negli altri atti con cui gli uffici centrali dell'Amministrazione impartiscono ordini e direttive agli uffici.

Di solito, all'emanazione di una nuova legge, l'Amministrazione finanziaria fa seguire una circolare, con la quale ne illustra agli uffici periferici il significato; la pronuncia dell'Amministrazione finanziaria viene sovente sollecitata da quesiti posti dagli uffici periferici o dai contribuenti, in relazione a casi specifici, la risposta a tali quesiti costituisce occasione per altri esercizi di interpretazione della legge.

Inoltre, l'Amministrazione si esprime con i pareri resi a seguito di interpello e, nelle istruzioni che accompagnano i modelli di dichiarazione delle imposte, sono contenute molteplici opzioni interpretative.

Le circolari sono atti interni all'amministrazione, non sono fonti di diritto e, quindi, non sono vincolanti nell'ordinamento giuridico generale, ma solo all'interno dell'ordinamento amministrativo.

7. Norme di rinvio, lacune, analogia

A) Vi sono da distinguere, nel diritto tributario, gruppi di norme autonome e gruppi non autonomi.

I settori non autonomi sono integrati da norme di rinvio, settori non autonomi sono le discipline relative ai procedimenti, al processo e alle sanzioni. Ciò che non è previsto dalle norme tributarie è integrato dalle norme del settore generale, di cui il settore speciale fa parte.

Le norme del diritto penale tributario sono parte del sistema penale codicistico: le norme del codice penale valgono, ai sensi dell'art.16 di quel codice, anche per il diritto penale "complementare", e, quindi, per il diritto penale tributario.

B) Alle lacune può porre rimedio l'analogia, cioè l'applicazione di norme dettate per casi simili o materie analoghe (analogia legis) e il ricorso ai principi generali dell'ordinamento (analogia juris).

In diritto tributario, la giurisprudenza considera eccezionali le norme di favore (esenzioni, agevolazioni...); le lacune cui pone rimedio l'analogia sono le lacune tecniche, vale a dire le lacune che devono essere colmate quando esse impediscono di applicare una legge.

Dove non sono prospettabili lacune in senso tecnico, non sono necessarie, né possibili, integrazioni mediante l'analogia; nulla può l'interprete quando la lacuna è ideologica, cioè quando ad esempio una legge omette di prevedere la tassazione di un fatto che, secondo l'opinione dell'interprete, dovrebbe essere previsto.

Non può essere ammessa alcuna integrazione analogica delle norme che prevedono fatti imponibili, neppure nel caso in cui non è previsto come tassabile un fatto simile a quelli tassabili.

Più semplicemente, le norme tributarie impositrici non possono essere integrate analogicamente perché non possono presentare lacune in senso tecnico. Se una legge tributaria omette di tassare una fattispecie simile a quelle previste come tassabili, la lacuna è ideologica, non tecnica, mancano perciò i presupposti dell'analogia.

Se una legge tributaria stabilisce che A sia tassato, e non prevede che anche B sia tassato, non siamo di fronte ad un caso in cui l'interprete non può derivare dalla legge la risposta al quesito se B sia tassabile o no.

Le leggi tributarie impositrici sono leggi, per loro intrinseca natura complete, l'interprete non ha nulla da completare.

In ciò, le norme tributarie impositrici si atteggiavano come le norme penali.

Il divieto di analogia delle norme tributarie impositrici combacia con il divieto di analogia delle corrispondenti norme sanzionatorie, se così non fosse, es estendessimo analogicamente un'imposta a casi non previsti espressamente dalla legge tributaria, dovremmo poi considerare non punibile l'evasione, non potendo parallelamente estendere la norma punitiva.

C) E' dunque vietata l'analogia per le norme che indicano che cosa è tassabile e chi è debitore d'imposta, non è invece da escludere, a priori e in generale, l'integrazione analogica quando si riscontra una lacuna in altri settori del diritto tributario.

Vi sono lacune nella disciplina dell'obbligazione tributaria, che vengono pacificamente integrate mediante ricorso al codice civile, si tratta di applicazione analogica perché le norme del codice civile non disciplinano l'obbligazione tributaria.

D) Anche in diritto tributario si applicano i principi del diritto dell'UE e i principi generali dell'ordinamento. I procedimenti tributari sono regolati dai principi generali dei procedimenti amministrativi, fissati dalla L:7 Agosto 1990 n.241, che richiama i principi del diritto dell'Unione europea.

Sono perciò da considerare operanti nel diritto interno i principi generali dell'UE, come ad

esempio il diritto di difesa, l'obbligo del contraddittorio nei procedimenti amministrativi e il principio di proporzionalità.

Come già detto, le norme dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario; perciò su di esse può basarsi l'analogia juris, sono infine da ricordare i principi generali enunciati nel diritto tributario per una imposta o per alcune imposte, come il divieto di doppia imposizione, previsto solo per le imposte sui redditi, ma applicabile a qualsiasi tributo.

CAPITOLO 4 – I PRINCIPI

1. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche

L'art.53 della Costituzione dispone che: "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Concorrere alle spese pubbliche è uno dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale sanciti dall'articolo 2 della Costituzione, al medesimo articolo si collega anche il principio di progressività.

Il fondamento e la giustificazione costituzionale del dovere tributario non risiedono dunque in un rapporto commutativo del singolo con lo Stato, ma nel dovere di solidarietà cui sono tenuti i membri della collettività.

In una concezione di tipo corrispettivo del rapporto tributario non vi sarebbe posto né per il principio di capacità contributiva, né per la progressività. Nella concezione accolta nella Costituzione, invece, il singolo non deve contribuire in ragione di ciò che riceve, ma in ragione delle sue capacità.

2. La funzione extrafiscale dei tributi

Funzione naturale dei tributi è procurare entrate allo Stato, ma ogni tributo ha anche funzioni extrafiscali.

L'insieme dei tributi non deve semplicemente coprire le spese pubbliche, perché il finanziamento delle pubbliche spese è, a sua volta, un mezzo per fini di uguaglianza sostanziale e di coesione sociale fissati dalla Costituzione e dal diritto dell'UE.

La Costituzione non accoglie il concetto della finanza pubblica come finanza neutrale, ma ne delinea il concetto funzionale: il tributo è mezzo di attuazione del principio di solidarietà e strumento per l'adempimento dei fini sociali, che la Costituzione assegna alla Repubblica. Lo Stato non deve limitarsi a garantire il libero svolgimento della vita economica e sociale, ma deve rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana (art3 Cost.).

Le norme di disposizione tributaria sono strumenti essenziali dell'azione pubblica rivolta al perseguimento dei fini sociali indicati nella Costituzione e nel diritto dell'UE.

I tributi non sono soltanto lo strumento giuridico attraverso cui lo Stato si procura le risorse necessarie al suo finanziamento, ma possono e devono avere anche funzioni

extrafiscali.

Anche i tributi con preminenti finalità extrafiscali, comunque, devono essere collegati a fatti espressivi di capacità contributiva.

3. Limiti costituzionali delle leggi tributarie

La funzione legislativa in materia fiscale è limitata non solo da norme che la riguardano in modo specifico, ma anche da altre norme della Costituzione.

Le leggi tributarie non devono ledere i diritti e le libertà costituzionalmente garantite.

L'esercizio delle libertà costituzionalmente garantite non deve essere ostacolato da oneri fiscali: la libera manifestazione del pensiero, il diritto di accesso ai beni comuni, l'accesso a internet, non possono essere impediti da oneri fiscali.

La libertà religiosa non può essere pregiudicata da speciali gravami fiscali (art.20 Cost.). Come già detto in tema di fonti, il legislatore deve rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali (art.117 Cost.), le norme di legge che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali sono incostituzionali.

4. Il principio di capacità contributiva

A) Per capacità contributiva di un soggetto si intende la sua capacità economica.

Fatto espressivo di capacità contributiva è un fatto di natura economica, un fatto che esprime forza economica.

La capacità contributiva deve risultare da indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta; ma gli indici non sono un numero chiuso. La scelta dei presupposti d'imposta rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà.

A molti è parso che, con la sentenza n.156/2001, in tema di Irap, la Corte abbia adottato, in luogo della precedente concezione piuttosto ristretta del principio di capacità contributiva, una concezione più elastica.

B) Vi sono indici diretti e indici indiretti di capacità contributiva.

Fatto direttamente espressivo di capacità contributiva è, per eccellenza, il reddito; esso si presta più di ogni altra forma di ricchezza, a rispecchiare la capacità contributiva complessiva delle persone fisiche, ed a fungere da base di commisurazione dell'imposta progressiva sul reddito globale.

Insieme con il reddito, sono indici diretti di capacità contributiva il patrimonio e gli incrementi (fisici e di valore) del patrimonio, si spiega così la legittimità costituzionale delle imposte sugli immobili, dell'imposta sulle successioni e donazioni e delle imposte sugli incrementi di valore degli immobili.

C) Sono invece indici indiretti di capacità contributiva il consumo e gli affari.

Se, in generale, il consumo di beni o servizi è indice di capacità contributiva perché implica disponibilità economica, ciò non vale per ogni consumo: vi sono spese che non sono indice

di capacità contributiva e non possono essere tassate (es. spesa sanitaria).

Altro indice indiretto è il trasferimento di un bene la cui giustificazione costituzionale discende dall'assunto che ogni trasferimento implica disponibilità di ricchezza corrispondente al valore della contrattazione, sia per il cedente, sia per l'acquirente.

Devono essere considerate conformi al principio di capacità contributiva le imposte collegate all'uso di un documento, al compimento di un atto giuridico, a condizioni che si tratti di fatti che rinviano a realtà economiche espressive di capacità economica.

5. Intangibilità del minimo vitale

Non tutti i fatti economici sono espressivi di capacità contributiva, non lo è il minimo vitale. Il tributo non deve intaccare i mezzi economici necessari per il soddisfacimento dei bisogni essenziali, ciò implica che nell'imposta sul reddito delle persone fisiche deve essere previsto un sistema di detrazioni o un minimo imponibile, e che il prelievo sugli enti collettivi non deve metterne a repentaglio la sopravvivenza e la vitalità.

5.1 Il limite massimo

Il secondo limite attiene alla misura massima del tributo che non può mai essere fissato ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dall'atto o dal fatto economico.

Non vi è, però, nella giurisprudenza costituzionale, alcuna indicazione precisa di quale sia il limite massimo di tassazione; la Corte costituzionale ha solo precisato che rientra nella discrezionalità del legislatore fissare la misura del tributo e che la Corte può sindacare le scelte del legislatore solo sotto il profilo della assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme.

6. Il requisito di effettività. Forfettizzazioni e svalutazione monetaria

A) Occorre che il fatto tassato sia rivelatore di capacità contributiva effettiva, non apparente o fittizia.

Il requisito di effettività richiede che le basi imponibili non includano componenti meramente nominali, senza tener conto in alcun modo della svalutazione della moneta, neppure quando diviene molto elevata.

Il principio di capacità contributiva non è violato per il solo fatto che una riduzione del valore della moneta faccia aumentare l'incidenza di un tributo, ma in casi di particolare gravità la base imponibile dev'essere calcolata tenendo conto della svalutazione monetaria.

B) Non devono essere lesive del principio di effettività della capacità contributiva le norme che collegano i tributi a parametri legalmente predeterminati.

Il reddito catastale, gli studi di settore, sono legittimi se non sono privi di flessibilità.

La Corte costituzionale non ha giudicato incostituzionale il sistema catastale, in quanto ha ritenuto che la capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito effettivo, ma anche dal reddito medio ordinario.

E' stata invece dichiarata incostituzionale la norma che imponeva di valutare le aziende agricole, al lordo delle passività.

C) Le presunzioni legali sono legittime, se non costituiscono una base fittizia di imposizione, e cioè se corrispondono all'id quod prelumque accidit e ammettono la prova contraria.

6.1 Il requisito di attualità. Tributi retroattivi e pagamenti anticipati

A) Per essere effettiva la capacità contributiva deve essere attuale. Il requisito di attualità non è che un aspetto dell'effettività: il tributo deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non passata o futura.

I tributi retroattivi colpiscono fatti pregressi e, quindi, una capacità contributiva del passato. Essi ledono il principio di capacità contributiva se i fatti del passato non esprimono una capacità contributiva attuale.

Per tale motivo è stata ritenuta incostituzionale la tassazione retroattiva degli incrementi di valore delle aree fabbricabili che colpiva incrementi di valore realizzati nei dieci anni precedenti; non è stata invece ritenuta incostituzionale una norma impositiva che colpisce redditi conseguiti in passato, retroagendo per un periodo di tre anni.

B) I tributi retroattivi possono ledere il principio di certezza del diritto.

L'irretroattività è un principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore deve attenersi in quanto la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini.

L'affidamento riposto dal cittadino nel principio di irretroattività e nella certezza del diritto non deve essere leso dal sopravvenire di tributi retroattivi non prevedibili.

C) Il requisito di effettività impedisce al legislatore anche di imporre pagamenti anticipati di tributi che si collegano a presupposti di imposta che si verificheranno in futuro.

Il legislatore può dunque imporre pagamenti anticipati rispetto al presupposto, ma è necessario:

- che la fattispecie cui si collega il prelievo anticipato non sia del tutto avulsa dal presupposto
- che l'obbligo di versamento non sia incondizionato
- che al prelievo anticipato si saldi la previsione di meccanismi di riequilibrio

7. Capacità contributiva e principio di uguaglianza

A) Dall'art.53 Cost. discende il principio di uguaglianza tributaria, in base al quale a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale.

In altri termini, più esattamente:

- il principio di uguaglianza postula trattamenti uguali di situazioni uguali, trattamenti diversi di situazioni diverse
- spetta al legislatore stabilire se due situazioni sono uguali o diverse, ma la Corte può sindacare le scelte del legislatore se sono irragionevoli

Sono quindi **incostituzionali le norme che non prevedono parità di trattamento tra fatti che esprimono pari capacità contributiva**, o che dispongono pari trattamento fiscale tra fatti che sono espressione di diversa capacità contributiva.

B) Nelle questioni **di costituzionalità che coinvolgono il principio di uguaglianza occorre mettere a confronto la norma di legge sospettata di incostituzionalità con un'altra disciplina legislativa** e valutare se è giustificata o irragionevole la disparità di trattamento. Le norme che imponevano decurtazioni delle retribuzioni dei magistrati, ma non delle altre categorie di pubblici dipendenti, sono state dichiarate illegittime.

C) Il **principio di uguaglianza esige coerenza interna alla legge tributaria**.

Il **canone di coerenza**, riferito alla disciplina di un tributo, **implica che ogni fattispecie imponibile sia espressione di quella particolare ipotesi di capacità contributiva**.

Individuato nei redditi di provenienza patrimoniale il presupposto del tributo, la Corte ha **dichiarato incostituzionale la tassazione dei redditi di lavoro autonomo, non per difetto di capacità contributiva, ma per mancanza della peculiare capacità contributiva** che è espressa dai redditi derivanti dal patrimonio e per violazione del principio di uguaglianza.

7.1 Principio di uguaglianza

Il problema del **rispetto del principio di uguaglianza non si pone soltanto per le norme impositive ma anche per le norme di favore**.

Il legislatore **non viola il principio di uguaglianza se concede agevolazioni per scopi costituzionalmente riconosciuti**; in sostanza, se il trattamento differenziato trova giustificazione in una norma costituzionale.

Le norme agevolative, poiché derivano da scelte legislative discrezionali, **possono essere censurate dalla Corte solo se sono irragionevoli**. La giurisprudenza costituzionale relativa alle agevolazioni è piuttosto scarsa, raramente viene sollevata una questione di costituzionalità perché è stata illegittimamente concessa una agevolazione.

La questione è posta per ottenere la estensione di una norma di favore, non si giudica di per sé incostituzionale una norma agevolativa, ma si ritiene contrario al principio di uguaglianza che una agevolazione non sia estesa anche ad altre categorie, oltre quella prevista.

8. Obblighi dei terzi, norme formali e rimborso dell'indebito

A) L'art.53 pone un requisito soggettivo: occorre cioè che il **presupposto sia espressione dell'attitudine a contribuire del soggetto passivo del tributo**.

Occorre dunque che l'obbligazione tributaria sia posta a carico di chi ha realizzato il presupposto del tributo.

Vi sono anche norme che pongono obblighi a carico di soggetti diversi da coloro cui è imputabile il presupposto, ma l'art.53 non è violato se il terzo è posto in grado di far

ricadere l'onere economico del tributo su chi ne realizza il presupposto.

Ciò legittima le norme che prevedono obbligazioni in solido a carico di soggetti che ne realizzano il presupposto, perché chi paga il tributo ha diritto di regresso nei confronti dei coobbligati, è quindi legittima la figura del responsabile d'imposta.

E' legittima inoltre la figura del sostituto d'imposta, che non è inciso in via definitiva dal tributo, potendone riversare l'onere economico su colui che realizza il presupposto.

B) Il principio di capacità contributiva riguarda la disciplina sostanziale dei tributi, non le norme formali (procedimentali e processuali).

Devono pertanto essere conformi al principio di capacità contributiva le norme che disciplinano i tributi, il diritto al rimborso dell'indebitato ed ogni altro profilo di diritto sostanziale.

Se dunque vi sono norme procedimentali o processuali che non tutelano adeguatamente il contribuente, la tutela costituzionale non è data dall'art.53 Costituzione, ma da altre norme costituzionali.

C) Il principio costituzionale sancito nell'art.53, se da un lato vieta che vi siano prelievi non collegati ad un fatto espressivo di capacità contributiva, dall'altro richiede che il fisco non trattiene prelievi avvenuti indebitamente e, quindi, in assenza di capacità contributiva.

9. Interesse fiscale e diritti inviolabili

All'interesse fiscale è dato, nella Costituzione, un particolare rilievo: il dovere tributario è un dovere inderogabile di solidarietà (art.2) a cui sono tenuti tutti, in ragione della loro capacità contributiva (art.53).

L'interesse fiscale è il valore costituzionale che legittima le norme che tutelano il fisco, anche se si tratta di discipline che differiscono da quelle del diritto comune.

La tutela costituzionale dell'interesse fiscale dev'essere però coordinata con la tutela di altri principi costituzionali, tra cui quello di capacità contributiva e non deve mai ledere i diritti inviolabili. Vi sono sentenze con cui la Corte ha giustificato la legittimità

costituzionale di norme poste a tutela del fisco in deroga al principio di uguaglianza: ad esempio, in nome di tale interesse, è stata giustificata l'esistenza di una procedura esecutiva particolare per i crediti fiscali e la previsione di presunzioni non provviste dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

L'interesse del cittadino alla tutela giurisdizionale e quelle generale della comunità alla riscossione dei tributi devono essere armonicamente coordinati, da ciò le molte sentenze che hanno dichiarato incostituzionali norme che ledevano però il diritto di difesa.

Si possono ricordare la sentenza che dichiarò illegittimo il solve et repete (Corte cost. 21/1961), la sentenza che dichiarò incostituzionale la cd. supersolidarietà tributaria (Corte cost. 48/1968) e le sentenze che dichiararono incostituzionali le norme che subordinavano la tutela giurisdizionale al previo esperimento dei ricorsi amministrativi (Corte cost. 406/1993).

10. Tributi commutativi e servizi pubblici essenziali

A) Il fondamento di un tributo può essere costituito da altri fatti ugualmente idonei a giustificare la previsione di una prestazione di natura tributaria.

Secondo la scienza delle finanze, vi sono servizi indivisibili e servizi divisibili, i servizi pubblici indivisibili devono essere necessariamente finanziati dalla fiscalità generale, cioè con le imposte, non essendovi la possibilità di individuare che ne fruisce in modo distinto. Invece, quando è individuabile chi fruisce del servizio pubblico, il relativo finanziamento può essere fondato sul principio del beneficio, o controprestazione.

Secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio della capacità contributiva non riguarda né una singola imposizione ispirata a principi diversi da quello della progressività, né la spesa per i servizi generali coperta da imposte indirette o da entrate che siano dovute esclusivamente da chi richiede la prestazione dell'ufficio organizzato per il singolo servizio o da chi ne provoca l'attività.

Ciò non implica che si possa sempre prescindere dalla capacità contributiva, lo Stato deve stabilire i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e garantirli in tutto il territorio nazionale.

La Costituzione prevede che siano assicurati a tutti il diritto alla salute, all'istruzione e alla tutela giurisdizionale.

Occorre dunque distinguere tra servizi pubblici essenziali e servizi pubblici non essenziali.

Il legislatore non può porre il costo di un servizio pubblico essenziale a carico di chi ne fruisce, senza tener conto della sua capacità contributiva; la tassa non è dunque al di fuori dell'art.53 e non lo sono neppure i prezzi e le tariffe se relativi alla fruizione di un servizio pubblico essenziale.

E' solo per il finanziamento dei servizi pubblici non essenziali che non vige il principio di capacità contributiva, per tali servizi sono ammissibili modalità di finanziamento che prescindono dalla capacità contributiva di chi li usa, ma si basano sul principio del beneficio.

B) Sono tributi commutativi, cioè fondati sul principio di controprestazione, i tributi ambientali, ispirati al principio "chiunque inquina paga", sancito dall'art.191 TFUE.

L'uso particolare di un bene comune, quale è l'ambiente, è tassato non in quanto indice di capacità contributiva, ma perché chi usa in modo particolare un bene comune deve corrispondere un tributo che ha natura commutativa.

11. La progressività

L'art.53 comma 2 della Costituzione prevede che "il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Il principio di progressività indica che il sistema tributario non ha soltanto lo scopo di fornire mezzi finanziari allo Stato, ma anche funzioni redistributive, per il raggiungimento dei fini di giustizia sociale fissati dalla Costituzione.

Il precetto costituzionale può essere attuato con un tributo sul reddito globale a carattere progressivo che abbia valore caratterizzante di tutto il sistema tributario.

CAPITOLO 5 – OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E NORME DI FAVORE

1. L'obbligazione tributaria

A) L'obbligazione tributaria non si differenzia dall'obbligazione del diritto privato disciplinata nel codice civile.

L'obbligazione tributaria ha una disciplina propria nel diritto tributario: è un'obbligazione di diritto pubblico.

Si ricorre per analogia alle norme del codice civile quando:

- la disciplina tributaria presenti delle lacune
- le norme del codice siano suscettibili di essere estese oltre l'ambito del diritto privato
- le norme del codice siano compatibili con le peculiarità del diritto tributario

E' necessario ricorrere all'analogia quando il diritto tributario non disciplina aspetti essenziali dell'obbligazione tributaria.

B) L'obbligazione tributaria è un'obbligazione legale, essendo disciplinata dalla legge e da altre fonti di rango legislativo.

Ciò non vuol dire che, sol che si realizzi il presupposto, sorge l'obbligazione: vedremo infatti che il verificarsi del presupposto del tributo non sempre determina di per sé il sorgere dell'obbligazione, questo perché l'obbligazione presuppone il compimento, da parte dell'ente impositore o dei soggetti passivi del tributo, di determinati atti giuridici.

L'obbligazione tributaria non è dunque un'obbligazione legale nel senso che la sua origine e misura deriva esclusivamente nella legge, poiché la sua formazione e misura può derivare anche da atti del contribuente o dell'Amministrazione finanziaria.

Si consideri che:

- vi sono regimi fiscali che si applicano a seguito di opzione del contribuente: è il caso del consolidato, del regime di trasparenza nell'Ires e della tonnage tax
- le plusvalenze dei beni relativi all'impresa possono essere tassate, per scelta del contribuente, in modo dilazionato
- i contributi e le liberalità concorrono a formare il reddito d'impresa come sopravvenienze attive nell'esercizio in cui sono incassate oppure, a scelta del contribuente, in modo dilazionato
- le quote degli ammortamenti sono stabilite dal contribuente, nei limiti dei coefficienti previsti con decreto ministeriale
- nell'imposta di registro applicata con sistema del cd. prezzo-valore la base imponibile dell'imposta sulle cessioni di abitazione dipende da una scelta dell'acquirente

2. Il presupposto

La fattispecie che dà vita all'imposta è denominata presupposto, fatto imponibile, fatto generatore, situazione base.

Il termine **presupposto** è quello usato nel Testo unico delle imposte sui redditi, nelle direttive dell'UE si usa l'espressione **fatto generatore**, nell'Iva si parla di operazioni imponibili.

Nelle imposte di registro e sulle successioni il legislatore usa l'espressione **oggetto dell'imposta**.

Il presupposto è l'evento che determina, direttamente o indirettamente, il sorgere dell'obbligazione tributaria; il termine presupposto è preferito nei discorsi giuridici, mentre l'oggetto è un termine usato con significato economico.

La distinzione tra presupposto e oggetto dell'imposta rende ragione delle divergenze di classificazione che si riscontrano a proposito di taluni tributi che vengono considerati **indiretti** da chi tiene conto del profilo giuridico formale e diretti da chi ne considera l'oggetto economico.

2.1 Imposte dirette e indirette; reali e personali

A) Le classificazioni più correnti dell'imposta hanno come riferimento il presupposto. Assai nota e usata è la distinzione tra imposte dirette e indirette: le prime colpiscono il reddito o il patrimonio, le seconde sono tutte le altre.

La denominazione trae origine dal fatto che le imposte dirette colpiscono una manifestazione diretta di capacità contributiva, le altre una manifestazione indiretta.

La categoria delle imposte dirette erariali coincide con le imposte sui redditi, tutte le altre imposte statali sono indirette.

Le formule imposte dirette e imposte indirette, infine, sono assai comode per designare sinteticamente gruppi di tributi che presentano discipline comuni sotto svariati aspetti: modalità di accertamento e riscossione, privilegi a tutela del credito del fisco, norme sanzionatorie.

B) Le imposte sul reddito sono ulteriormente distinte in personali e reali, a seconda che, nella loro disciplina, abbia o non abbia rilievo qualche elemento che attiene alla persona del soggetto passivo, come ad esempio la situazione familiare.

Risponde al modello dell'imposta personale l'Irpef, che colpisce tutti i redditi di un soggetto, con aliquote progressive, e tiene conto, oltre che delle spese di produzione del reddito, anche di situazioni personali.

2.2 Imposte istantanee e periodiche

Il presupposto dell'imposta può essere un fatto istantaneo o un fatto di durata, di qui la distinzione tra imposte istantanee e periodiche.

Le imposte istantanee hanno per presupposti fatti istantanei, sono tali, ad esempio, le imposte il cui presupposto è il patrimonio in un dato istante.

Sono periodiche le imposte che hanno come presupposto fatti che si collocano in un dato arco temporale.

Anche l'imposta sul valore aggiunto è un tributo periodico: l'insieme delle operazioni rilevanti compiute in ciascun anno solare determina il calcolo del volume d'affari, l'imposta

dev'essere liquidata su base annuale ed in relazione ad ogni anno solare va presentata una distinta di dichiarazione, con effetti caratterizzati dall'anno di riferimento.

Il rapporto obbligatorio delle imposte periodiche non è un rapporto di durata, né un rapporto ad esecuzione periodica, al credito fiscale non si applica il termine di prescrizione decennale di cui all'art.2946 cc, perché il debito deriva dal verificarsi dei presupposti impositivi, anno per anno.

Il rapporto tributario è un rapporto obbligatorio la cui fattispecie comprende un dato intervallo temporale, il suo ripetersi periodicamente è un suo aspetto normale, non la sua caratteristica essenziale: è imposta periodica anche l'imposta sul reddito o sul valore aggiunto dovuta da chi inizia e cessa un'attività economica nell'arco di un solo periodo d'imposta.

Ciascuna imposta periodica è determinata dai fatti che si sono verificati nel singolo periodo d'imposta; alla fattispecie caratterizzata da un dato periodo di tempo corrispondono distinti rapporti d'imposta e, quindi, distinti procedimenti attuativi.

3. La misura dell'imposta. La base imponibile

A) La quantificazione del debito d'imposta dipende, innanzitutto, dalla base imponibile che è concetto diverso da quello di presupposto.

Presupposto è ciò che provoca l'applicabilità di un tributo, base imponibile ciò che ne determina la misura.

Presupposto d'imposta può essere il possesso o l'acquisto di un bene, il conseguimento di un reddito, la stipulazione di un contratto.

B) La base imponibile è costituita da una grandezza monetaria, in materia di imposte dirette (Irpef, Ires), la base imponibile è un importo netto pari a ciò che residua dopo aver applicato al reddito lordo tutte le delucidazioni e riduzioni previste.

Nelle imposte indirette la base imponibile varia da tributo a tributo: nell'Iva è costituita dal corrispettivo delle cessioni e delle prestazioni di servizi, nell'imposta di registro dal valore del bene o del diritto cui si riferisce l'atto registrato.

La base imponibile è in molti casi una somma algebrica di elementi positivi e negativi, in altri casi è un importo unitario, senza deduzioni. Se gli elementi della base imponibile non sono entità monetarie, sarà necessario quantificarne il valore in moneta.

Le norme sulla base imponibile sono sovente particolarmente complesse, il legislatore non si limita a stabilire quale sia la base imponibile di un tributo, ma detta anche norme che fissano la composizione della base imponibile ed i criteri di valutazione.

Se la base imponibile è un valore netto, si hanno due serie di norme: da un lato norme sui comportamenti positivi (ricavi, compensi...), dall'altro lato norme su comportamenti negativi (costi, debiti...).

C) La base imponibile può essere costituita, oltre che da una grandezza monetaria, anche da cose, misurata secondo le loro caratteristiche di misura e peso, o considerate nella loro

unità.

4. Il tasso

L'imposta può essere stabilita in misura fissa, è il caso dell'imposta fissa di registro, dovuta in una certa misura per ogni atto di cui si chiede la registrazione, e di varie ipotesi di imposta di bollo e di tasse sulle concessioni governative.

Il sistema prevalente è però quello del tasso variabile, costituito quando la base imponibile è una grandezza monetaria, da una aliquota, che può essere fissa o progressiva.

Vi sono diverse modalità tecniche con cui un'imposta può essere resa progressiva: vi è una progressività per classi, una progressività per scaglioni, una progressività continua e una per detrazione.

Nell'Irpef è adottata la progressività per scaglioni: ad ogni scaglione di reddito corrisponde un'aliquota via via crescente.

Le imposte sono regressive quando l'aliquota diminuisce con l'aumentare della base imponibile, mentre, nelle imposte graduali, la base imponibile è divisa in più gradi, a ciascuno dei quali corrisponde una determinata aliquota.

La misura dell'imposta può dipendere da situazioni personali o familiari del debitore, ad esempio, le aliquote dell'imposta sulle successioni variano a seconda del rapporto di parentela tra de cuius ed erede.

Vi possono essere, nella disciplina di una medesima imposta, più aliquote fisse: è il caso, ad esempio, dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto.

5. Sovrimeposte e addizionali

Vi è sovrapposizione di fattispecie quando la fattispecie imponibile di un tributo viene usata come fattispecie di un'altra imposta.

L'imposta figlia è denominata "sovrimeposta" o "addizionale", ad esempio, le addizionali comunali, provinciali e regionali all'Irpef sono determinate applicando l'aliquota alla stessa base imponibile dell'Irpef.

E' denominato addizionale anche il tributo la cui misura è raggugliata ad una frazione o multiplo di quanto dovuto per l'imposta di base.

6. Esenzioni, agevolazioni e spese fiscali

A) Le esenzioni sono disposizioni che sottraggono del tutto all'applicazione di un tributo ipotesi che sono imponibili in base alla definizione generale del presupposto di quel tributo.

Le esenzioni possono essere temporanee e permanenti, vi sono esenzioni di carattere soggettivo, oggettivo e misto.

Esenzione soggettiva è l'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili (Imu) degli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province; esenzione soggettiva è l'esenzione dei redditi degli ambasciatori e agenti diplomatici degli Stati esteri accreditati in Italia.

Esenzione oggettiva è l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili dei fabbricati

classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 e dei terreni agricoli ricadenti in aree montane.

Un caso di esenzione mista è l'esenzione dei redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e ai relativi consorzi che si applica solo per gli immobili destinati ad usi o servizi di pubblico interesse.

Diverso può essere il modo di operare delle esenzioni: vi sono esenzioni operanti ex lege, ed esenzioni operanti solo a seguito di istanza di parte, o di apposti provvedimento esonerativo.

B) Nel conteso della riforma tributaria degli anni '70, la materia delle esenzioni e agevolazioni è stata riordinata e ridisciplinata dal DPR 29 Settembre 1973 n.601, ove sono previste, oltre ad alcune agevolazioni di carattere soggettivo, agevolazioni per l'agricoltura, per la cooperazione e di carattere territoriale.

C) Vi sono casi nei quali l'esenzione deriva da fattispecie da cui non scaturisce alcun effetto giuridico, in tali casi, la conseguenza dell'esenzione è la non applicazione dell'imposta.

Talvolta il legislatore esenta una fattispecie da una imposta perché prevede l'applicazione di un'altra imposta, ad esempio, vi sono dei proventi che sono esenti dalle normali imposte sul reddito, ma sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Le esenzioni possono comportare tanto l'esonero da qualsiasi imposta, quanto l'applicazione di un'imposta alternativa, e solo se l'imposta sostitutiva comporta un minore onere economico per il contribuente si può affermare che ha natura agevolativa.

D) Per individuare le fattispecie esenti si possono seguire due criteri, uno di tipo logico, uno di tipo nominalistico.

In base a quello logico, sono esenzioni tutti i casi che sono in rapporto di deroga rispetto alla norma che definisce il presupposto.

Oltre a tale criterio, non possono non essere considerate esenzioni quelle che il legislatore qualifica (e disciplina) espressamente come tali, anche se non sono in rapporto di deroga o eccezione rispetto alla regola generale.

E) Occorre distinguere le esenzioni dalle esclusioni.

Le esenzioni costituiscono una deroga alla disciplina generale del tributo, le esclusioni risultano da enunciati con cui il legislatore chiarisce i limiti di applicabilità del tributo, senza derogare a quanto risulta dagli enunciati generali.

L'esclusione è, insomma, una disposizione che concorre a definire il presupposto ed a cui non corrisponde una norma diversa da quella che definisce il presupposto.

Nella disciplina del reddito d'impresa, alcune plusvalenze sono, a certe condizioni, esenti da imposta, il legislatore precisa che le plusvalenze delle partecipazioni non sono tassate in quanto esenti; per i dividendi invece il legislatore specifica che non sono tassati in quanto esclusi.

F) Può essere definita agevolazione ogni norma che, in deroga a quanto previsto in via ordinaria, riduce il quantum dell'imposta.

Per individuare le agevolazioni è necessario, in primo luogo, definire il trattamento fiscale ordinario; in secondo luogo occorre distinguere tra le disposizioni riduttive, quelle che hanno natura agevolativa.

Vi sono, nella disciplina dei tributi, norme di segno positivo (es. componenti positivi del reddito) e norme di segno negativo (riguardanti i costi, le deduzioni dall'imponibile, le esenzioni), che escludono o riducono l'imposta.

La riduzione dell'imposta può dipendere da motivi tecnico-tributari o da finalità extrafiscali.

Vi sono elementi che riducono la base imponibile o l'imposta che non sono agevolazioni, ma elementi costitutivi del regime ordinario.

Le agevolazioni costituiscono una deroga rispetto al trattamento ordinario per fini extrafiscali, vi sono tributi con più aliquote da considerare ordinarie, vi possono essere aliquote ridotte rispetto all'aliquota ordinaria, da considerare agevolazioni.

Vi sono tributi con una sola aliquota ordinaria o con aliquote ordinarie crescenti.

Le esenzioni e le agevolazioni possono costituire aiuti di Stato, ai sensi dell'art.107 del TFUE, è quindi necessario individuare anche a tale scopo i trattamenti di favore.

G) Anche le agevolazioni fiscali possono essere sottoposte a condizione (sospensiva o risolutiva).

La condizione risolutiva fa cessare un'agevolazione, rendendo dovuto il pagamento dell'imposta.

Se la condizione è sospensiva, vi è dapprima una situazione di pendenza che può atteggiarsi in modi diversi.

H) Le esenzioni e le agevolazioni sono degli introiti mancati, equivalenti a spese dello Stato, dette spese fiscali.

Nella legge di contabilità si prevede che, nel bilancio di previsione dello Stato, dev'esservi, in allegato allo stato di previsione dell'entrata, un rapporto sulle spese fiscali, che elenca ogni forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta o regime di favore, derivante dalle disposizioni normative vigenti.

7. I regimi fiscali sostitutivi

Il legislatore può stabilire, con una norma derogatoria, che talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione di una imposta, cui sarebbero ordinariamente soggette, e siano soggette ad altro, speciale regime.

Si ha un regime fiscale sostitutivo, ciò può avvenire sia per scopi di agevolazione, sia per motivi di tecnica impositiva.

Nel settore dell'imposizione sui redditi, i regimi sostitutivi sono previsti soprattutto per le rendite finanziarie; rispetto al regime normale si hanno le seguenti differenze:

- soggetto passivo del tributo sostitutivo non è colui che percepisce il reddito ma il

sostituito

- il reddito è tassato con aliquota fissa, è quindi sottratto alla progressività
- la tassazione alla fonte in via definitiva sostituisce ogni imposta diretta

8. I crediti d'imposta

L'espressione credito di imposta è generalmente usata per indicare un credito del contribuente verso il fisco. Qui l'espressione è usata in senso tecnico, perché non ci riferiamo in modo generico a qualsiasi credito del contribuente verso il fisco, ma solo ad alcuni crediti.

A) Vi sono innanzitutto crediti di imposta accordati per motivi di tecnica tributaria, ossia per porre rimedio a fenomeni di doppia imposizione.

E' il caso del credito d'imposta attribuito a coloro che percepiscono redditi di fonte estera, il credito di imposta serve ad evitare che all'imposta pagata all'estero si sommi l'imposta dovuta al fisco italiano.

Vi sono poi crediti d'imposta accordati per ragioni extrafiscali, si tratta in realtà di finanziamenti di cui i beneficiari fruiscono compensando i crediti così attribuiti con i debiti d'imposta.

B) I crediti d'imposta possono essere rimborsabili e non rimborsabili.

I crediti non rimborsabili sono utilizzati dal contribuente solo a compensazione del debito d'imposta e, se vi è un'eccedenza, il contribuente non ha diritto al rimborso; in sostanza tali crediti equivalgono a delle detrazioni.

C) I crediti d'imposta possono essere ceduti ex art.1260 cc, mediante contratto stipulato con atto pubblico o scrittura privata autenticata, e notificato all'ente pubblico cui spetta ordinare il pagamento.

CAPITOLO 6 – I SOGGETTI PASSIVI

1. Contribuente, residenza e domicilio fiscali

Il termine contribuente indica il debitore dell'imposta o, più genericamente, il soggetto passivo di rapporti tributari.

Ogni contribuente ha il domicilio fiscale in un comune dello Stato, il comune di domicilio fiscale è il comune in base a cui si individua l'ufficio territorialmente competente ad amministrare la posizione fiscale di un contribuente.

Ai fini delle imposte sui redditi, il domicilio fiscale delle persone fisiche è nel comune dell'anagrafe in cui sono iscritte, per le società e per gli enti è nel comune in cui hanno la sede legale, i non residenti sono domiciliati nel comune in cui hanno prodotto il reddito.

Il domicilio fiscale è concetto diverso da quello di residenza fiscale, la residenza nozione di diritto sostanziale, i residenti sono soggetti ad imposta in Italia per tutti i redditi, anche

prodotti all'estero.

2. La soggettività tributaria

Oltre alle persone fisiche e agli enti collettivi dotati di personalità giuridica possono essere titolari di situazioni giuridiche fiscali anche dei soggetti privi di personalità giuridica (soggetti non personificati), sono infatti soggetti passivi d'imposta anche le società di persone, le associazioni non riconosciute e le organizzazioni senza personalità giuridica.

3. La solidarietà tributaria

Gli obblighi formali e l'obbligazione tributaria possono essere imposti a più soggetti, tenuti in solido ad adempiere la medesima obbligazione tributaria.

Il soggetto passivo del tributo è tenuto anche all'adempimento di obblighi formali, come la presentazione della dichiarazione, nelle leggi tributarie sono espressamente indicati i casi in cui l'obbligazione è solidale, ma non vi è null'altro, spetta all'interprete ricostruire la disciplina della solidarietà tributaria, facendo riferimento alle norme del codice civile.

3.1 La solidarietà paritaria

Vi sono due tipi di solidarietà tributaria: quella paritaria e quella dipendente.

Nella solidarietà paritaria il presupposto del tributo è riferibile in modo indistinto ad una pluralità di soggetti; nel caso di solidarietà dipendente vi è un obbligo principale, che pone in essere il presupposto del tributo.

La solidarietà paritaria è presente soprattutto nel campo delle imposte indirette:

- nell'imposta di registro, quando viene stipulato un contratto da registrare in termine fisso, le parti contraenti sono obbligate in solido
- l'imposta sulle successioni è dovuta dagli eredi in solido
- le imposte ipotecarie sono dovute, oltre che da coloro nel cui interesse è fatta la richiesta di trascrizione, anche dai debitori contro cui è iscritta o rinnovata l'ipoteca

Un caso di solidarietà paritaria per le imposte sui redditi è quello degli eredi del contribuente, che sono tenuti in solido ad assolvere i debiti d'imposta del de cuius.

3.2 La solidarietà dipendente e il responsabile d'imposta

Secondo una consolidata terminologia è responsabile d'imposta il debitore che non realizza il presupposto del tributo, ma è tuttavia obbligato in solido con il soggetto che realizza il presupposto.

Secondo la definizione contenuta nel DPR 29 Settembre 1973 n.200, il responsabile d'imposta è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi.

Ciò che distingue il responsabile d'imposta dall'ordinaria figura di coobbligato della solidarietà paritaria è il fatto che la sua responsabilità non deriva dall'aver concorso a realizzare il presupposto d'imposta, ma dall'aver posto in essere una fattispecie ulteriore. Tra fattispecie principale e fattispecie secondaria, da cui deriva l'obbligazione del

responsabile, vi è un rapporto di "pregiudizialità-dipendenza": l'obbligazione del responsabile, in tanto esiste, in quanto esiste quella principale.

Ciò però non ha rilievo nei confronti del fisco: nei rapporti esterni, il responsabile è un coobbligato in solido, come nella solidarietà paritaria; nei rapporti interni la solidarietà paritaria e dipendente differiscono, perché il responsabile d'imposta, se paga il tributo, ha diritto di regresso nei confronti dell'obbligato principale.

A) In ambito Ires, se è adottato il regime di trasparenza, la società partecipata non è debitrice d'imposta per il proprio reddito, ma è obbligata come garante del debito fiscale dei soci.

Nel consolidato nazionale, ogni società controllata risponde dei debiti che si collegano alla sua dichiarazione dei redditi, è però obbligata anche la controllante, la capogruppo è dunque di conseguenza anche responsabile dei debiti fiscali che scaturiscono da redditi delle controllate.

B) Vi sono infine dei casi in cui la solidarietà tributaria è da legge collegata alla volontà del coobbligato, la dichiarazione dei redditi congiunta dei coniugi comporta la responsabilità del coniuge in riferimento a maggiori redditi accertati nei confronti dell'altro coniuge.

Le azioni di credito che rilascino fideiussione ai soggetti passivi dell'Iva che conseguono rimborsi d'imposta rispondono, insieme con il garantito, dell'obbligo di restituire al fisco le somme indebitamente rimborsate.

C) Nell'imposta di registro, il notaio, o altro pubblico ufficiale, che redige un atto o lo autentica, è obbligato al pagamento dell'imposta.

D) Dalla sostituzione a titolo d'imposta scaturisce un rapporto giuridico di solidarietà dipendente nel caso in cui il sostituto sia iscritto a ruolo per imposte, sanzioni e interessi relativi a redditi per i quali non ha effettuato né le ritenute né i versamenti.

E) La solidarietà tributaria può dipendere anche da norme civilistiche, i soci delle società in nome collettivo e i soci accomandatari delle società in accomandita rispondono solidalmente e illimitatamente dei debiti delle società, compresi quelli fiscali.

F) Il rappresentante fiscale ai fini Iva del soggetto non residente risponde, con il rappresentato, dei debiti d'imposta del rappresentato.

G) Il cessionario d'azienda risponde di talune imposte e sanzioni dovute dal cedente, riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenute la cessione e nei due precedenti.

La responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazioni qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari.

4. I rapporti interni tra condebitori

I rapporti interni tra condebitori d'imposta sono rapporti di diritto privato.

Si applica l'art.1298 cc secondo cui l'obbligazione solidale, nei rapporti interni, si divide per quote, e le quote si presumono uguali; inoltre, secondo l'art.1299 cc, chi ha pagato l'intero ha diritto di regresso per la quota che compete a ciascuno di essi.

L'art.1298 cc stabilisce la divisione del debito nei rapporti interni in base al criterio dell'interesse per il quale l'obbligazione è stata contratta.

Non sempre, nella solidarietà tributaria paritaria, è possibile suddividere il presupposto dell'obbligazione solidale, così da individuare la quota riferibile a ciascuno dei coobbligati.

5. La sostituzione tributaria e le ritenute

A) Vi è sostituzione tributaria nei casi in cui un soggetto, detto sostituto, è tenuto, quando corrisponde somme al sostituito, ad operare una ritenuta e a versare all'erario quanto ritenuto.

E' dunque obbligato al pagamento il sostituto, che non realizza il presupposto, ma il suo obbligo di versamento presupposto il diritto-dovere di operare una ritenuta nei confronti del sostituito, che realizza il presupposto del tributo. Operare la ritenuta è, di regola, non solo un diritto, ma anche un obbligo, la cui violazione è punita con sanzione amministrativa.

Diversi dalla sostituzione sono i regimi fiscali sostitutivi, che comportano la sottoposizione di un presupposto d'imposta, in via derogatoria, ad un regime fiscale speciale.

B) Il termine sostituzione non deve far pensare ad una doppia movenza legislativa, e cioè, dapprima l'istituzione dell'imposta a carico di colui che realizza il presupposto, e poi la sostituzione di tale soggetto.

Non esiste un fenomeno giuridico di vera sostituzione, perché vi è dall'origine l'imposizione di un obbligo a carico del sostituto, il quale è diverso dall'ordinario soggetto passivo perché non realizza il presupposto.

Il coinvolgimento del terzo è una garanzia per il fisco, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale; ciò in quanto il sostituto si è obbligato personalmente verso il fisco, ma ha anche diritto-dovere di trattenere, dalla somma che corrisponde al reddituario, un importo pari alla somma di cui è debitore verso il fisco.

C) In concreto sono sostituti d'imposta i soggetti passivi Ires, le società di persone, le associazioni, gli imprenditori individuali, coloro che esercitano arti e professioni e i curatori fallimentari, essi devono effettuare le ritenute quando corrispondono:

- somme o valori che costituiscono reddito di lavoro dipendente o reddito assimilato a quello di lavoro dipendente
- compensi di lavoro autonomo e alcuni redditi diversi
- provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari
- interessi, dividendi e altri redditi di capitale

- compensi per avviamento commerciale
- premi e vincite

D) Tra sostituto e sostituito intercorre il rapporto di rivalsa, in base al quale il primo ha il diritto-dovere di effettuare le ritenute.

I rapporti fiscali sono solo quelli che intercorrono tra fisco e contribuenti. Qui abbiamo norme che operano sul rapporto tra sostituto e sostituito, e ne modificano la disciplina civilistica.

Il sostituto ha il diritto-dovere di trattenerne una frazione.

5.1 Le ritenute a titolo d'imposta

A) La sostituzione tributaria si presenta in due forme, come sostituzione a titolo d'imposta e come sostituzione a titolo d'acconto.

La sostituzione a titolo d'imposta comporta l'applicazione di una aliquota fissa su di un determinato provento, che è così sottratto alla sua inclusione, secondo le ordinarie norme dell'Irpef, nel reddito complessivo del percipiente.

Essa realizza una sostituzione in senso oggettivo e in senso soggettivo.

B) La sostituzione d'imposta costituisce una deroga rispetto alla tassazione globale e progressiva delle persone fisiche, è perciò prevista in un numero limitato di casi tra cui:

- le ritenute sui compensi corrisposti ai lavoratori autonomi non residenti
- le ritenute sui redditi di capitale spettanti a non residenti
- le ritenute su taluni redditi di capitale e sulle vincite

C) Il sostituto a titolo definitivo è unico debitore verso il fisco dell'imposta dovuta sul presupposto realizzato dal sostituito.

L'imposta dovuta dal sostituto è un'imposta con aliquota fissa, cioè proporzionale, si tratta dunque di un debito diverso dall'ordinario debito Irpef, caratterizzato da progressività. Tra fisco e sostituito non vi è alcun rapporto, quest'ultimo non deve neppure dichiarare i proventi soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Tra sostituto e sostituito c'è un rapporto privatistico: in primis vi è un rapporto di base che vede il sostituto in posizione debitrice verso il sostituito, ma il sostituto estingue il suo debito verso il sostituito versandogli una minor somma, come conseguenza del diritto del sostituto di operare una ritenuta sulle somme che corrisponde al sostituito.

D) La posizione del sostituito muta se il sostituto ottiene sia le ritenute, sia il versamento; in questo caso sono obbligato in solido per imposte, sanzioni, interessi.

Bisogna dunque distinguere la situazione originaria (tra fisco e sostituito non corre alcun rapporto), e la situazione successiva da cui scaturisce la solidarietà tra sostituto e sostituito.

Il sostituito è coobbligato solo quando il sostituto non effettua la ritenuta e non versa, ed è per ciò iscritto a ruolo: è solo da questa fattispecie successiva che scaturisce la

coobbligazione solidale del sostituito.

La norma però ha scarsa applicazione.

E) La figura della sostituzione a titolo d'imposta è da distinguere da quella del responsabile d'imposta.

Vi è un responsabile d'imposta quando l'obbligazione tributaria ricade, oltre che su colui che realizza il presupposto, anche su di un altro soggetto detto responsabile d'imposta. Solo se il sostituito non opera la ritenuta e non provvede al versamento, alla sua obbligazione si aggiunge quella del sostituito, sicché esse diventano obbligati in solido verso il fisco.

5.2 Le ritenute a titolo d'acconto

A) Nella sostituzione a titolo d'acconto, il sostituito non è debitore in luogo del soggetto che sarebbe obbligato secondo i criteri generali della soggettività passiva dell'obbligazione, ma è soggetto passivo di un autonomo obbligo di versamento.

Il sostituito a titolo d'acconto nei confronti del fisco non è soggetto passivo dell'obbligazione tributaria commisurata al presupposto, ma è tenuto per obblighi di natura diversa, che hanno come fattispecie l'erogazione di somme al sostituito.

Il sostituito è obbligato sull'intero suo reddito, comprese le somme assoggettate a ritenuta, le ritenute d'acconto costituiscono un acconto dell'imposta che sarà dovuta sui redditi di quel periodo d'imposta.

La sostituzione a titolo d'acconto realizza dunque una forma di riscossione anticipata e non pone deroghe alla progressività: essa ha perciò una sfera di applicazione assai ampia.

B) La misura delle ritenute e del versamento deriva da un'aliquota che è fissa, nel caso dei redditi di lavoro dipendente è invece variabile, perché dipende dall'ammontare globale della retribuzione annua, in modo che l'ammontare delle ritenute possa coincidere con l'imposta che è dovuta se quei redditi sono gli unici del sostituito.

La posizione del sostituito è quella di qualsiasi altro percettore di reddito: le somme che percepisce, al loro della ritenuta, sono componenti del suo reddito complessivo, ma acquista il diritto di dedurre, dall'imposta globalmente dovuta, l'importo delle ritenute subite.

Il sostituito viene assoggettato ad una tassazione anticipata, per cui acquista il diritto di detrarre, dall'imposta dovuta per quel periodo d'imposta, l'ammontare delle ritenute subite.

Egli deve includere le somme percepite tra le componenti del suo reddito complessivo, la sua obbligazione tributaria, correlata a quel periodo d'imposta, si collega al suo reddito globale, comprensivo delle somme assoggettate a ritenuta.

Se il sostituito opera la ritenuta, ma non versa, il sostituito acquista ugualmente una sorta di credito verso il fisco: questo rapporto sostituito-fisco è indipendente dal rapporto sostituito-fisco; se il fisco non riceve il versamento, può agire nei confronti del sostituito.

C) Più problematica è la situazione che si prospetta quando non sono operate le ritenute d'acconto.

Se il sostituto include quelle somme nei suoi redditi complessivi, e quindi si costituisce debitore, esso libera anche il sostituto.

Il sostituto che non effettua le ritenute d'acconto rimane obbligato nei confronti del fisco, al tempo stesso, permane il suo diritto-dovere di rivalersi sul sostituto (cd. rivalsa successiva).

Nessuna norma pone l'obbligo di corrispondere al fisco le somme che dovevano formare oggetto di ritenuta, non è infatti previsto che vi sia solidarietà tra sostituto e sostituito per le ritenute non operate e non versate. Perciò il fisco può emettere, nei confronti del sostituto, avviso di accertamento per stabilire che ha ommesso di effettuare le ritenute e di versarle, può inoltre accertare, nei confronti del sostituto, il reddito che gli è stato corrisposto dal sostituto e non è stato dichiarato.

6. Traslazione e rivalsa

Vediamo ora gli altri casi in cui il debitore dell'imposta ha il diritto di rivalersi verso gli altri.

A) Ogni contribuente cerca di trasferire ad altri l'onere del tributo, la traslazione delle imposte, in quanto fenomeno economico, è studiata dalla scienza delle finanze.

Può essere giuridicamente regolata o giuridicamente irrilevante, occorre distinguere tra contribuente di diritto e contribuente di fatto, il primo è il debitore, che è tenuto a pagare il tributo, il secondo colui che sopporta l'onere del tributo, senza poterlo riversare su altri.

B) Vi sono tributi, posti a carico di un soggetto, che però non sono destinati a gravare economicamente su altri soggetti, è il caso delle imposte sui consumi, delle quali sono debitori gli operatori economici ma che sono destinate a gravare sui consumatori.

Ma vi sono casi nei quali è espressamente conferito al soggetto passivo del tributo il diritto di rivalsa, ad esempio, i soggetti passivi delle accise hanno diritto di rivalsa verso i cessionari dei prodotti per i quali hanno assolto il tributo.

Nei casi in cui il soggetto passivo del tributo è diverso dal soggetto che pone in essere il fatto economico, colpito dal tributo, è necessario che il debitore del tributo sia in grado di trasferirne l'onere economico sul soggetto che realizza il fatto espressivo di capacità contributiva.

C) Nei casi sopra indicati, colui che realizza il presupposto di fatto del tributo ne è anche soggetto passivo, il legislatore, accordando la rivalsa, mira a far ricadere l'onere economico del tributo su di un soggetto diverso, dandone veste formale alla traslazione. Essi hanno diritto di rivalsa nei confronti di colui che ha posto in essere il presupposto, le leggi tributarie prevedono espressamente tale diritto; ma in generale ha diritto di rivalsa verso colui che realizza il presupposto dell'imposta, ogni terzo che sia tenuto a corrispondere il tributo, ossia ogni soggetto che sia obbligato a pagare il tributo per un presupposto realizzato da altri.

Tale diritto è comunque desumibile dai principi civilistici dell'ingiustificato arricchimento.

D) La rivalsa può derivare da norme civilistiche o da clausole contrattuali.

La rivalsa è dunque istituto che assume diversa configurazione, a seconda che abbia fondamento civilistico o fondamento in una forma tributaria.

E) Accanto al diritto di rivalsa è da ricordare il diritto di surrogazione.

A colui che ha pagato un'imposta dovuta per un presupposto riferibile ad altri è applicabile l'art.1203 comma 3 cc, secondo cui, chi essendo tenuto con altri o per altri al pagamento di un tributo, es ha assolto il debito d'imposta, può surrogarsi nei diritti del fisco.

7. I patti d'accollo dell'imposta

La rivalsa dell'imposta può essere facoltativa, obbligatoria o vietata.

E' obbligatoria quando il legislatore vuole che l'onere del tributo sia trasferito dal soggetto passivo ad altri, sono nulli i patti con cui l'avente diritto rinuncia alla rivalsa, accollandosi in via definitiva l'onere economico del tributo.

Se non vi sono norme che vietano la rivalsa, i privati sono liberi di stipulare patti di accollo dell'imposta.

Sono dunque leciti i patti con i quali un soggetto si impegna a far fronte ad un determinato debito d'imposta, o ad oneri tributari che dovessero sopravvivere a carico dell'altro soggetto.

L'accollo può essere meramente interno al rapporto tra contribuente accollato ed accollante, senza produrre effetti per il creditore, in tal caso il fisco non acquisisce alcun diritto nei confronti dell'accollante.

E' a tale genere di patti che si riferisce l'art.8 comma 2 dello Statuto, prevedendo che è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

8. I successori delle persone fisiche

La successione ereditaria implica anche il subentro degli eredi nelle situazioni giuridiche di natura tributaria.

Ciò vale, in linea di principio, non solo per l'obbligazione tributaria, ma anche per gli obblighi formali e per le situazioni procedimentali.

Tale disposizione riguarda in generale anche i debiti tributari del de cuius, con l'eccezione dei debiti per imposte sui redditi, per i quali vi è una norma ad hoc che dispone la solidarietà degli eredi. Gli eredi di un soggetto obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi succedono al de cuius nel relativo obbligo, con una proroga del termine.

Gli eredi debbono comunicare all'Agenzia delle entrate le generalità e il domicilio fiscale, l'ufficio può notificare l'avviso di accertamento intestato al defunto presso il domicilio del medesimo impersonalmente e collettivamente agli eredi e l'atto è efficace nei confronti degli eredi che non abbiano effettuato la comunicazione delle loro generalità e del domicilio fiscale.

8.1 I successori delle società estinte

La cancellazione di una società dal registro delle imprese ne determina l'estinzione, ne segue un fenomeno successorio.

I diritti ed i beni si trasferiscono ai soci, anche le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali rispondono dei debiti relativi all'imposta sul reddito delle società nei limiti dei beni ricevuti durante la liquidazione e nei due anni precedenti la messa in liquidazione.

La società cancellata sopravvive, a certi effetti, per il fisco.

CAPITOLO 7 – LA DICHIARAZIONE

1. Lo schema standard di attuazione dei tributi

L'attuazione delle leggi d'imposta segue un modello standard ed è affidata, in primis, agli stessi contribuenti.

Il tributo deve trovare compiuta attuazione senza interventi dell'Amministrazione finanziaria, se il contribuente non dichiara integralmente il tributo, o non versa, è compito dell'Amministrazione finanziaria emettere un avviso di accertamento per determinare il tributo e irrogare le sanzioni amministrative.

Un modello lievemente diverso è quello dei tributi che la dottrina meno recente denominava "tributi senza imposizione", si tratta dei tributi la cui obbligazione sorge quando si verifica il presupposto di fatto, da assolvere senza obbligo di dichiarazione.

2. Le scritture contabili

Ai contribuenti sono imposti obblighi contabili, gli imprenditori sono obbligati a tenere la contabilità dal codice civile.

Gli obblighi fiscali sono infatti imposti a tutti i soggetti che sono imprenditori commerciali secondo le norme tributarie, e quindi anche a soggetti che non sono imprenditori commerciali in senso civilistico.

A) Bisogna distinguere tra contabilità ordinaria e contabilità semplificata.

Sono obbligati alla contabilità ordinaria le società e gli enti commerciali soggetti all'imposta sul reddito delle società (Ires), i trust, gli imprenditori individuali e le società di persone con ricavi superiori a un dato ammontare.

Anche gli enti non commerciali sono obbligati a tenere la contabilità, ma solo per l'attività commerciale, agli effetti dell'imposizione sui redditi, gli imprenditori commerciale debbono tenere le seguenti scritture contabili:

- il libro giornale e il libro degli inventari
- i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto
- le scritture ausiliarie in cui sono registrate gli elementi patrimoniali e reddituali che concorrono alla formazione del reddito
- le scritture ausiliarie di magazzino
- il registro dei cespiti

Ai fini dell'Iva debbono essere tenuti due registri: quello delle fatture emesse e quello degli

acquisti.

B) Il regime di contabilità semplificata è applicato alle imprese minori, ossia agli imprenditori individuali e alle società di persone che conseguono in un anno ricavi non superiori a 400.000,00 euro per le imprese che prestano servizi, e 700.000,00 euro per le altre.

La contabilità fiscale semplificata è composta dai due registri Iva, ove sono annotati gli acquisti e le vendite; le imprese minori non sono obbligate a tenere le scritture contabili di cui consta la contabilità ordinaria e la dichiarazione dei redditi viene elaborata sulla base dei dati desunti dai registri Iva.

Data la sua rudimentalità, la contabilità semplificata è poco attendibile, perciò il controllo del fisco nei confronti delle imprese minori è fondato, non tanto sulla contabilità, quanto su standard medi di redditività.

La condizione fiscale dell'impresa minore non ha rilievo soltanto ai fini degli obblighi contabili, ma anche perché:

- vi sono regole peculiari per la determinazione del reddito imponibile
- vi sono regole peculiari per l'accertamento del reddito imponibile

C) I lavoratori autonomi devono tenere due registri Iva e un registro dal quale risultino le somme incassate, le spese fatte e il valore dei beni da ammortizzare.

D) Gli imprenditori e gli altri sostituti d'imposta devono tenere i libri paga e i libri matricola, in cui annotare le somme corrisposte ai dipendenti, le ritenute effettuate e le detrazioni applicate.

E) I contribuenti possono essere assistiti da Centri autorizzati di assistenza fiscale, i "Caaf delle imprese" assistono gli imprenditori nella tenuta della contabilità e nella preparazione e spedizione della dichiarazione dei redditi.

I lavoratori dipendenti ed i pensionati sono assistiti dai Caaf dipendenti (costituiti dalle organizzazioni sindacali).

3. La dichiarazione d'imposta in generale

Nella disciplina della maggior parte delle imposte, ai contribuenti è imposto l'obbligo di presentare una dichiarazione all'Amministrazione finanziaria, nella quale devono essere indicati il presupposto e l'ammontare dell'imposta.

La dichiarazione dei redditi e la dichiarazione Iva devono essere presentate ogni anno. Altri tributi, a carattere istantaneo, richiedono che la dichiarazione sia presentata ogni volta che si verifica il presupposto.

Infine, vi sono tributi nei quali non è prevista la dichiarazione, il contribuente, verificandosi il presupposto, deve versare il tributo, fermo restando il potere dell'Amministrazione di imporre il pagamento del tributo evaso, con le relative sanzioni.

3.1 La dichiarazione dei redditi. I soggetti obbligati.

La dichiarazione dei redditi dev'essere presentata da ogni soggetto che, nel periodo d'imposta, abbia posseduto redditi.

A tale regola generale va aggiunto che:

- la dichiarazione deve essere presentata anche se dai redditi che si dichiarano non consegue alcun debito d'imposta
- i soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili devono presentare annualmente la dichiarazione, anche se non hanno prodotto redditi

Analogamente, i soggetti passivi Iva devono presentare la dichiarazione annuale, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili.

Si desume da tali regole che vi sono casi in cui vi è l'obbligo di presentare la dichiarazione, ma non vi è alcun debito d'imposta; non devono presentare la dichiarazione i soggetti che possiedono soltanto redditi esenti o redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o redditi fondiari inferiori ad un dato importo.

4. Contenuti della dichiarazione dei redditi e modelli precompilati

A) Il contenuto caratteristico della dichiarazione dei redditi è dato dalla indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse.

Nella dichiarazione Irpef devono essere indicati, oltre ai dati ed elementi necessari per determinare i redditi, anche gli elementi necessari per determinare l'imposta e la somma da versare. Sono quindi da indicare gli oneri deducibili, l'imposta lorda, le detrazioni dall'imposta, l'imposta netta, le ritenute e i versamenti d'acconto, i crediti d'imposta e infine il saldo finale.

Anche nella dichiarazione Ires devono essere indicati i dati e gli elementi necessari per la determinazione dei redditi e dell'imposta.

Si aggiunga che nella dichiarazione devono essere indicati i trasferimenti da e verso l'estero e la disponibilità di investimenti all'estero, la dichiarazione dei redditi è dunque un atto il cui contenuto è ario e complesso, in relazione alle molteplici funzioni che assolve.

B) La dichiarazione è anche la sede nella quale si esercitano delle opzioni: la scelta del regime di contabilità, la scelta tra rimborso e riporto a nuovo dei crediti d'imposta, l'opzione in materia di tassazione separata.

Se vi sono perdite d'impresa pregresse, il contribuente deve decidere, nella dichiarazione, se utilizzarle a compensazione del reddito dell'esercizio.

Per effetto di tali opzioni, la base imponibile e l'imposta non dipendono solo dalla legge, ma anche da scelte del contribuente, la cui volontà concorre quindi a determinare il quantum del tributo.

Altre opzioni che possono essere effettuate in dichiarazione concernono la destinazione dell'otto per mille ad una confessione religiosa, del cinque per mille agli enti non profit e del due per mille ad un partito politico.

C) I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare presentano la dichiarazione unificata annuale che è un atto a contenuto plurimo, comprendente la dichiarazione dei redditi, Irap, Iva e di sostituto d'imposta.

D) I lavoratori dipendenti e i pensionati possono presentare una dichiarazione dei redditi semplificata (mod.730).

Dal 2015 l'Agenzia delle Entrate invia i modelli precompilati ai contribuenti utilizzando i dati trasmessi dai sostituti d'imposta, le informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria, quelle degli oneri deducibili o detraibili pagati a banche, assicurazioni, enti di previdenza, i dati relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione.

4.1 Natura giuridica. Dichiarazioni di scienza e opzioni.

La dichiarazione deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili e che vi è inoltre l'esposizione di altri fatti, dati, notizie.

Va però aggiunto che il contribuente non deve soltanto esporre fatti e dati, ma deve anche qualificarli giuridicamente, ad esempio non basta dichiarare un reddito, ma occorre anche qualificarlo indicando la categoria a cui appartiene.

Nella dichiarazione Iva, le operazioni rilevanti sono indicate non come mero fatto storico, ma anche come operazioni imponibili, o non imponibili, o esenti.

La dichiarazione contiene dunque l'esposizione di fatti, ed inoltre la qualificazione giuridico-tributaria di tali fatti, a ciò seguono degli effetti giuridici, che la legge ricollega a quanto dichiarato.

Si tratta di effetti che derivano dalla dichiarazione non in quanto voluti dal dichiarante, ma in quanto previsti dalla legge. Nella dichiarazione dei redditi vi sono anche delle opzioni, ossia delle dichiarazioni di volontà, a cui sono applicabili talune norme in tema di volontà contrattuale.

Vi sono opzioni che influiscono sulla misura del debito d'imposta: e ciò dimostra che il debito non sorge per effetto del solo presupposto di fatto, ma anche con il concorso della dichiarazione del contribuente.

La dichiarazione è dunque un mero atto, o atto giuridico in senso stretto, ma talora contiene anche delle opzioni, cioè dichiarazioni di volontà, e quindi è un atto a contenuto eventualmente misto.

5. Requisiti formali e termini di presentazione

A) La dichiarazione deve essere redatta in forma cartacea su stampati conformi ai modelli approvati annualmente dall'Amministrazione finanziaria.

Il modello standard è detto "Unico", vi è poi un modello semplificato (mod.730), destinato ai lavoratori dipendenti ed ai pensionati.

La dichiarazione cartacea deve essere sottoscritta dal contribuente o dal legale rappresentante della società o enti, altrimenti è nulla.

Per le persone fisiche legalmente incapaci la dichiarazione deve essere presentata dal legale rappresentante, in caso di dichiarazione non sottoscritta, la nullità è sanata se la sottoscrizione è apposta entro 30 giorni da quando l'ufficio invita a sottoscrivere.

B) Le dichiarazioni sono trasmesse al fisco in via telematica per il tramite di una banca o di un ufficio postale o di altri soggetti abilitati.

Le dichiarazioni Irpef e Irap devono essere presentate entro il 30 settembre, le dichiarazioni Ires entro il nono mese successivo alla chiusura del periodo di imposta.

C) Le dichiarazioni presentate con ritardo non superiore a 90 giorni sono valide, ma si applica una sanzione amministrativa per il ritardo e non sono considerate omesse agli effetti del reato di omessa dichiarazione.

Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, esse costituiscono però titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicate. Queste dichiarazioni sono insomma prese in considerazione dal fisco solo in utilibus, il che conferma che la dichiarazione dei redditi deve essere distintamente considerata agli effetti della procedura impositiva ed agli effetti della riscossione.

6. Gli effetti della dichiarazione dei redditi

Funzioni ed effetti della dichiarazione possono essere schematizzati da quattro punti di vista.

A) La dichiarazione è un atto che assume un particolare rilievo nel procedimento amministrativo di determinazione dell'imposta.

La dichiarazione ha rilevanza procedimentale.

Essa è sottoposta al controllo dell'Amministrazione, in seguito, condiziona il controllo sostanziale, determina i metodi di rettifica del reddito dichiarato e il tipo di avviso di accertamento.

Quando la dichiarazione è resa da soggetti che sono obbligati a presentarla anche in assenza di redditi, e non reca l'indicazione di un reddito, essa non è atto costitutivo o dichiarativo dell'imposta per quel periodo; è un adempimento formale, rilevante ai fini del procedimento di controllo per quel periodo e per i periodi di imposta successivi, ma può avere valore sostanziale in ordine alle entità e ai valori che transitano da un periodo d'imposta al successivo.

Ha rilievo probatorio, la dichiarazione esonera l'ufficio dal provare i fatti in essa esposti, invece, tutto ciò che non emerge dalla dichiarazione dev'essere provato dall'Amministrazione finanziaria.

Poiché dichiarare un presupposto d'imposta vuol dire dichiarare un fatto che determina per il dichiarante il sorgere di un debito, la dichiarazione era considerata come una confessione. Ciò comportava l'applicabilità della disciplina legale della confessione come mezzo di prova, ai sensi degli artt. 2730 ss. cc.

La dichiarazione è una confessione, ma ad essa non è applicabile la disciplina civilistica

della confessione perché mancano i presupposti per applicare la disciplina della confessione nel procedimento amministrativo d'imposizione o nel processo tributario.

B) Rispetto al sorgere dell'obbligazione tributaria, la dichiarazione è da considerare diversamente a seconda che si segua la teoria costitutiva o quella dichiarativa. Secondo la teoria costitutiva, la dichiarazione è elemento della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, mentre secondo la teoria dichiarativa, il presupposto, da solo, determina il sorgere dell'obbligazione tributaria.

C) La dichiarazione è titolo per la riscossione dell'imposta liquidata in base a quanto dichiarato.

L'amministrazione finanziaria può porre in riscossione le somme non versate, ma dovute in base alla stessa dichiarazione.

D) Infine, la dichiarazione dei redditi è titolo costitutivo di un credito del contribuente, nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute è superiore all'ammontare dell'imposta netta sul reddito complessivo; ed il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del successivo periodo d'imposta o di chiederne il rimborso nella stessa dichiarazione dei redditi, che è dunque, alternativamente, titolo per la riscossione o titolo per il rimborso.

7. La dichiarazione di rettifica in aumento

Scaduto il termine per presentare la dichiarazione, l'atto presentato non è sostituibile, ma il contribuente può porre rimedio alle violazioni commesse presentando una nuova dichiarazione, che sani le violazioni formali, o rechi un aumento dell'imponibile o dell'imposta, o la riduzione della perdita dichiarata.

L'art.2 comma 8 DPR 22 Luglio 1998 n.322, prevede che la dichiarazione dei redditi, dell'Irap, dell'Iva e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare nel termine entro cui l'ufficio può rettificare le dichiarazioni.

La nuova dichiarazione può essere presentata anche se la violazione sia stata già contestata o siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

7.1 La dichiarazione di rettifica in diminuzione

La rettifica della dichiarazione in diminuzione è fatta per modificare il dichiarato in modo da ridurre l'onere fiscale.

A) La dichiarazione, una volta presentata, è acquisita in modo definitivo dal fisco; il contribuente non può revocarla.

Può però correggere gli errori commessi e rettificarla in diminuzione.

In giurisprudenza è consolidato l'orientamento che afferma la emendabilità della dichiarazione, in quanto si tratta di una mera dichiarazione di scienza, essa è pertanto rettificabile allorquando il dichiarante intenda far valere errori commessi nella sua redazione che comportano un prelievo indebito.

B) L'art.2 comma 8bis del DPR 322/1998 prevede che le dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

Non è imposto un termine alla modifica, ma se la dichiarazione correttiva è presentata non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, l'eventuale credito emergente dalla correzione può essere utilizzato in compensazione dei debiti d'imposta.

Anche in campo Iva il contribuente può integrare a proprio favore la dichiarazione, presentando un'altra dichiarazione entro la scadenza prevista per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

C) Nel caso in cui ad una dichiarazione in cui è indicato un debito errato per eccesso si accompagna un corrispondente versamento indebito, il contribuente può presentare istanza di rimborso, nel termine previsto per tale istanza.

Infine, gli errori della dichiarazione possono essere fatti valere mediante ricorso contro il ruolo, se l'imposta dovuta in base alla dichiarazione è iscritta a ruolo.

D) Le dichiarazioni non contengono solo manifestazioni di scienza, ma anche opzioni, e la giurisprudenza ammette che gli errori relativi alle opzioni siano rettificabili ai sensi dell'art.1427 cc.

Inoltre, in caso di errori nella opzione e revoca dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili, hanno rilievo i comportamenti concludenti.

8. La dichiarazione omessa e nulla

La dichiarazione è omessa quando non è stata presentata affatto o è presentata oltre 90 giorni dalla scadenza, è nulla quando non è redatta sui modelli ministeriali o non sottoscritta.

Quando la dichiarazione è omessa o nulla l'Amministrazione può emettere un accertamento d'ufficio e quindi può accertare il reddito delle persone fisiche con metodo sintetico e quello d'impresa e di lavoro autonomo con metodo induttivo-extracontabile.

CAPITOLO 8 – L'ATTIVITA' AMMINISTRATIVA

1. Le agenzie

L'attività amministrativa in campo tributario è affidata all'Agenzia delle Entrate, che amministra tutti i tributi erariali, con l'eccezione di quelle doganali e delle accise, che sono

di competenza dell'Agencia delle Dogane.

I compiti strettamente operativi sono svolti dagli uffici locali che controllano le dichiarazioni, svolgono indagini, emettono gli accertamenti.

Allo Stato spetta la titolarità dell'obbligazione tributaria, mentre l'esercizio dei poteri impositivi è affidato alle Agenzie.

2. Regole generali dell'attività amministrativa in campo tributario

A) L'attività dell'Amministrazione finanziaria è un'attività vincolata, sottoposta al principio di legalità, inteso in senso sostanziale, in quanto la legge regola i contenuti dei suoi provvedimenti.

La disciplina dei procedimenti tributari si trae dalla L.241/1990 in tema di procedimenti amministrativi e, inoltre, dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Si applicano poi le regole contenute in specifici testi normativi: il DPR 600/1973, il DPR 602/1973 ed il dlgs 472/1997.

Le norme legislative sui procedimenti tributari devono essere interpretate ed integrate in base ai principi che si traggono dalla Costituzione, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e dei Trattati UE.

B) L'Amministrazione finanziaria non agisce solo come autorità, come soggetto che emana atti autoritativi.

Esistono infatti anche istituti non autoritativi, come il regime di adempimento collaborativo, l'interpello, l'accertamento con adesione, la conciliazione, l'autotutela, gli accordi preventivi.

C) L'art.1 della L.241/1990 indica come principi generali dell'attività amministrativa, i principi di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza e i principi dell'UE.

Non tutte le norme della legge generale sui procedimenti amministrativi si applicano ai procedimenti tributari, gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono pertanto indicare il responsabile del procedimento.

Non hanno motivo di applicarsi in campo tributario le norme che interessano le attività discrezionali, l'art.13 comma 2 L.241/1990 prevede che le norme in tema di partecipazione del cittadino al procedimento non si applicano ai procedimenti tributari. Perciò la partecipazione, nei procedimenti tributari, è regolata dallo Statuto e dalle leggi tributarie, non dalla L.241/1990.

D) Rilevante è il richiamo dei principi dell'ordinamento comunitario, si tratta di principi della Carta di Nizza e dei principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Tra i principi dell'UE sul giusto procedimento, che possono interessare il diritto tributario, vi sono il principio del contraddittorio, l'obbligo di motivazione, la risarcibilità dei danni prodotti dalle pubbliche amministrazioni, il termine ragionevole nel quale le pubbliche amministrazioni debbono pronunciarsi, il principio di proporzionalità, il principio di buona fede e la tutela del legittimo affidamento.

2.1 Indisponibilità dell'obbligazione tributaria

L'Amministrazione finanziaria non può disporre né del potere impositivo che è vincolato, né dei suoi crediti.

Ciò non esclude però che l'Amministrazione finanziaria possa riconoscere l'illegittimità di un atto impositivo e ritirarlo, facendo cessare il processo pendente, e disporre della lite, decidendo di non resistere ad un ricorso, di non impugnare una pronuncia sfavorevole, di non coltivare un gravame o rinunciarvi.

E' ammessa perciò anche l'acquiescenza tacita, ai sensi dell'art.329 cpc, da parte dell'Amministrazione finanziaria, rispetto ad una pronuncia del giudice tributario.

3. Il contraddittorio

A) Occorre distinguere il contraddittorio, come principio del processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo.

Il primo significa parità delle parti rispetto ad un terzo imparziale, quale è il giudice; il secondo concerne un rapporto a due e mira ad assicurare al privato la sua partecipazione e la sua difesa nel procedimento.

B) In caso di accertamento standardizzato, il contraddittorio non è previsto, ma la giurisprudenza lo ritiene necessario, perché è solo a seguito del contraddittorio con il contribuente che dagli studi di settore si può pervenire alla determinazione del reddito. Il contraddittorio è da considerare obbligatorio in caso di accertamenti fondati su indagini bancarie, perché le presunzioni operano solo se il contribuente non prova il contrario.

C) Il contraddittorio nei procedimenti amministrativi è obbligatorio secondo il diritto dell'UE, come affermato dalla Corte di giustizia.

La Carta di Nizza prevede espressamente il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio. La Cassazione ritiene che il contraddittorio è obbligatorio per i tributi armonizzati, ma non per gli altri tributi.

La distinzione operata dalla giurisprudenza è criticabile, peraltro, la violazione del contraddittorio rende annullabile il provvedimento adottato soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

4. Principio di collaborazione e buona fede

L'articolo 10 dello Statuto prevede che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

La norma si riferisce alla buona fede in senso oggettivo, che è una regola di fair play, di correttezza; la buona fede in senso soggettivo, invece, è la convinzione di agire correttamente, secondo le regole.

Sono espressione del principio di buona fede in senso oggettivo numerose regole di

comportamento cui è tenuta l'Amministrazione finanziaria, che deve garantire al contribuente la proporzionalità e limitazione dei mezzi con i quali la sua sfera giuridica è attinta dai provvedimenti amministrativi.

Numerose previsioni dello Statuto devono essere considerate applicazione dei principi enunciati nell'art.10, a cominciare dagli obblighi di informazione imposti all'Amministrazione, che deve:

- garantire al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati
 - informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito
 - informare adeguatamente i contribuenti non residenti in Italia
 - garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni ed in generale ogni comunicazione siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria
- L'Agenzia delle Entrate deve mettere a disposizione dei contribuenti i dati di cui dispone relativi a ricavi, compensi, agevolazioni, detrazioni, crediti d'imposta.

4.1 Il regime di adempimento collaborativo

A) Una forma regolamentata di collaborazione tra contribuente e fisco è il regime di adempimento collaborativo, regolato dagli artt.3-7 del dlgs n.128/2015 cui possono aderire solo i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

L'agenzia delle entrate è tenuta ai seguenti compiti:

- valutazione del sistema di controllo adottato
- pubblicazione periodica degli schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva
- promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza
- semplificazioni degli adempimenti tributario, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente
- esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta rapida alle richieste dei contribuenti
- esame della valutazione effettuate dagli organi di gestione e delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati della revisione contabile, dei collegi sindacali e degli organismi di vigilanza

Il regime comporta per i contribuenti i seguenti adempimenti:

- istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione e controllo del rischio fiscale
- comunicazione all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva
- risposta alle richieste della Agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile
- promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto delle norme

B) Il regime di adempimento collaborativo consente ai contribuenti di pervenire con

L'Agenzia delle entrate a una comune valutazione delle situazioni critiche, prima della presentazione delle dichiarazioni, e permette una procedura abbreviata di interpello preventivo.

L'agenzia delle entrate, infatti, deve rispondere all'interpello entro 45 giorni dal ricevimento della domanda o della documentazione.

C) Per i rischi di natura fiscale comunicati all'Agenzia delle entrate le sanzioni amministrative sono ridotte della metà e non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale.

4.2 Il legittimo affidamento

La tutela del legittimo affidamento è un principio generale dell'ordinamento che regola tutti i rapporti di diritto pubblico, reso esplicito, in materia tributaria dall'art.10 comma 1 dello Statuto.

Qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria è dunque esclusa l'irrogazione delle sanzioni e non sono dovuti interessi, ma il tributo resta dovuto.

Da ciò deriva che le circolari ministeriali generano un legittimo affidamento e l'Amministrazione non può discostarsi dalle indicazioni fornite nelle circolari, l'Amministrazione può modificare l'interpretazione di una disposizione di legge, ma se il revirement è peggiorativo per il contribuente non deve essere leso l'affidamento che il contribuente ha riposto in documenti ufficiali dell'Amministrazione.

Se il contribuente si è comportato in un certo modo facendo affidamento su una data interpretazione ministeriale e, l'interpretazione muta in peius, il nuovo orientamento non può valere per il passato.

5. Il divieto di doppia imposizione

In generale vi è doppia imposizione se uno stesso presupposto è tassato più volte, con la stessa imposta o con imposte simile, nei confronti dello stesso soggetto o di soggetti diversi. Occorre distinguere varie ipotesi.

Una prima distinzione è tra doppia imposizione interna e internazionale, per impedire o attenuare la seconda, cioè la tassazione dello stesso presupposto da parte di due Stati diversi, sono stipulate apposite convenzioni.

Altra distinzione è tra doppia imposizione in senso economico e in senso giuridico, la prima si verifica quando il legislatore prevede che uno stesso fatto economico sia tassato con più imposte, e non è vietata, ma, anzi, voluta dal legislatore.

E' invece vietata la doppia tassazione in senso giuridico, che si verifica quando l'Amministrazione emette più avvisi di accertamento, per tassare più volte lo stesso presupposto nei confronti dello stesso soggetto o di soggetti diversi.

Il divieto di doppia imposizione è esplicitamente enunciato per le imposte dirette, ma è un principio generale dell'ordinamento tributario, valido per tutti i tributi.

Inoltre, il divieto significa che lo stesso presupposto non può essere imputato a soggetti

diversi, inoltre, se un atto è stato tassato con Iva, non può essere poi nuovamente tassato con imposta di registro.

Il divieto di doppia imposizione implica che non possono coesistere due atti impositivi sullo stesso presupposto e che il secondo atto d'imposizione è illegittimo per il solo fatto che realizza una duplicazione.

6. Gli interpelli

A) L'art.11 dello Statuto attribuisce ai contribuenti il diritto di interpellare le Agenzie per ottenere un parere, in relazione ad una fattispecie concreta e personale.

Sono previsti 4 interpelli:

- interpello ordinario che si divide in interpretativo (riguardante le norme tributarie in generale) e qualificatorio (relativo alla qualificazione)
- interpello probatorio perché concerne la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali
- interpello anti-abuso o relativo all'applicazione della disciplina sull'elusione o abuso del diritto ad una determinata fattispecie
- interpello disapplicativo proponibile per ottenere un provvedimento che disponga la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta

B) L'Agenzia delle Entrate deve rispondere per iscritto entro 90 giorni in caso di interpello ordinario ed entro 120 giorni negli altri casi.

La risposta, scritta e motivata, vincola l'Amministrazione finanziaria, ma solo con riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. L'efficacia della risposta, o del silenzio-assenso, si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione con valenza esclusivamente per i comportamenti futuri dell'istante.

C) Il parere non vincola il contribuente.

L'affidamento del contribuente nella risposta ricevuta è tutelato dalla illegittimità che inficia gli atti dell'Amministrazione contrastanti con i pareri resi, se il contribuente si attiene alla risposta dell'Agenzia non possono essere emessi atti d'imposizione o atti sanzionatori; non possono essere emanati atti d'imposizione difformi da quanto prospettato nel quesito, né possono essere irrogate sanzioni.

D) L'istanza può essere presentata solo se concerne una disposizione la cui interpretazione si presenti obiettivamente incerta.

In secondo luogo, l'interpello deve riguardare l'applicazione della disposizione da interpretare ad un caso personale e concreto, l'istanza può dunque essere presentata solo da chi svolge un'attività che comporta l'applicazione delle norme a cui si riferisce l'interpello

e dev'essere preventiva.

Nell'istanza è onere del contribuente indicare quale sia la sua interpretazione, altrimenti, in caso di silenzio dell'Amministrazione, non può aversi l'assenso tacito.

7. L'autotutela

A) Nel potere di emettere un atto è insito anche quello di ritirarlo o di emendarlo, quando appaia alla stessa autorità che l'ha emanato, in tutto o in parte viziato.

I rimedi a disposizione dell'Amministrazione sono molteplici:

- l'avviso di accertamento già emesso può essere sostituito da un accertamento con adesione
- in pendenza del giudizio la lite può essere composta con la conciliazione
- nel gestire la lite, l'Amministrazione può riconoscere la fondatezza del ricorso o non impugnare la sentenza ad essa sfavorevole
- infine l'Amministrazione può annullare o riformare l'atto che riconosce viziato

B) Fino a che non spira il termine di decadenza, l'Amministrazione può provvedere nuovamente.

Il potere impositivo non si esaurisce con l'emanazione di un solo atto, se l'Amministrazione intende emanare un nuovo atto, vi sono dei limiti come la disposizione che in tema di accertamenti integrativi delle imposte sui redditi e dell'Iva subordina il nuovo accertamento alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Al di fuori di questa ipotesi, l'Amministrazione può esercitare nuovamente il potere impositivo.

C) In diritto amministrativo, ove i provvedimenti sono solitamente espressione di discrezionalità, l'annullamento d'ufficio dell'atto deve essere giustificato, oltre che dalla sua illegittimità, anche da un interesse dell'Amministrazione all'annullamento.

In diritto tributario, invece, non essendovi discrezionalità, l'esercizio dei poteri di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza.

La correzione presuppone dunque il vizio e null'altro, ossia è giustificata soltanto dal dovere di ogni pubblica amministrazione di ripristinare la legalità.

Il potere di autotutela in diritto tributario è espressamente riconosciuto, nella disciplina dell'autotutela tributaria si parla di annullamento e di revoca degli atti illegittimi e infondati. L'annullamento è da riferire agli atti che presentano vizi di forma o procedurali, la revoca è da riferire agli atti infondati, ossia viziati nel contenuto.

Nel regolamento si prevede, a titolo esemplificativo, che l'autotutela può essere esercitata per errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta e doppia imposizione.

L'autotutela può essere esercitata a seguito di richiesta del contribuente o d'ufficio, sia in pendenza di giudizio, sia dopo che l'atto è divenuto definitivo e può riguardare qualsiasi

atto dell'Amministrazione finanziaria.

L'utilità pratica dell'autotutela emerge soprattutto quando l'atto è divenuto definitivo perché non impugnato, perché il ricorso proposto non ha raggiunto il risultato richiesto.

L'autotutela può infatti avere per oggetto anche un atto divenuto definitivo, neppure il giudicato impedisce in assoluto l'autotutela, purché il ritiro dell'atto venga fatto per motivi che non contraddicono il contenuto della sentenza passata in giudicato, come si deduce a contrario nel regolamento, ove è previsto che l'ufficio non può annullare il suo atto per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

8. Il garante del contribuente

Presso ogni Regione è istituito il Garante del contribuente, l'incarico è ricoperto da persona scelta e nominata dal Presidente della Commissione tributaria regionale, all'intero di particolari categorie, il garante è autonomo rispetto all'Amministrazione e ha il compito di tutelare il contribuente.

Non è dotato di poteri autoritativi.

CAPITOLO 9 – L'ISTRUTTORIA

1. La liquidazione delle dichiarazioni in via informatica

In materia di imposte dirette e Iva le dichiarazioni sono innanzitutto sottoposte a controllo mediante procedura informatiche.

La liquidazione è un controllo che riguarda solo i dati dichiarati dal contribuente e consiste nella verifica e rettifica degli errori formali e di calcolo.

Se risulta che l'importo autoliquidato e versato dal contribuente è inferiore a quello da versare in base alla stessa dichiarazione, non viene emesso un avviso di accertamento, ma si procede direttamente alla riscossione.

L'Amministrazione finanziaria:

- corregge gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte e nel riporto delle eccedenze delle imposte derivanti da precedenti dichiarazioni
- riduce le detrazioni d'imposta
- controlla che i versamenti siano tempestivi e corrispondenti a quanto dichiarato

Anche le dichiarazioni annuali dell'Iva sono soggette ad un controllo mediante procedure automatizzate, utilizzando i dati desumibili dalle stesse dichiarazioni e in possesso dell'Anagrafe tributaria.

Il risultato del controllo deve essere comunicato al contribuente, che è invitato con avviso bonario a versare la maggiore somma così liquidata.

1.1 Il controllo formale delle dichiarazioni

Il controllo formale delle dichiarazioni è svolto nel termine del 31 dicembre del secondo

anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Non vengono controllate tutte le dichiarazioni, il controllo formale è svolto in base a criteri selettivi e riguarda alcune voci della dichiarazione che devono essere giustificate documentalmente.

Non si tratta dunque di mera liquidazione, ma di controllo delle dichiarazioni, anche in base a dati esterni alle dichiarazioni; è previsto un contraddittorio, il contribuente e il sostituto d'imposta possono essere invitati a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti. In esito al controllo formale, gli uffici, dopo aver invitato il contribuente a produrre documenti o fornire chiarimenti:

- escludono lo scomputo delle ritenute d'acconto non documentate
- escludono le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi comunicati all'Anagrafe tributaria
- escludono le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi comunicati all'Anagrafe
- quantificano i redditi d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti
- liquidano la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati
- correggono gli errori materiali e di calcolo contenuti nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta

L'esito del controllo formale deve essere comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili o di altri dati dichiarati, anche per consentire al contribuente e al sostituto di indicare all'ufficio dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente.

Anche il risultato del controllo formale, se diverso dal dichiarato, deve essere comunicato al contribuente, che è invitato con avviso bonario a versare la maggiore somma così liquidata; se il contribuente non versa, la somma è iscritta a ruolo, insieme alla sanzione. La notifica dell'avviso bonario è obbligatorio, la cartella di pagamento è nulla, se non è stata preceduta dall'avviso bonario.

2. Il controllo sostanziale

Il controllo sostanziale delle dichiarazioni è svolto dagli uffici delle Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza usando l'Anagrafe fiscale.

Ogni contribuente, anche virtuale, ha un numero di codice fiscale ed è iscritto nell'Anagrafe tributaria; la raccolta dei dati avviene utilizzando il codice fiscale, la cui indicazione è obbligatorio in una vasta serie di atti.

L'Anagrafe registra anche i rapporti bancari.

Nell'Anagrafe sono registrati anche gli acquisti e le operazioni rilevanti ai fini Iva.

L'attività investigativa è svolta dagli uffici dell'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza, che dispone degli stessi poteri di indagine degli uffici finanziari. Di frequente gli avvisi di accertamento riprendono i rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione

redatti a conclusione delle verifiche.

Gli uffici eseguono il controllo sostanziale delle dichiarazioni e la individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione avvalendosi delle informazioni di cui siano comunque in possesso.

Gli uffici utilizzano non solo i dati ritraibili dall'Anagrafe, ma anche notizie di varie altre fonti, come la stampa ed internet.

2.1 Inviti e richieste

L'ufficio può invitare il contribuente a comparire di persona per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti, anche in relazione ai dati e alle notizie acquisiti in sede bancaria e postale.

Inoltre, l'ufficio può invitare il contribuente ad esibire o trasmettere atti e documenti, l'ufficio può inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti.

L'Amministrazione finanziaria deve acquisire d'ufficio le informazioni già possedute da altre pubbliche amministrazioni che riguardino lo status del contribuente; per quanto riguarda le richieste a terzi, bisogna distinguere quelli che hanno veste pubblica dai terzi che sono soggetti di diritto privato.

L'ufficio può richiedere agli organi e alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società di assicurazioni, la comunicazione di dati e notizie relativi a determinati soggetti o categorie di soggetti.

Per quanto riguarda gli altri terzi, il fisco può chiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili dati e documenti relativi ad attività svolte nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo.

2.2 Indagini bancarie

A) Per il fisco il segreto bancario non esiste, il dovere di riservatezza connesso con il segreto bancario, non può essere d'ostacolo all'acceleramento degli illeciti tributari, non sono applicabili al riguardo le garanzie proprie dei diritti di libertà personale.

Ciò non significa che le indagini bancarie non siano soggette a vincoli e limiti, le indagini bancarie possono essere svolte dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza.

Gli uffici dell'Agenzia delle entrate devono essere autorizzati dalla Direzione regionale, la Guardia di finanza deve essere autorizzata dal Comandante di zona, ma la mancanza dell'autorizzazione non rende inutilizzabili i dati acquisiti, perché attiene ai rapporti interni.

Le banche devono comunicare all'Anagrafe tributaria il nome dei loro clienti e la natura dei rapporti intrattenuti.

La richiesta può essere indirizzata alla società Poste Italiane spa, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie.

Se la banca non risponde tempestivamente, gli uffici delle imposte hanno facoltà di

disporre l'accesso di propri impiegati presso la banca per rilevare direttamente i dati e le notizie.

B) Ai dati bancari sono collegate due previsioni, una generica ed una specifica.

Secondo la prima l'ufficio può fondare gli avvisi di accertamento sui dati bancari; in base alla seconda previsione, l'ufficio può porre come ricavi, alla base delle rettifiche e degli accertamenti, non solo gli importi scossi, ma anche i prelevamenti.

Altra cosa sono i prelevamenti che di per sé sono un costo o impiego di reddito, la norma pone una doppia presunzione: che il prelevamento sia stato utilizzato per un acquisto non contabilizzato e che al costo non contabilizzato corrisponda un ricavo pure non contabilizzato.

La presunzione è relativa, il contribuente può superarla indicando il beneficiario del prelevamento.

La presunzione collegata ai prelevamenti, prevista solo per gli imprenditori, era stata estesa ai lavoratori autonomi, ma l'estensione è stata dichiarata incostituzionale.

C) L'ufficio può chiedere dati e notizie al contribuente, invitandolo a comparire di persona o inviandogli questionari.

2.3 Accessi, ispezioni e verifiche

A) La forma principale di controllo dei contribuenti è la verifica, che consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo, seguito da ispezioni documentali e da altri controllo e si conclude con la redazione di un processo verbale di constatazione.

L'art.14 Costituzione dispone che il domicilio è inviolabile, ma ammette che si possono eseguire ispezioni, perquisizioni e sequestri nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.

E' poi prevista una riserva di legge: gli accertamenti e le ispezioni sono ammessi per fini fiscali, ma devono essere regolati da leggi speciali.

Il legislatore ha ritenuto che la tutela costituzionale del domicilio non riguardi l'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività economiche e l'accesso nei locali degli enti non commerciali e delle Onlus. Per accedere in tali locali, non si richiede l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ma l'autorizzazione del capo dell'ufficio o del Comandante di zona, Nel caso di accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni è richiesta la presenza del titolare dello studio, vi è qui da tutelare il segreto professionale, perciò è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Sono fatte salve le garanzie previste dall'art.103 cpp per gli avvocati che abbiano incarichi difensivi in un processo penale.

Per l'accesso nelle abitazioni è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che può essere concessa, con atto motivato, soltanto in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è necessaria anche per procedere a perquisizioni personale ed all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili,

ripostigli e simili.

B) Secondo l'art.12 comma 1 dello Statuto, gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.

Essi si svolgono durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.

Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

C) Nel corso della verifica possono essere eseguite ispezioni sui libri, registri, documenti e altre scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatori.

Le verificazioni sono controlli sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime ed altri acquisti e su ogni altro elemento utile ai fini del controllo dell'esatto adempimento delle norme fiscali.

D) La permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i 30 giorni lavorativi di effettiva presenza.

Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente non può essere superiore a 15 giorni di effettiva presenza nei casi di verifica presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi.

Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero per specifiche ragioni.

Il contribuente, nel caso in cui ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente.

2.4 Il processo verbale

La descrizione dettagliata delle operazioni compiute nel corso delle indagini è effettuata nel processo verbale di verifica redatto giornalmente.

Deve essere inoltre redatto il processo verbale di constatazione che sintetizza i dati rilevati.

Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste, che devono essere valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento deve tener conto delle osservazioni e richieste del contribuente e non può essere emanato prima della scadenza di tale termine.

La violazione di queste norme rende invalido l'avviso di accertamento.

3. Gli obblighi di collaborazione del contribuente

Nel corso dell'attività istruttoria il contribuente ha il diritto di difendersi, ma è tenuto ad ottemperare agli inviti e alle richieste dell'Amministrazione.

La mancata collaborazione pregiudica le successive facoltà di difesa del contribuente, dato che, in materia di imposte sui redditi, le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'uffici non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa.

Il dovere di collaborazione incontra un limite nel diritto del contribuente di rimanere in silenzio e di non produrre documenti se ciò comporterebbe il rischio di essere accusato di evasione in sede penale.

4. Collaborazione dei comuni

I comuni partecipano all'attività di accertamento segnalando all'Agenzia delle entrate e alla Guardia di finanza elementi utili ad integrare i dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi.

Altra forma di collaborazione si esplica quando è imminente l'emissione di un avviso di accertamento sintetico, l'Agenzia delle entrate deve mettere a disposizione dei comuni le dichiarazioni dei contribuenti persone fisiche in essi residenti, perché, prima di emettere avvisi di accertamento sintetico, gli uffici devono segnalarlo ai comuni che, entro 60 giorni dal ricevimento della segnalazione, comunicano ogni elemento utile alla determinazione del reddito complessivo.

5. Lo scambio di informazioni

L'art.26 del Modello OCSE prevede lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti, sia al fine di applicare le disposizioni della convenzione, sia per l'applicazione delle imposte di ciascuno Stato contraente.

Gli scambi di informazioni avvengono su richiesta, in modo spontaneo, in modo automatico e mediante verifiche fiscali simultanee.

Nel 2014 l'OCSE ha elaborato un nuovo standard internazionale per lo scambio automatico di informazioni, che definisce i dati che possono essere oggetto di scambio, le modalità e i tempi.

Lo scambio automatico è previsto dal FATCA che è una legge USA, cui sono seguiti accordi intergovernativi di singoli Stati con gli Stati Uniti.

6. Rapporti tra istruttoria amministrativa e processo penale

La verifica fiscale eseguita dalla Guardia di finanza, come quella dell'Agenzia, è un'attività di natura amministrativa, ma la Guardia di finanza e i funzionari dell'Agenzia sono anche organi di polizia giudiziaria, per cui se emergono notizie di reato, devono darne notizia alla Procura della Repubblica.

La Guardia di finanza, operante come polizia giudiziaria, può trasmettere agli uffici discali documenti, dati e notizie reperiti in sede di indagini preliminari, ma occorre un'autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

7. Epilogo dell'istruttoria

Il processo verbale è esaminato dall'Agenzia delle entrate, inoltre, se ritengono di aver rilevato fatti penalmente rilevanti, i verificatori inoltrano il verbale alla Procura della Repubblica.

Il contribuente può presentare all'Agenzia delle entrate una memoria difensiva, contenente osservazioni e richieste; l'ufficio deve valutare la memoria e tenerne conto nella motivazione dell'avviso di accertamento.

Il contribuente può ricorrere al ravvedimento operoso, per i tributi amministrativi dall'Agenzia delle entrate, anche dopo che una violazione è stata rilevata. E' infatti prevista la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo nel caso in cui il contribuente effettui la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale di verifica o di constatazione.

Infine, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione.

CAPITOLO 10 – L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

1. Natura giuridica

L'atto conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione delle imposte è un provvedimento denominato avviso di accertamento.

I provvedimenti amministrativi sono generalmente discrezionali, essendo frutto di scelte non vincolate dalla legge, l'avviso di accertamento è espressione di una funzione vincolata.

L'art.23 Costituzione stabilisce che le leggi tributarie disciplinino compiutamente i presupposti, la misura e i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria; se il contribuente omette la dichiarazione, o non dichiara il dovuto, l'Amministrazione finanziaria deve determinare autoritativamente il debito d'imposta.

All'ufficio non è data alcuna discrezionalità, ciò non significa che l'atto impositivo non sia frutto di scelte e di valutazioni.

L'atto di imposizione è sì esecuzione della legge, ma in esito di apprezzamenti di fatti e valutazioni giuridiche, ed il sindacato giurisdizionale può riguardare vizi relativi al presupposto di fatto e vizi relativi ai profili di diritto. E' un sindacato di legittimità.

L'Amministrazione finanziaria opera delle scelte quando decide quali soggetti sottoporre a controllo ma, una volta effettuato, non esiste discrezionalità né in ordine all'an, né in ordine al contenuto del provvedimento da emanare.

2. Contenuto precettivo e sottoscrizione

Nell'avviso di accertamento possiamo distinguere due parti: motivazione e dispositivo, o parte precettiva.

A) L'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi è disciplinata nel DPR 600/1973, il cui art.42 prevede che l'avviso deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli

imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta.

Ma vi sono anche avvisi senza imposta.

Una prima ipotesi di avviso senza imposta è data dall'accertamento dei redditi delle società di persone, con esso si ha la determinazione dell'imponibile della società, da imputare poi, pro quota a ciascun socio, agli effetti dell'imposta dovuta dal socio.

Analoga considerazione va fatta per l'accertamento Ires dei redditi tassati secondo il principio di trasparenza.

Un'altra ipotesi è quella degli accertamenti di redditi per i quali hanno rilievo anche le perdite, se una società commerciale ha dichiarato una perdita e l'avviso di accertamento determina una perdita minore di quella dichiarata, un simile avviso non contiene alcuna statuizione sull'imposta.

B) Nell'Iva, l'avviso di accertamento può contenere una nuova determinazione non solo dell'imposta dovuta, ma anche dell'imposta detraibile o rimborsabile.

L'ufficio determina autoritativamente il quantum delle varie operazioni, calcolando l'imposta dovuta sulle operazioni imponibili, l'imposta detraibile e la somma riscuotibile o rimborsabile. E' da escludere, quindi, un accertamento che riguardi soltanto l'imponibile. Se il contribuente non presenta la dichiarazione, l'ufficio determina induttivamente l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile.

C) L'art.52 del T.U. del registro dispone che l'avviso di accertamento deve contenere l'indicazione del valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti in esso descritti, degli elementi in base ai quali è stato determinato, l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta, nonché dell'imposta dovuta in caso di presentazione del ricorso.

D) Gli avvisi di accertamento contengono di regola anche l'irrogazione di sanzioni. L'avviso di accertamento dev'essere sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, altrimenti è nullo.

2.1 La motivazione

A) Si applica anche agli altri atti dell'Amministrazione finanziaria l'art.3 della L.241/1990, secondo cui ogni provvedimento amministrativo dev'essere motivato indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

L'art.7 dello Statuto ribadisce l'obbligo di motivare gli atti tributari indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche, ma nelle singole leggi d'imposta vi sono altre disposizioni, che precisano il contenuto della motivazione.

L'avviso di accertamento delle imposte sui redditi deve essere motivato indicando, oltre che i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

B) Se il contribuente interviene nel procedimento impositivo esponendo le sue ragioni, sorge l'obbligo della cd motivazione rafforzata, cioè di una motivazione che prenda in esame le deduzioni del contribuente.

C) Gli avvisi di accertamento possono essere motivati richiamando altri atti.

L'art. 7 dello Statuto prevede che l'atto richiamato dev'essere allegato, ma nelle singole leggi d'imposta si ammette che l'atto richiamato possa non essere allegato, se l'avviso di accertamento ne riproduce il contenuto essenziale.

3. La notificazione

L'avviso di accertamento deve essere notificato al suo destinatario.

La notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui l'avviso di

accertamento viene ad esistenza; l'atto d'imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato.

A) Dispone l'art.60 DPR 600/1973, che gli atti tributari sono notificati secondo le norme del codice di procedura civile che disciplinano la notificazione degli atti processuali con alcune differenze:

- la notificazione è eseguita dai messi comunali o da messi speciali autorizzati dall'Agenzia delle entrate
- il messo deve far sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso
- se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso
- salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione dev'essere fatta nel comune di domicilio fiscale del destinatario
- è facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio del comune per la notificazione
- quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, si affigge nell'albo del comune, e la notificazione si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione
- il contribuente che non ha la residenza nello Stato, può comunicare all'ufficio l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano
- non si applicano agli atti tributari le disposizioni in tema di notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti, a militari in attività di servizio, mediante pubblici proclami e in forme ordinate dal giudice.

B) La notifica deve considerarsi avvenuta, per il notificante, con il compimento delle sole formalità che non sfuggono alla sua disponibilità, fermo restando che gli effetti della notifica sono condizionati al perfezionamento del procedimento anche per il destinatario. Gli effetti della notificazione a mezzo del servizio postale si producono per il notificante al momento della consegna dell'atto al personale del servizio postale.

Per il destinatario rileva la data in cui l'atto è ricevuto è dalla ricezione dell'atto che decorre il termine per impugnare.

C) Poiché la notificazione dell'avviso di accertamento avviene secondo le norme del codice di procedura civile, si applicano alle notifiche viziate le norme sulla sanatoria delle notifiche previste dall'art.156 cpc.

3.1 I termini

La notificazione dell'avviso di accertamento è soggetta ad un termine iniziale e ad un termine finale, il termine iniziale è nell'art.12 comma 7 dello Statuto ove si prevede che l'avviso di accertamento non può essere notificato prima che siano decorsi 60 giorni dalla

consegna del processo verbale al contribuente.

La notificazione dev'essere effettuata non oltre un termine previsto a pena di decadenza.

Ciò significa che la notifica deve essere richiesta entro quella data, per il notificante, infatti, vale la data in cui la notificazione è richiesta, per il destinatario invece vale la data della ricezione.

Se la notificazione non avviene entro quel termine, l'atto notificato in ritardo è nullo.

Per le imposte sui redditi e per l'Iva, l'avviso deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il termine è di 5 anni per l'accertamento dell'imposta di registro sugli atti non registrati e di tre per gli atti registrati.

4. Gli effetti sull'obbligazione tributaria

A) Secondo lo schema standard di applicazione delle leggi d'imposta, il verificarsi del presupposto d'imposta determina per il contribuente, obblighi di pagamento e di dichiarazione.

Il legislatore può prevedere che il contribuente, per il solo fatto che è realizzato il presupposto del tributo, debba adempiere; ma nei principali tributi il contribuente deve non solo adempiere, ma anche dichiarare il presupposto e il debito d'imposta.

La dichiarazione è un atto che concorre, con il presupposto, a costituire l'obbligazione e condiziona l'esigibilità.

Anche se al contribuente si impone di versare prima di dichiarare, il fisco non può riscuotere se non sulla base del dichiarato.

B) Se l'obbligazione, come prefigurata dalla legge, non è integralmente dichiarata dal contribuente e, in tal modo, resa esigibile, si rende necessaria l'emanazione di un atto impositivo.

Di un atto che rechi la statuizione autoritativa dell'esistenza e della misura dell'obbligazione tributaria.

Secondo la teoria dichiarativa, l'obbligazione tributaria sorge non appena si verifica il presupposto.

Se l'obbligazione, come prefigurata dalla legge, non è integralmente dichiarata dal contribuente e, in tal modo, resa esigibile, si ritiene necessaria l'emanazione un atto impositivo; di un atto, cioè, che rechi la statuizione autoritativa dell'esistenza e della misura dell'obbligazione tributaria.

Secondo la teoria dichiarativa, l'obbligazione tributaria sorge non appena si verifica il presupposto di fatto del tributo; l'obbligazione così nata ex lege, direttamente dal presupposto, e poi dichiarata dallo stesso contribuente e accertata dall'Amministrazione finanziaria. L'avviso è perciò, un provvedimento con effetti di mero accertamento delle obbligazioni tributarie sorta ex lege.

Per la teoria costitutiva, invece, anche se, dal presupposto di fatto o dalla somma del presupposto e della dichiarazione, scaturisce un'obbligazione di fonte legale, l'atto impositivo dell'amministrazione ha comunque valore costitutivo di una obbligazione

tributaria.

Per questa teoria, non vi è alcuna prova dell'essere, l'obbligazione tributaria definita dall'avviso di accertamento già sorta per legge, come conseguenza del presupposto, perciò l'avviso ha valore costitutivo dell'obbligazione.

L'amministrazione è titolare di poteri autoritativi, non lo è il contribuente: perciò la dichiarazione è un mero atto, l'avviso di accertamento invece, è espressione di una potestà amministrativa, con effetto costitutivo del rapporto. L'avviso di accertamento svolge una funzione essenziale perché se il contribuente non presenta la dichiarazione, o la presenta con contenuti inesatti, il fisco per ottenere che sia attuata la legge tributaria, deve necessariamente mettere l'avviso di accertamento.

L'avviso di accertamento è dunque un presupposto necessario per permettere all'amministrazione finanziaria di agire, anche coattivamente, nei confronti del contribuente.

Per riscuotere sono necessari o la dichiarazione o l'avviso di accertamento, l'avviso di accertamento, quando non è titolo esecutivo, è necessario per legittimare l'amministrazione a riscuotere.

C) Il divario tra effetto dichiarativo ed effetto costitutivo si attenua non poco, se si considera che l'effetto di accertamento non è la semplice, platonica affermazione di esistenza di una situazione giuridica soggettiva, ma è statuizione di quella situazione. Ora, mentre l'atto di imposizione, concepito come dichiarativo è retroattivo, non può dirsi per contro che la concezione costitutiva comporti che l'atto abbia effetti ex nunc. La soluzione del problema è da ricercare nel diritto positivo, questo indica che l'avviso di accertamento è retroattivo. Esso dà vita a un debito che doveva sorgere già per effetto della dichiarazione.

D) Con riguardo alla tutela del contribuente nei confronti dell'avviso di accertamento, i sostenitori della teoria dichiarativa ritengono che il contribuente è titolare di fronte al potere di accertamento di un diritto soggettivo; di conseguenza il contribuente agisce in giudizio a tutela del diritto soggettivo leso dell'atto amministrativo per ottenere una sentenza di tipo dichiarativo.

Per la teoria costitutiva, il contribuente di fronte all'imposizione, è titolare di un diritto potestativo che è esercitato in giudizio per ottenere dal giudice l'annullamento, totale o parziale, dell'atto illegittimo.

Il potere dell'amministrazione non è discrezionale, ma vincolato; e il contribuente, di fronte ad un atto di imposizione illegittimo ha il potere, costituzionalmente garantito di agire in giudizio per ottenere la rimozione.

4.1 Gli effetti esecutivi

L'avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, Irap e Iva e l'irrogazione delle relative sanzioni sono titoli esecutivi.

L'avviso deve contenere infatti anche l'intimazione ad adempiere quando è decorso il termine per la proposizione del ricorso, con l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine per il pagamento, la riscossione delle somme richieste viene affidata all' Agente della riscossione, il quale porrà in essere la procedura di esecuzione forzata.

L'avviso non è dunque seguito dalla iscrizione a ruolo e dalla cartella di pagamento, ma è già esso titolo esecutivo. Occorre che il contribuente versi, se non presenta ricorso virgola

le intere imposte accertate o, in caso di presentazione del ricorso, un terzo delle maggiori imposte accertate. Sono titoli esecutivi anche gli atti di rideterminazione, cioè gli atti di intimazione emanati quando, dopo l'avviso di accertamento, sia necessario ricalcolare le somme da riscuotere.

5. Le nullità

A) Nelle leggi tributarie vi sono casi in cui si prevede in modo esplicito che una regola deve essere osservata sotto comminatoria di nullità, ad esempio in materia di imposte dirette è stabilita in modo esplicito la nullità degli avvisi di accertamento non motivati, o privi di altre indicazioni essenziali, come le aliquote applicate.

Nello Statuto è sancita espressamente la nullità degli atti impositivi antielusivi privi di specifica motivazione e degli atti non conformi alle risposte agli interpelli. In questi casi il termine nullità non indica che l'atto è privo di effetti, ma che l'atto, anche se viziato, è efficace; e che si consolida se non è impugnato tempestivamente.

B) Quando la nullità non è espressamente prevista occorre far capo alle norme del capo IVbis della L.241/1990, il cui art.21 octies prevede in generale che ogni atto viziato da violazione di legge è annullabile. La giurisprudenza ritiene che gli atti tributari sono invalidi anche in assenza di una previsione espressa di invalidità.

C) Le nullità finora considerate sono nullità "in senso debole", cioè ipotesi di illegittimità-annullabilità.

Diversa è la nullità "in senso forte", prevista dall'art.21septies comma 1 della L.241/1990, applicando questa norma l'avviso di accertamento deve essere considerato nullo quando non è sottoscritto; quando è intestato ad un soggetto inesistente; quando è totalmente privo di elementi essenziali.

Il provvedimento impositivo è nullo quando è viziato da difetto assoluto di attribuzione, ossia è messo in situazione di carenza di potere in astratto, è il caso di un avviso di accertamento che abbia per oggetto un tributo inesistente, o emesso da un soggetto o organo privo di potestà impositiva.

Quando si verifica questa forma di nullità, il provvedimento è da considerare privo di effetti, e la nullità può essere fatta valere senza limiti di tempo impugnando il provvedimento successivo. La giurisprudenza nega la differenza tra le due forme di invalidità, affermando che anche la nullità più grave deve essere fatta valere con ricorso al giudice tributario entro 60 giorni dalla notifica.

D) L'art.21octies della L.241/1990 esclude che sia annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

La norma è da interpretare nel senso che non sono invalidanti tutte le violazioni delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti, ma solo quelle che hanno influito

sul contenuto dell'atto.

Le mere irregolarità sono vizi non invalidanti.

6. Definizioni consensuali

Il contribuente ha dinanzi a se diverse alternative:

- può presenta di accertamento con adesione, l'accertamento con adesione comporta un ridimensionamento del tributo e la riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale
- il contribuente può anche definire solo le sanzioni, pagando un terzo di quanto irrogato
- le sanzioni irrogate sono ridotte ha un terzo se il contribuente non impugna e non presenta istanza di accertamento con adesione, occorre però che le somme complessivamente dovute siano pagate prima che scada il termine per proporre ricorso

7. Tipologia degli avvisi di accertamento. L'accertamento analitico del reddito delle persone fisiche

L'avviso di accertamento assume denominazioni diverse a seconda del metodo con cui viene determinato l'imponibile. Si distingue tra accertamento analitico e sintetico, analitico-contabile ed induttivo o presuntivo.

- l'accertamento analitico del reddito delle persone fisiche ricostruisce l'imponibile considerandone le singole componenti, si effettua quando sono note le fonti dei redditi e si perviene al reddito complessivo sommando i redditi delle singole fonti e categorie

7.1 L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche

A) Il reddito complessivo delle persone fisiche può essere determinato con metodo sintetico, cioè desumendo il reddito complessivo delle spese sostenute.

L'ufficio può adottare il sintetico mettendo a confronto il reddito dichiarato è quello accertabile in via sintetica, senza bisogno di verificare previamente la congruità dei singoli redditi dichiarati. Dato il suo carattere presuntivo, l'accertamento sintetico non è ammesso per qualsiasi scostamento tra quanto dichiarato e reddito accertabile, ma solo quando il reddito accertabile si discosta di almeno un quinto da quello netto dichiarato. L'accertamento sintetico ha come base le spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo di imposta.

Dal reddito complessivo accertato sinteticamente sono deducibili gli oneri previsti dall'art.10 Tuir e si applicano le detrazioni dall'imposta.

B) L'ufficio può inoltre avvalersi del redditometro, il decreto ministeriale che contiene il cd redditometro deve essere aggiornato periodicamente.

Per gli accertamenti relativi agli anni dal 2011 in poi è da applicare il dm 16 Settembre 2015 che disciplina il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva.

Al decreto è allegata una tabella che elenca le spese per consumi e per investimenti da prendere in considerazione, le spese sono le più varie, si va dalle spese per alimenti e abbigliamento alle spese mediche e per i trasporti.

Rilevano dunque le spese presuntivamente sostenute per i bisogni ordinari, per ragioni

voluttuarie, per l'acquisto di beni durevoli.

Le spese sono quantificate tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare del contribuente. L'ufficio può utilizzare anche voci di spesa non comprese nella tabella allegata al redditometro e prendere in considerazione la quota risparmio, formatasi nell'anno e non utilizzata.

Per gli incrementi patrimoniali occorre verificare l'ammontare speso in un dato periodo d'imposta, la quota-risparmio presuntivamente accantonata negli anni che precedono l'investimento, i disinvestimenti dello stesso anno e dei 4 anni precedenti.

C) Gli accertamenti basati sul redditometro, e quelli basati sugli studi di settore sono definiti accertamenti standardizzati, le presunzioni contenute nel redditometro hanno natura di presunzioni semplici.

Il decreto ministeriale racchiude un regolamento: pertanto, le sue previsioni, se ritenute illegittime, possono essere annullate dal giudice amministrativo o disapplicate dal giudice tributario.

D) E' espressamente previsto l'obbligo del contraddittorio.

L'ufficio deve invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, e deve avviare il procedimento di accertamento con adesione.

L'avviso di accertamento deve essere motivato indicando anche le ragioni per cui non sono state accolte le deduzioni con cui il contribuente ha giustificato il maggior reddito.

E) L'ufficio deve indicare nell'avviso di accertamento e provare in giudizio i fatti su cui si basa la presunzione di un reddito non dichiarato.

Il contribuente può dunque opporre di aver utilizzato redditi soggetti a ritenuta alla fonte di titolo di imposta, redditi esenti, redditi di anni precedenti già tassati, beni ricevuti per successione o donazione.

7.2 L'accertamento analitico-contabile dei redditi d'impresa

L'accertamento analitico-contabile dei redditi di impresa è effettuato determinando o rettificando singole componenti del reddito.

L'art.39 comma 1 DPR 600/1973 descrive 4 ipotesi di rettifica analitico-contabile riducibili a tre:

- la prima si ha quando si riscontra la violazione di una norma in materia di reddito d'impresa, che può comportare variazioni in aumento del reddito fiscale rispetto all'utile civilistico

- l'art.39 ipotizza in secondo luogo che si ha riscontrato che non vi è corrispondenza tra dichiarazione e bilancio, o che siano rinvenute prove documentali da cui risultino in modo certo e diretto gli elementi probatori che determinano la rettifica

- il quarto caso è quello dell'accertamento detto analitico-induttivo che è basato su presunzioni

L'accertamento analitico-induttivo può essere fondato anche su gravi

incongruenze; anche nell'Iva, l'accertamento analitico investe singole componenti, non ha ragion d'essere la distinzione tra più metodi di accertamento, salvo ipotesi particolari.

7.3 L'accertamento mediante studi di settore

A) Il reddito degli imprenditori può essere determinato su base contabile quando l'impresa ha una certa dimensione e tiene in modo sistematico la contabilità.

A partire dalla prima metà degli anni '80, il legislatore ha introdotto normative dirette a tassare gli imprenditori minori su base presuntiva, mediante procedure di accertamento standardizzato.

Lo strumento dell'accertamento standardizzato è costituito dagli studi di settore, la cui elaborazione può essere sintetizzata come segue: le imprese sono divise in gruppi omogenei in base ad una molteplicità di fattori.

Sulla base di tali elaborazioni è individuata la relazione matematica tra le caratteristiche dell'attività e l'ammontare presunto dei ricavi o compensi, l'elemento caratteristico degli studi di settore è dunque la relazione matematica con cui, per ciascun cluster, muovendo dei dati contabili e strutturali si calcola la variabile dipendente, cioè l'importo presunto dei ricavi o dei compensi.

L'elaborazione degli studi di settore delle attività di lavoro autonomo è più problematica, i risultati economici di una attività artistica o professionale dipendono fortemente da caratteristiche soggettive.

B) Gli studi di settore si applicano agli imprenditori e lavoratori autonomi.

Per la determinazione del reddito imponibile, occorre tener conto anche degli altri componenti positivi e dei componenti negativi; ogni contribuente che appartenga ad una categoria alla quale si applicano gli studi di settore deve presentare, insieme con la dichiarazione dei redditi, un modello con cui comunica i dati rilevanti ai fini degli studi. I moduli si compilano e si trasmettono attraverso un software, ogni contribuente deve dunque:

- inquadrare la propria attività in un cluster
- indicare se il volume dei ricavi e compensi dichiarati è congruo
- individuare la coerenza dei principali indicatori economici

C) Con l'uso del software, ogni contribuente può controllare la propria posizione reddituale alla luce dello studio di settore che lo riguarda.

Ed il contribuente che, nel predisporre la dichiarazione dei redditi, nota che il risultato reddituale derivante dalla propria contabilità è inferiore a quello calcolato in base allo studio di settore, può elevare l'ammontare dei ricavi o compensi, ma si rende dovuta una maggiorazione del 3%.

L'Amministrazione finanziaria non può emettere avvisi di accertamento automatici, ma deve attivare obbligatoriamente il contraddittorio con il contribuente.

L'accertamento che muove dagli studi di settore è un accertamento analitico-induttivo, che potrà essere effettuato solo dopo aver riscontrato nel caso concreto l'applicabilità

dell'art.39 DPR 600/1973.

E' quindi necessario che sia verificata in concreto la sussistenza di indizi di maggior reddito che siano gravi, precisi e concordanti; è necessario verificare le caratteristiche del singolo contribuente per stabilire se la sua situazione produttiva coincida effettivamente con quella del gruppo o dei gruppi omogenei in cui viene classificata e non presenti caratteristiche tali da poterla considerare "non normale" dal punto di vista economico, tenendo conto del concetto di "normalità" assunto dallo studio di settore che si intende applicare.

E' poi onere del contribuente dimostrare le circostanze per le quali i ricavi o compensi presunti non sono stati effettivamente conseguiti.

D) Gli studi di settore sono atti amministrativi generali di organizzazione, essi non possono essere applicati in via automatica per rettificare i ricavi dichiarati, ma è necessario che l'ufficio svolga un'attività istruttoria, in contraddittorio con il contribuente, per verificare se vi sono, nel caso concreto, ragioni che confermano i ricavi indicati negli studi di settore o ragione che giustificano la determinazione dei ricavi in misura inferiore.

E) I responsabili dei Caaf delle imprese e i professionisti abilitati possono rilasciare, su richiesta dei contribuenti, il "visto pesante" con cui è asseverato che gli elementi comunicati all'amministrazione finanziaria nella dichiarazione dei redditi, e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, corrispondono alla contabilità e alla documentazione dell'impresa.

Il visto produce due effetti:

- le dichiarazioni accompagnate dal visto pesante non possono essere vestite con metodo induttivo, possono essere rettificate in base agli studi di settore
- in caso di rettifica, il ricorso impedisce la riscossione fino alla sentenza di primo grado

7.4 L'accertamento induttivo-extracontabile dei redditi d'impresa

L'accertamento analitico presuppone l'attendibilità della contabilità, e consta della rettifica di singoli componenti reddituali.

Molto diverso è invece il metodo dell'accertamento da adottare quando la contabilità è complessivamente inattendibile o si verificano altre circostanze che possono legittimare un accertamento induttivo, l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo-extracontabile solo nei quattro casi indicati nell'art.39 DPR 600/1973 e cioè:

- quando il reddito di impresa non è stato indicato nella dichiarazione
- quando, dal verbale di ispezione, risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte ai fini fiscali
- quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate mediante verbale di ispezione o le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le scritture stesse
- quando il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario

In presenza di tali situazioni, all'ufficio sono attribuite tre facoltà:

- può avvalersi dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza
 - può prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili
 - può avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza
- Nell'iter che l'ufficio deve seguire, occorre distinguere l'accertamento dei presupposti che legittimano l'adozione del metodo induttivo dalla determinazione del reddito.
- L'ufficio può ritenere inattendibile la contabilità solo in base a prove circostanziate circa le irregolarità contabili: a questi fini, non può servirsi di dati astratti ma deve basarsi su prove concrete riguardanti il singolo contribuente. Una volta appurata, in concreto, l'inattendibilità della contabilità si apre una seconda fase volta a ricostruire il reddito: in questa fase l'ufficio può prescindere dalla contabilità e servirsi di dati ed elementi comunque raccolti insieme a presunzioni non assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

8. L'accertamento dell'interposizione fittizia

L'art.37 del DPR 600/1973 disciplina l'accertamento dei redditi in caso di interposizione fittizia.

Se di un reddito appare titolare Tizio, che un soggetto fittiziamente interposto, essendo il reddito di Caio, la tassazione deve colpire l'interponente, non l'interposto; l'interposizione fittizia appartiene al campo dell'evasione, in caso di interposizione reale il fenomeno è da ricondurre all'elusione e quindi deve essere applicato l'art.10bis dello Statuto.

L'interposizione fittizia è ravvisata nei conti correnti bancari intestati ai soci o agli amministratori di una società, ma in realtà riferibili alla società.

L'interposto può essere un soggetto residente all'estero, cui viene imputato il reddito conseguito in realtà da soggetti residenti in Italia, è il caso di alcuni calciatori che sono stati considerati e festivi possessori di somme corrisposte a società estere per lo sfruttamento pubblicitario della loro immagine.

L'interposizione fittizia è una caratteristica delle frodi Iva, dette "frodi carosello", nelle quali vi è un soggetto interposto tra l'effettivo cedente e l'effettivo cessionario di un bene; nell'interposizione fittizia vi è dunque un soggetto interponente ed un soggetto interposto. Se il soggetto interposto dichiara il reddito di cui è titolare apparente e paga la relativa imposta, e in seguito l'amministrazione accerta il reddito imputando lo all'interponente, sia ha un fenomeno di doppia imposizione.

9. L'accertamento delle obbligazioni solidali

A) Quando vi è solidarietà, vi sono più soggetti nei confronti dei quali può essere esercitato il potere impositivo.

In passato, l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza ritenevano che l'avviso di accertamento, notificato ad uno soltanto dei condebitori, fosse efficace nei confronti di tutti; se l'avviso non era impugnato dal condebitore al quale era stato notificato, si riteneva che gli effetti valessero nei confronti di tutti.

La Corte costituzionale ne ha dichiarata l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'articolo 24 Costituzione, in quanto comportava lesione del diritto di difesa dei condebitori

nei cui confronti un atto poteva esplicare effetti senza che avessi fosse notificato. Dopo la sentenza della Corte costituzionale si è consolidata la teoria che l'obbligazione solidale tributaria non differisce, né per struttura, né per disciplina, da quella di diritto civile e che devono essere applicate le norme del codice civile.

B) L'Amministrazione finanziaria non è obbligata a notificare l'avviso di accertamento a tutti i coobbligati, l'obbligo di rivolgersi a tutti non ha alcuna ragion d'essere se uno soltanto dei debitori può essere costretto ad adempiere con efficacia liberatoria per tutti. L'avviso esplica effetti solo nei confronti del soggetto che ne è il destinatario ed al quale è notificato, i soli casi nei quali l'atto produce effetti verso soggetti diversi dai suoi destinatari sono i seguenti:

- quando vi sia successione nel debito d'imposta
- quando l'amministrazione sia titolare di privilegio speciale

C) Il principio secondo cui l'avviso di accertamento è efficace soltanto nei confronti del coobbligato a cui è indirizzato e da cui è notificato vale anche in caso di solidarietà dipendente.

L'obbligato dipendente può contestare sia di essere coobbligato, sia l'obbligazione principale.

L'amministrazione finanziaria che voglia ottenere il pagamento del tributo dall'obbligato dipendente, deve notificargli l'avviso di accertamento indicando in motivazione non soltanto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'imposta, ma anche la fattispecie ulteriore da cui scaturisce l'obbligazione del coobbligato dipendente.

D) Dato che l'avviso di accertamento esplica effetti solo nei confronti del condebitore al quale è notificato, è solo quel condebitore che può essere iscritto a ruolo.

Il fisco può iscrivere a ruolo un condebitore, in quanto quella iscrizione a ruolo sia legittimata da un avviso di accertamento emesso nei confronti di quello condebitore; quando l'avviso di accertamento è stato emesso nei soli confronti dell'obbligato principale ed è stato iscritto a ruolo, all'obbligato dipendente non può essere notificato, come primo atto, la cartella di pagamento o l'intimazione ad adempiere.

Occorre invece che vi sia non solo un titolo che legittima l'iscrizione a ruolo ma anche iscrizione a ruolo del soggetto nei cui confronti si pretende di riscuotere.

E) L'avviso di accertamento deve essere notificato a ciascun condebitore nel termine di decadenza, perché alla decadenza non può essere applicato il principio previsto dall'art.1310 cc, secondo cui gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido hanno effetto anche nei riguardi degli altri debitori.

F) Gli atti che riguardano un singolo condebitore non coincidono sui rapporti interni tra condebitori.

Gli atti intervenuti tra uno dei coobbligati e il creditore non incidono sui rapporti interni,

perché non hanno effetti vincolanti per i terzi; i rapporti interni restano regolati dall'art.1298 cc, secondo cui l'obbligazione solidale si divide secondo la misura della riferibilità del presupposto del tributo a ciascun condebitore.

Da ciò deriva che il condebitore che riceve l'avviso di accertamento, e paga di imposta, non acquista perciò solo il diritto di regresso nei confronti del coobbligato, né il coobbligato può ritenersi libero da qualsiasi vincolo, per il fatto di non aver ricevuto l'avviso di accertamento.

Nella lite tra condebitori in materia di regresso il giudice non deve accertare ex novo, ma solo incidenter tantum, il debito di imposta.

10. L'accertamento parziale

L'avviso di accertamento è emesso dopo che l'ufficio ha svolto un esame complessivo della situazione del contribuente, ai fini reddituali e ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. E' dunque unico e globale, vi sono però dei casi in cui è consentito all'amministrazione di emettere atti di accertamento parziali.

A) Un primo caso è rappresentato dalle segnalazioni provenienti dal centro informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di Finanza, da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici.

L'oggetto delle segnalazioni è costituito da dati concernenti un determinato reddito o da elementi che incidono sulle deduzioni, sulle esenzioni o sulle agevolazioni; di regola l'accertamento parziale è un accertamento analitico.

Si caratterizza dunque sotto due profili: per l'oggetto delle segnalazioni e per la loro provenienza da fonti esterne all'ufficio.

In secondo luogo è parziale anche l'accertamento eseguito dall'ufficio svolgendo accessi, ispezioni e verifiche o altre attività istruttorie.

B) Anche per l'Iva è ammesso l'accertamento parziale, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche svolte dallo stesso ufficio, o da segnalazioni provenienti dalla direzione centrale accertamento, da una direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima agenzia ovvero di altre agenzie fiscali, dalla Guardia di Finanza o da pubbliche amministrazioni, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti.

C) Alla natura parziale di tale accertamento si collegano due conseguenze:

- resta impregiudicata l'ulteriore eventuale attività istruttoria e la possibilità di emanare un successivo avviso di accertamento
- l'accertamento parziale non richiede la collaborazione del Comune

10.1 L'accertamento integrativo

La regola secondo cui l'avviso di accertamento è unico e globale e quindi, l'ufficio, nelle mettere un accertamento deve esaurire la sua azione utilizzando tutti i dati in suo

possesso, non impedisce all'ufficio di emettere accertamenti integrativi o modificativi. Occorre la sopravvenuta conoscenza di elementi non soltanto non conosciuti, ma neppure conoscibili, quando fu notificato il precedente accertamento; va rilevato che il limite posto da tale disposizione all'azione accertatrice degli uffici concerne soltanto gli accertamenti integrativi o modificativi, ma non impedisce all'ufficio di ridurre o annullare, in via di autotutela, il precedente accertamento perché si avvede di aver errato a danno del contribuente.

10.2 L'accertamento con adesione

A) L'accertamento con adesione è previsto dal dlgs 218/1997 in materia di imposte sui redditi e Iva per alcune imposte indirette.

In materia di imposte sui redditi e Iva, il contribuente può prendere l'iniziativa dopo che sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, presentando un'istanza con cui chiedere all'ufficio di formulare una proposta. La presentazione dell'istanza sospende per 90 giorni il termine per la proposizione del ricorso e per il pagamento, l'istanza avvia un confronto tra contribuente ed ufficio che, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, deve inviare il contribuente un invito a comparire.

Se viene concordato il reddito di un'attività soggetta ad Iva, la quantificazione fatta ai fini reddituali vale anche ai fini dell'Iva. L'accertamento per adesione deve essere motivato come i normali avvisi, ma non è notificato al contribuente perché è un atto dell'ufficio sottoscritto anche dal contribuente.

Per quest'ultimo un incentivo a definire il rapporto tributario mediante accertamento con adesione è dato dalla riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale.

B) L'accertamento con adesione è un accertamento che nasce definitivo, vincolando il contribuente ed anche l'ufficio: il contribuente non può proporre ricorso e l'ufficio non può modificarlo. L'accertamento con adesione può essere integrato con un successivo accertamento.

C) Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di accertamento.

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accertamento con adesione, oppure, con il pagamento della prima rata.

D) L'accertamento con adesione può riguardare anche le imposte sulle successioni e donazioni, le imposte di registro ed ipotecarie e catastali.

Qui l'accertamento con adesione ha per oggetto il valore dei beni e diritti indicati in ciascun atto, denuncia o dichiarazione che ha formato oggetto di imposizione; a seguito della definizione, le sanzioni dovute per ciascun tributo oggetto dell'adesione si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge.

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile

o modificabile da parte dell'ufficio.

E) Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione vi sono due orientamenti.

Vi è un orientamento che utilizza concetti privatistici e quindi ravvisa nel concordato un contratto, secondo altri l'atto dell'ufficio resta pur sempre un atto di accertamento, esternato in un documento che contiene anche l'adesione del contribuente.

Vero è che l'accertamento con adesione non è elaborato unilateralmente dall'ufficio, ma è il risultato di un contraddittorio e di un accordo.

11. L'accertamento d'ufficio

L'avviso di rettifica presuppone che sia stata presentata la dichiarazione.

Per le imposte sui redditi e per l'Iva, l'accertamento avviene d'ufficio quando non è stata presentata, o è nulla, la dichiarazione. L'accertamento d'ufficio può essere sintetico o induttivo se l'ufficio non ha potuto raccogliere elementi idonei per una determinazione analitica dell'imponibile.

L'ufficio può avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e può prescindere dalla dichiarazione, se presentata, e da dalle scritture contabili, anche se regolarmente tenute.

12. L'avviso di liquidazione

In tema di imposta di registro, l'ufficio, quando rettifica il valore imponibile deve liquidare l'imposta: si ha quindi un unico atto contenente la rettifica dell'imponibile e la liquidazione dell'imposta.

Può esservi come atto autonomo, l'avviso di liquidazione nei casi in cui si tratta solo di liquidare l'imposta e chiederne il pagamento, la nuova liquidazione del tributo è fatta con avviso di liquidazione.

La liquidazione non è operazione puramente matematica: essa implica la qualificazione giuridica dell'atto registrato è l'applicazione dell'aliquota; l'avviso di liquidazione e quindi un atto impositivo, le cui determinazioni hanno valore autoritativo e divengono definitive se non impugnate.

13. L'atto di recupero

L'atto di recupero è emesso quando il contribuente dichiara un credito d'imposta che non gli spetta e lo compensa con somme da versare.

Con tale atto l'Amministrazione finanziaria accerta l'insussistenza del credito di imposta e recupera somme che non sono state versate perché il relativo debito è stato compensato con il credito d'imposta inesistente. L'atto di recupero è un atto impositivo, che deve essere motivato e notificato come gli avvisi di accertamento, esso è inoltre titolo esecutivo.

14. L'ingiunzione fiscale

L'ingiunzione fiscale è l'atto di accertamento di alcune imposte indirette per le quali la legge non prevede l'avviso di accertamento come atto tipico.

La disciplina generale dell'ingiunzione è nel R.d 639/1910 dove sono raccolte le norme della procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, degli altri enti pubblici e delle tasse e imposte indirette sugli affari.

CAPITOLO 11 – L'ELUSIONE

1. Premessa

A) Diversa dall'evasione e l'elusione, o abuso del diritto che secondo l'articolo 10 bis dello Statuto è costituita da operazioni prive di sostanza economica che, nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

L'elusione è diversa dall'evasione perché non è una violazione, ma aggiramento dei precetti fiscali; il comportamento elusivo è un comportamento formalmente conforme alla lettera delle norme fiscali ma non alla loro ratio. Elusione ed abuso sono termini equivalenti, chi elude abusa delle norme fiscali conseguendo risultati indebiti. Se il vantaggio fiscale non è in debito non vi è elusione ma legittimo risparmio d'imposta.

B) L'elusione era prevista dall'articolo 37bis DPR 600/1973, tale disposizione si applica va in un numero circoscritto di casi.

La giurisprudenza aveva però ritenuto esistente nel nostro ordinamento una clausola generale antielusiva non scritta, ossia un divieto generale di abuso del diritto fiscale. Essa aveva recepito la giurisprudenza della Corte di giustizia che aveva affermato che il soggetto passivo Iva, non ha diritto alla detrazione dell'Iva a monte quando vengono poste in essere operazioni che procurano un vantaggio fiscale la cui concessione è contraria all'obiettivo perseguito da quelle disposizioni ed hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.

L'applicazione di regole dell'UE nel settore delle imposte dirette era stata criticata, ma la Cassazione aveva ravvisato il fondamento del principio generale antielusiva nel principio di capacità contributiva.

2. L'elusione, o abuso, secondo l'articolo 10bis dello Statuto

A) L'art.10bis dello Statuto definisce abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti.

I dati cruciali sono tre: assenza di sostanza economica, rispetto formale delle norme, realizzo di vantaggi fiscali indebiti.

L'operazione priva di sostanza economica è una operazione costituita da fatti, atti o contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Un caso di operazione priva del tutto di sostanza economica è la costituzione di una società che non svolge alcuna attività, ed è costituita in un paradiso fiscale al solo scopo di detenere partecipazioni i cui proventi non sono passati o sono tassati in misura blanda in quello stato.

B) Non vi è elusione o abuso se le operazioni sono giustificate da valide ragioni extrafiscali che rispondono ha finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Questo requisito implica che l'operazione economica sia motivata, in modo essenziale, da ragioni extrafiscali. Si richiede che lo scopo economico dell'operazione sia tale per cui l'operazione sarebbe stata compiuta anche senza vantaggi fiscali.

Pertanto, il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza di ragioni extrafiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata, ma possono essere anche di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Nella norma non rientrano solo le operazioni del tutto prive di ragioni economiche, ma anche le operazioni che hanno scopi deboli, non essenziali, e come fine essenziale quello fiscale senza il quale l'operazione non sarebbe stata posta in essere.

C) L'operazione elusiva è caratterizzata da rispetto formale delle norme fiscali, l'elusione è diversa dall'evasione perché non è violazione, ma aggiramento di norme fiscali.

La distinzione tra aggiramento e violazione è stata espressamente ribadita dal legislatore con la disposizione secondo cui in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

D) Le operazioni elusive realizzano vantaggi fiscali indebiti.

I vantaggi, anche non immediati, sono indebiti se realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Vi è qui una endiadi: si vuol dire che il contratto deve riguardare norme fiscali che siano espressione di un principio.

E) Non vi è abuso, ma legittimo risparmio d'imposta, se è stata esercitata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Per accertare l'elusione occorre confrontare due comportamenti: quello fiscalmente meno oneroso che è stato posto in essere, è quello fiscalmente ortodosso ma più oneroso che doveva essere posto in essere ed è stato evitato.

Il riconoscimento espresso al contribuente della facoltà di scelta tra regimi opzionali diversi e tra operazioni comportanti un differente carico fiscale implica che in tale ipotesi non può esservi abuso. Vi è abuso o elusione solo se uno dei due modelli si pone come modello standard, come operazione economica fisiologica che il contribuente dovrebbe adottare.

Il principio è stato affermato con riguardo ad una operazione di sale and lease back di un immobile, ritenendo non in debito il vantaggio fiscale derivante dal più favorevole regime di deduzione dei canoni di leasing. Si è ritenuto che rientra nella libera determinazione dell'imprenditore la facoltà di optare per l'acquisto della proprietà o di impiegare qualsiasi altro strumento finanziario che pur gli consenta il medesimo risultato dell'utilizzo del bene,

compreso il sale and lease back.

3. Conseguenze delle operazioni elusive

A) La conseguenza delle operazioni elusive consiste in ciò, che tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria.

La conseguenza dei comportamenti elusivi e dunque la loro inopponibilità all'Amministrazione finanziaria, alla quale è attribuito il potere di imporre il pagamento del tributo dovuto in base alla norma elusa.

A tale avviso di accertamento il contribuente non può opporre di non dovere di imposta perché il comportamento effettivamente tenuto è diverso da quello sul quale si fonda la pretesa fiscale. Gli avvisi emessi in applicazione della norma antielusiva sono dunque speciali atti l'imposizione che, ferme restando le imposte dovute sul comportamento effettivamente posto in essere, applicano il tributo eluso, imponendo il pagamento della differenza tra imposte dovute in base alla norma elusa e di imposte versate per il comportamento realizzato.

B) Ai negozi che eludono norme fiscali non si applica l'art.1344 cc, questa disposizione non è applicabile ai contratti che eludono norme fiscali, perché le norme imperative alle quali si riferisce l'art.1344 cc sono le norme proibitive, che vietano cioè il compimento di determinati negozi.

Inoltre, la frode alla legge è da tenere distinta dalla frode ai creditori, l'art.1344 cc sancisce la nullità dei negozi oggettivamente considerati. Nel caso invece di negozio in frode ai terzi, il negozio non è nullo in sé, la conseguenza civilistica è la revocabilità ex art.2901 cc, da parte dei creditori danneggiati, la conseguenza fiscale e la inopponibilità al fisco del negozio elusivo.

C) All'elusione non possono applicarsi le sanzioni che puniscono la violazione di norme fiscali.

4. Accertamento e riscossione delle imposte eluse

A) L'avviso di accertamento che accerta un'imposta elusa deve essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di un atto nel quale il fisco indica i motivi per i quali ritiene configurabile un abuso di diritto e richiede al contribuente di fornire chiarimenti. La richiesta di chiarimenti deve essere notificata nei modi previsti per gli avvisi di accertamento entro il termine di decadenza previsto per la notifica dell'atto impositivo.

B) La motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare:

- la condotta ritenuta abusiva
- le norme e i principi elusi
- gli indebiti vantaggi fiscali realizzati
- le ragioni per cui l'ufficio non ha condiviso i chiarimenti forniti dal contribuente

C) L'avviso di accertamento con cui si contesta l'elusione non deve contenere altri rilievi, che devono essere accertati con distinto avviso di accertamento.

D) La riscossione provvisoria dell'imposta oggetto dell'accertamento antielusivo, degli interessi e delle sanzioni è consentita, per due terzi, solo dopo la sentenza di primo grado.

5. L'onere della prova

In tema di onere della prova, l'art.10bis prevede che l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, che non è rilevabile d'ufficio.

Il contribuente ha l'onere di provare i fatti, che sono alla base delle ragioni extrafiscali che giustificano la sua condotta.

6. L'interpello ordinario in materia di elusione

Poiché può essere dubbio se un comportamento sia elusivo, il legislatore espressamente prevede che il contribuente può prestare istanza, a norma dell'art.11 dello Statuto, per ottenere una risposta riguardante l'applicazione della disciplina dell'abuso ad una determinata fattispecie.

7. Le norme con ratio antielusiva

L'elusione può essere contrastata anche con norme antielusive specifiche.

L'elusione può essere cioè impedita anche da norme relative a singole fattispecie, la cui antielusività non è esplicita, ma risiede nella ratio.

Norme antielusive specifiche sono quelle che limitano la deducibilità delle perdite, in linea generale le perdite di un periodo d'imposta possono essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma per impedire che di questa facoltà venga fatto un uso indebito, si prevede che le perdite non possano essere computate quando la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi.

Se una società acquista la partecipazione totalitaria in una società inattiva, ma aventi diritto a dedurre perdite, e la incorpora, lo scopo dell'operazione non appare essere quello di unire due organismi produttivi ma di acquisire il diritto di dedurre le perdite dell'incorporata.

Anche per impedire un abuso il legislatore esclude, nella disciplina del consolidato nazionale e della trasparenza delle società di capitali, l'utilizzabilità delle perdite fiscali e realizzate prima dell'adozione del consolidato nazionale o della trasparenza. La deduzione dei canoni di leasing dal reddito d'impresa è ammessa soltanto se la durata del contratto non è inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento ordinario del bene oggetto di leasing, si vuole in tal modo impedire l'aggiramento della disciplina fiscale degli ammortamenti mediante l'utilizzo di un leasing di durata molto breve.

E' una norma antielusiva quella sul transfer price in base alla quale nei trasferimenti infragruppo è rilevante il valore normale, non il prezzo pattuito.

Ugualmente antielusiva è la legislazione CFC che disciplina la tassazione degli utili derivanti

dalla partecipazione in società estere controllate, secondo tale legislazione gli utili sono tassati secondo il principio di trasparenza e non secondo il principio di cassa.

7.1 La disapplicazione delle norme con ratio antielusiva

Le norme con ratio antielusiva negano un determinato beneficio, ma il legislatore prevede un correttivo che consiste nella facoltà del contribuente di chiedere, e nel potere dell'amministrazione di disporre, la disapplicazione di una norma antielusiva.

Il contribuente ha l'onere di dimostrare che gli effetti elusivi non possono verificarsi, deve presentare istanza al direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate e nell'istanza deve descrivere compiutamente l'operazione, dimostrare che non possono verificarsi effetti elusivi, indicare le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

8. La riqualificazione dei negozi giuridici

A) La conseguenza di un comportamento abusivo e l'inopponibilità al fisco dei negozi elusivi.

Secondo l'art.20 del T.U del registro l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente. Applicando l'art.20 si adottano criteri di interpretazione non formalistici per pervenire ad una riqualificazione del negozio fondata sulla natura e sugli effetti giuridici.

La clausola generale antielusiva è l'articolo 20 del T.U del registro sono norme diverse sia quanto alla fattispecie regolata, sia quanto agli effetti; la prima colpisce gli atti privi di sostanza economica, la seconda atti cui apparenza non corrisponde alla sostanza.

B) Nel campo delle imposte dirette, sono da ricordare i casi nei quali la giurisprudenza ha riqualificato come distribuzione di utili l'oggetto di delibere di assemblee societarie, che prevedono la distribuzione del sovrapprezzo azioni.

C) Se l'amministrazione applica la clausola antielusiva generale, la procedura da seguire è quella prevista nell'art.10bis dello Statuto.

Se il fisco ricorre alla riqualificazione di un negozio ai fini dell'imposta di registro, devono essere applicate le norme del procedimento impositivo di tale imposta, anche in tema di riscossione e sanzioni.

CAPITOLO 12 – LA RISCOSSIONE

1.Aspetti generali

A) Il testo fondamentale della riscossione è il DPR 602/1973, modificato dal dlgs 159/2015.

Agente della riscossione è Equitalia s.p.a le cui funzioni sono incassare le somme pagate, gestire il controllo fiscale, promuovere l'esecuzione forzata, eseguire i rimborsi.

La legge innanzitutto obbliga i contribuenti a versare di propria iniziativa le somme dovute,

il compito dell'amministrazione finanziaria è di controllare gli adempimenti dei contribuenti.

Abbiamo una fondamentale distinzione tra:

- riscossione spontanea
- riscossione in base ad atti emessi dall'amministrazione finanziaria

B) L'adempimento dell'obbligazione tributaria avviene in forme tipiche, rigidamente disciplinate.

L'ente impositore non può riscuotere se non nei modi previsti dalla legge, né il contribuente può liberarsi in forme diverse da quelle stabilite dalla legge. Anche la prescrizione può incidere sulla obbligazione tributaria, il nulla è previsto nella legislazione tributaria per le imposte dirette e per l'Iva.

In materia di imposte indirette invece, sono espressamente previsti termini di prescrizione dell'imposta, dopo che sia stata definitivamente accertata: il termine è decennale per l'imposta di registro.

2. La riscossione delle imposte sui redditi. Le ritenute dirette.

L'art.1 del DPR 602 stabilisce che le imposte sui redditi sono rimosse mediante ritenuta diretta, versamenti diretti del contribuente all'agente della riscossione e alla tesoriere provinciale dello Stato, iscrizione nei ruoli.

Le ritenute dirette sono operate dalle amministrazioni pubbliche, alla ritenuta diretta sono soggetti i redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo, alcune provvigioni, i redditi di capitale, i contributi, i premi e le vincite.

Nei casi ora indicati, le amministrazioni statali devono operare le ritenute e trasferirne l'importo alla tesoriere dello Stato secondo le norme della contabilità pubblica; le ritenute dirette sono eseguite, a seconda dei casi, a titolo di acconto o a titolo di imposta.

3. Riscossione anticipata e versamenti diretti

A) La forma di riscossione più importante è il versamento diretto, è così denominato il pagamento di somme effettuato dal contribuente in esecuzione di un obbligo stabilito dalla legge ed in base ad un'autonoma liquidazione della somma da versare.

Le imposte sui redditi e Iva sono imposte periodiche, ciò significa che ad ogni periodo d'imposta corrisponde un'obbligazione tributaria, ma la riscossione dell'imposta avviene già nel corso del periodo d'imposta.

E' perciò un riscossione anticipata, attuata con versamenti diretti. Vi sono, nel corso del periodo di imposta obblighi di versamento distinti dall'obbligazione tributaria; questa forma di riscossione precede sia il presupposto sia la dichiarazione.

Ci sono insomma forme anticipate e provvisorie di riscossione, che precedono il compiuto verificarsi del presupposto e la determinazione definitiva del dovuto, ciò impone di distinguere l'obbligazione tributaria di periodo dai singoli obblighi di versamento.

B) La riscossione anticipata è realizzata, oltre che dalle ritenute dirette, mediante

versamento delle ritenute d'acconto, mediante versamento di acconti.

Inoltre, ciascun contribuente deve effettuare due versamenti d'acconto; tali versamenti hanno come parametro l'imposta dovuta per il precedente periodo e valgono come acconti dell'imposta che risulterà dovuta per il periodo in corso.

Ai sensi dell'art.17 DPR 435/2001, i versamenti di acconto dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap devono essere eseguiti in due rate: la prima rata è pari al 40% dell'acconto e deve essere versata nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; la seconda rata deve essere versata nel mese di novembre.

Per i soggetti passivi Ires, la scadenza è l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo di imposta.

A fondamento della norma dalla presunzione che il reddito si riproduce di anno in anno nella medesima misura, il contribuente può versare meno di una certa percentuale di quanto dovuto per l'anno precedente se prevede di produrre un reddito inferiore e di dover pagare un'imposta minore, ma assume in tal caso, il rischio di una sanzione amministrativa se la sua previsione dovesse rivelarsi errata.

Dopo che il periodo di imposta si è concluso, con la presentazione della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione annuale Iva, deve essere versato il saldo che risulta dovuto in base alla stessa dichiarazione.

C) Possono essere versate cumulativamente sia le imposte dirette e le ritenute, sia altre imposte, sì e contributi previdenziali e assistenziali. Sono per unitariamente anche i tributi dovuti agli enti locali e le somme dovute ad altri enti.

I versamenti unitari hanno il pregio di consentire la compensazione tra partite attive e passive del contribuente, coinvolgendo non solo imposte diverse, ma anche i rapporti con gli enti previdenziali e gli enti locali.

D) I versamenti diretti sono effettuati o direttamente presso gli uffici dell'agente della riscossione, o mediante delega irrevocabile ad una banca o alle Poste.

Il destinatario è l'agente della riscossione o la tesoriera provinciale dello Stato.

3.1 La compensazione

L'art.8 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che l'obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione. Il principio così espresso non è direttamente applicabile perché non sono state emanate le norme attuative, la compensazione è quindi ammessa solo nei casi e modi previsti da regolamenti attuativi della disposizione statutaria o da norme di legge.

La compensazione può riguardare anche debiti iscritti a ruolo.

Dobbiamo distinguere tra compensazione verticale e orizzontale.

La compensazione verticale interessa un singolo tributo, con essa è compensato il debito relativo ad una imposta con i crediti, relativi alla stessa imposta, sorti in periodi d'imposta precedenti e non chiesti a rimborso.

La compensazione orizzontale coinvolge non solo imposte diverse, ma anche i debiti per contributi previdenziali, coinvolge cioè enti creditori diversi. I debiti devono essere soddisfatti mediante versamento con il modello F24 possono essere compensati con crediti spettanti al contribuente, ma entro limiti predeterminati.

Se sono utilizzati in compensazione crediti inesistenti, l'Amministrazione finanziaria emana degli atti di recupero, che con i quali accerta l'inesistenza del credito e dispone che siano versate le somme che non sono state versate per effetto della indebita compensazione.

4. La riscossione in base agli avvisi di accertamento esecutivi

Ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva, gli avvisi di accertamento sono anche atti della riscossione e titoli esecutivi.

Gli avvisi esecutivi devono contenere l'intimazione ad adempiere al pagamento degli importi dovuti, il contribuente, se propone ricorso contro un accertamento esecutivo deve versare, a titolo provvisorio, un terzo dell'imposta accertata.

Se non propone ricorso il contribuente deve versare l'intero con la riduzione delle sanzioni previste in caso di mancato ricorso, devono essere versati anche interessi per ritardata iscrizione a ruolo e, dopo la notifica dell'avviso esecutivo, interessi di mora e aggio.

Se il contribuente non adempie anche quando sono decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione è affidata in carico all'agente della riscossione.

5. La riscossione mediante ruolo

A) Il ruolo è il mezzo di riscossione di tutti i tributi per i quali la riscossione non avviene mediante ritenuta alla fonte, o versamento diretto, o in base all'avviso di accertamento e all'atto sanzionatorio esecutivi.

Le norme del DPR 602 riguardano le imposte sui redditi, ma si applicano anche per la riscossione coattiva delle imposte indirette.

B) L'Agenzia delle Entrate forma il ruolo iscrivendo le somme da riscuotere in base ad un titolo che la legittima riscuotere, ossia o in base alla dichiarazione o in base ad un avviso di accertamento.

Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica dal titolare dell'ufficio, la sottoscrizione attribuisce al ruolo effetti di titolo esecutivo; è quindi inviato in via telematica all'agente che rende note ai contribuenti le singole iscrizioni mediante notifica della cartella di pagamento.

5.1 Iscrizioni a ruolo in base alla dichiarazione. L'invito a pagamento

Le iscrizioni a ruolo presuppongono un titolo che le legittimi, titoli che la legittimano sono la dichiarazione, l'avviso di accertamento, il provvedimento sanzionatorio e l'atto di contestazioni di sanzioni.

L'iscrizione a ruolo ha per base la dichiarazione in 3 ipotesi:

- in caso di mancato versamento di somme che risultano dovute per effetto della liquidazione contenuta nella stessa dichiarazione

- quando risulta riscuotibile una somma maggiore di quella versata
- quando vi siano da riscuotere imposte su redditi soggetti a tassazione separata

5.2 Iscrizioni a ruolo in base agli avvisi di accertamento

A) Sono riscosse mediante ruolo le somme dovute in base agli avvisi di accertamento nei casi in cui gli avvisi di accertamento non hanno valore di titolo esecutivo.

Occorre distinguere tra iscrizioni provvisorie e iscrizioni a titolo esecutivo.

Le iscrizioni provvisorie sono quelle eseguite in base ad un avviso di accertamento non definitivo purché impugnato, dopo le sentenze delle commissioni, diventano esigibili ulteriori frazioni del tributo, con interessi e sanzioni.

B) Le norme sulla riscossione del tributo, dopo la sentenza di primo e secondo grado, si applicano anche alle sanzioni amministrative.

Se è stato impugnato un avviso di accertamento che è titolo esecutivo, l'ufficio dell'Agenzia deve emettere un atto di intimazione ad adempiere in cui è ricalcolato il dovuto. La riscossione di quanto dovuto a seguito delle sentenze avviene mediante iscrizione a ruolo e notifica di cartella di pagamento.

Le riscossioni in base ad accertamenti esecutivi impugnati e le iscrizioni a titolo provvisorio sono iscrizioni fatte in base ad un atto *dub judge*, la cui sorte dipende dall'esito del processo.

Le iscrizioni a titolo definitivo sono quelle che hanno come titolo legittimante le dichiarazioni e gli accertamenti definitivi, esse appaiono destinate alla riscossione di somme definitivamente dovute: ciò però non è in senso assoluto.

Infatti, in primo luogo, il contribuente può sempre far valere errori commessi a suo danno nella dichiarazione, emendandola e impugnando l'iscrizione a titolo definitivo che su di essa si fonda.

Non è previsto un termine per le iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, ma le relative cartelle di pagamento devono essere notificate ai contribuenti entro un termine previsto a pena di decadenza.

5.3 Riscossione straordinaria

I ruoli straordinari sono formati quando vi è pericolo per la riscossione.

Quando sono decorsi 60 giorni dalla notifica degli avvisi di accertamento e della intimazione ad adempiere, può essere disposta la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale, comprensivo di interessi e sanzioni.

La legge prevede dei ruoli straordinari, in cui sono iscritte, in via anticipata rispetto ai tempi ordinari, le somme per le quali vi sia fondato pericolo di non riscuoterle.

5.4 Cartella di pagamento e intimazione ad adempiere

A) L'Agente della riscossione deve rendere note ai contribuenti le iscrizioni a ruolo che li riguardano mediante notificazione della cartella di pagamento.

La cartella è formata dall'agente della riscossione territorialmente competente in relazione

alla residenza delle persone fisiche e alla sede delle persone giuridiche, nelle cartelle sono indicate le imposte iscritte a ruolo, gli interessi, le sanzioni e l'aggio da corrispondere all'agente della riscossione, la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo, la descrizione delle partite, le modalità di pagamento.

Il suo contenuto può essere eterogeneo: una singola cartella può contenere iscrizioni di tributi erariali e locali ed anche di entrate non tributarie.

B) La cartella di pagamento deve contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

La notifica della cartella equivale quindi al precetto dell'esecuzione forzata ordinaria, se il contribuente non paga, l'agente della riscossione può intraprendere l'azione esecutiva, senza altro avviso, 60 giorni dopo la notifica della cartella.

Decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, senza che sia iniziata l'esecuzione forzata, è necessaria la notifica di una nuova intimazione ad adempiere.

C) Le cartelle devono essere notificate entro un termine perentorio, previsto a pena di decadenza.

Le cartelle di pagamento relative alle imposte sui redditi e sull'Iva devono essere notificate:

- entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultino dovute a seguito dell'attività di liquidazione
- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultino dovute a seguito di controllo formale
- entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti

D) Secondo la giurisprudenza, il diritto alla riscossione di un'imposta, consegue ad avviso di accertamento divenuto definitivo, perché confermato con sentenza passata in giudicato, è soggetto al termine di prescrizione di 10 anni previsto dall'art.2953 cc.

Le sentenze che respingono i ricorsi rendono definitivo l'atto impositivo e la riscossione avviene in base all'atto impositivo.

L'art.2953 cc non può dunque essere applicato, anche perché concerne i casi in cui è prevista la prescrizione più breve di 10 anni.

5.5 Motivazione del ruolo e della cartella

Il ruolo è titolo esecutivo, l'iscrizione a ruolo viene portata a conoscenza del contribuente mediante la cartella di pagamenti, le prescrizioni riguardanti la motivazione del titolo esecutivo devono dunque essere riprodotte nella cartella di pagamento.

Quando il ruolo è meramente riproduttivo di un atto precedente, basta l'indicazione dell'atto precedente.

Se non sono già noti al contribuente da atti precedenti, nel ruolo e nella cartella devono

essere indicati i presupposti di fatto e la ragione giuridica che ne sono fondamento, secondo la regola generale in materia di motivazione degli atti amministrativi.

5.6 Scadenza del pagamento e rateazione

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo deve essere eseguito entro 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento.

Il contribuente che si trova in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà può chiedere una rateazione.

6. Interessi e aggio

Sono dovuti interessi per ritardata iscrizione a ruolo sulle imposte iscritte a ruolo a seguito di liquidazione e di controllo formale della dichiarazione, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza e fino alla data di consegna dei ruoli all'agente della riscossione.

Sono dovuti interessi di mora se il contribuente non versa le somme iscritte a ruolo.

Anche sulle somme dovute per tasse e imposte indirette sugli affari si applicano interessi di mora, a decorrere dai giorni in cui il tributo è divenuto esigibile. Gli oneri di riscossione posti a carico del contribuente sono dovuti in misura pari al 3% delle somme iscritte a ruolo, se il pagamento avviene entro 60 giorni dalla notifica della cartella, ammonta al 6% se il pagamento avviene dopo.

7. Natura giuridica ed effetti del ruolo

A) Il ruolo è atto collettivo, riguardante una molteplicità di soggetti e di iscrizioni.

L'effetto è duplice: da un lato, il ruolo attualizza un obbligo di versamento, che deve essere adempiuto entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento; dall'altro, se l'obbligo non adempiuto entro la scadenza, l'iscrizione a ruolo legittima l'esecuzione forzata.

In sintesi, all'inadempimento dell'obbligo da dichiarazione segue il ruolo, ma all'inadempimento dell'obbligo da ruolo segue l'esecuzione forzata.

B) In linea di principio, il ruolo esplica effetti solo nei confronti del soggetto a cui si rivolge. Persiste pertanto la prassi, da reputare abusiva, di sottoporre ad esecuzione forzata, in base all'iscrizione a ruolo di un soggetto, il patrimonio di altri soggetti. Si tratta di una prassi priva di fondamento, che si riannoda al teorema della solidarietà processuale, o supersolidarietà, dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale.

L'Amministrazione finanziaria può agire solo nei confronti dei soggetti ai quali abbia notificato l'avviso di accertamento, tale ordine di idee viene meno in caso di solidarietà dipendente, non essendovi norme che estendano al coobbligato dipendente gli effetti degli atti emessi nei confronti dell'obbligato principale.

Il ruolo non ha efficacia verso terzi, unica eccezione a tale principio è costituita dai terzi proprietari di beni soggetti a privilegio speciale.

8. La sospensione amministrativa del ruolo

Il ricorso contro il ruolo non sospende la riscossione; ma il contribuente può chiedere la sospensione del ruolo all'Agenzia delle entrate, che può accordarla fino alla pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale.

9. La riscossione delle imposte indirette

Vi sono imposte indirette il cui pagamento è connesso alla presentazione della dichiarazione, inoltre vi sono pagamenti senza dichiarazione.

Il tradizionale titolo esecutivo era l'ingiunzione, che è stata soppiantata da ruolo; l'ingiunzione viene tuttora usata come avviso di accertamento nelle imposte in cui aveva anche tale funzione, e come atto della riscossione coattiva dei tributi degli enti locali.

10. Responsabilità di liquidatori, amministratori e soci

I liquidatori di società o altri enti, soggetti all'Ires, rispondono in proprio del pagamento delle imposte dovute dalla società o ente, quando pur disponendo delle risorse per pagare le imposte, abbiano assegnato beni ai soci o abbiano pagato crediti di ordine inferiore a quelli tributari.

La responsabilità dei liquidatori deriva dall'aver destinato alle attività della liquidazione non rispettando le cause di prelazione, in modo tale da ledere i diritti del fisco.

I liquidatori rispondono delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori, ed è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.

Infine, i soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai liquidatori nei limiti del valore dei beni ricevuti.

La responsabilità di liquidatori, amministratori e soci è accertata dall'ufficio con avviso di accertamento che, secondo la giurisprudenza, è da notificare entro il termine decennale di prescrizione.

11. Concordato preventivo e transazione fiscale

A) La legge fallimentare consente all'imprenditore che si trova in stato di crisi o di insolvenza di proporre ai creditori un concordato preventivo, sulla base di un piano nel quale si preveda la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione parziale dei crediti. Il concordato preventivo può avere ad oggetto anche i debiti fiscali, il debitore può proporre il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e relativi accessori. È ammesso il pagamento soltanto parziale dell'Iva, a condizione che un esperto indipendente attesti che il fisco non otterrebbe un pagamento maggiore in caso di fallimento; il fisco vota come gli altri creditori, il suo assenso non è una *conditio sine qua non*, come tutti i creditori potrà essere assoggettato al volere della maggioranza.

B) L'imprenditore che propone il concordato preventivo può anche proporre una transazione finale, prevista dall'art.182ter della legge fallimentare.

La transazione fiscale comporta l'apertura di un sub procedimento, che inizia con la presentazione da parte del debitore della proposta di concordato al tribunale, all'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione.

Tale adempimenti è finalizzato a invitare l'ufficio fiscale a certificare l'ammontare complessivo del debito tributario mediante la comunicazione del debito già accertato e di quello conseguente alla liquidazione delle dichiarazioni, al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale. Il consolidamento del debito tributario si riferisce al quadro di insieme dei debiti tributari, inoltre tale quadro del debito complessivo cristallizza la pretesa tributaria alla data di presentazione della domanda così come quantificata dall'ufficio, escludendo la possibilità di ulteriori accertamenti e la facoltà del debitore di contestare le pretese fiscali.

C) La transazione fiscale non è una transazione, non vi è la stipula di un accordo contenente reciproche concessioni e non si tende a risolvere o prevenire una lite tra il fisco e il debitore, è quindi improprio parlare di transazione.

La cd. transazione fiscale implica che il credito privilegiato del fisco può essere falcidiato in presenza delle stesse condizioni che consentono la falcidia di qualunque altro credito privilegiato.

12. Privilegi e fideiussioni

A) I crediti tributari sono assistiti da privilegi speciali e generali su mobili e sugli immobili.

B) Per ottenere il rimborso del credito Iva annuale, o relativo a periodi inferiori all'anno, il contribuente deve prestare una garanzia; ciò per assicurare all'amministrazione finanziaria il recupero del rimborso che dovesse risultare indebito.

Nello Statuto dei diritti del contribuente si prevede, all'art.8, che l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni se viene accertato che l'imposta non è dovuta.

13. Ipoteca e sequestro

A) L'Agenzia delle entrate, dopo che sono stati notificati un atto di contestazione di sanzioni, ho un provvedimento di irrogazione di sanzioni, o un processo verbale di constatazione, può chiedere a tutela dei propri crediti, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei beni del contribuente compresa l'azienda.

L'istanza deve essere motivata e deve essere notificata alle parti interessate, le quali possono depositare memorie e documenti difensivi, il presidente fissa la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data

comunicazione alle parti almeno 10 giorni prima.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con sentenza.

B) Le disposizioni dell'art.22 dlgs 472/1997 devono essere integrate dalle disposizioni del codice civile e del codice di procedura civile.

L'ipoteca si costituisce mediante iscrizione nei registri immobiliari ed attribuisce al creditore il diritto di espropriare, anche nei confronti del terzo acquirente, i beni ipotecati e di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione.

A norma dell'art.671 cpc, il giudice, su istanza del creditore che ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può autorizzare il sequestro conservativo di beni mobili o immobili del debitore, o delle somme e cose a lui dovute nei limiti in cui la legge ne permette il pignoramento.

Il sequestro conservativo rende inefficaci le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto la cosa sequestrata, in conformità delle regole stabilite per il pignoramento.

C) I provvedimenti cautelari perdono efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda.

D) Ai sensi del DPR 602, art.77, può iscriversi ipoteca l'agente della riscossione, quando è decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

L'ipoteca deve essere comunicata al contribuente perché possa esercitare il proprio diritto di difesa o pagare il dovuto.

13.1 Fermi amministrativi

A) Il fermo amministrativo dei pagamenti, previsto dal regolamento di contabilità pubblica è il provvedimento con cui ogni amministrazione pubblica, debitrice verso un privato, può sospendere il pagamento di un suo debito se è a sua volta creditrice.

B) Simile al fermo dei pagamenti è la disposizione cautelare che vieta alle amministrazioni pubbliche e alle società a prevalente partecipazione pubblica di effettuare pagamenti a favore di soggetti che sono inadempienti all'obbligo di versamento risultante da una cartella di pagamento.

C) Il fermo di beni mobili registrati è disposto dall'agente della riscossione allorché, dopo 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, o 90 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo, non sia avvenuto il versamento.

Il fermo comporta il divieto di circolazione del veicolo, la violazione del divieto è punita con una sanzione pecuniaria e con la confisca del veicolo.

14. L'esecuzione forzata

A) L'esecuzione forzata dei crediti tributari è promossa dall'agente della riscossione, e presuppone la notifica del titolo esecutivo e del precetto, ma qui il titolo dell'esecuzione è

un provvedimento amministrativo e il precetto non è un atto autonomo ma è l'intimazione ad adempiere.

L'avviso di accertamento e l'intimazione ad adempiere hanno efficacia esecutiva all'atto della notifica, in essi deve esservi l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata. Se il contribuente propone ricorso contro l'avviso di accertamento e presenta istanza di sospensione, l'esecuzione non può essere iniziata fino alla pronuncia sulla sospensione, con un limite massimo di 120 giorni.

B) Scaduto inutilmente il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, l'agente della riscossione può iscrivere ipoteca sugli immobili, disporre il fermo dei beni mobili e iniziare l'esecuzione forzata.

L'espropriazione forzata non può dunque essere promossa prima che siano decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento e deve essere preceduta dalla notifica di un avviso di intimazione ad adempiere entro 5 giorni.

C) L'esecuzione forzata tributaria è disciplinata dal DPR602 e dalle norme del diritto comune, le attribuzioni che, nella procedura esecutiva ordinaria, sono svolte dagli ufficiali giudiziari, sono qui esercitate dagli ufficiali della riscossione.

D) L'espropriazione immobiliare può essere avviata se il credito supera €120000, se è stata iscritta ipoteca e sono decorsi almeno sei mesi senza che il debito sia stato estinto.

Il prezzo base dell'incanto è pari al valore determinato in base alla rendita catastale agli effetti dell'imposta di registro, moltiplicato per 3.

Se la vendita non ha luogo al primo incanto, si procede al secondo incanto con un prezzo inferiore di un terzo a quello precedente, se anche il terzo incanto ha esito negativo l'immobile è devoluto allo Stato per il prezzo base del terzo incanto.

E) L'esecuzione immobiliare è eseguita secondo le norme del diritto processuale comune, mediante redazione di un processo verbale che è notificato al debitore.

F) Il pignoramento presso terzi, oltre che nelle forme del diritto comune, può essere eseguito dall'agente della riscossione ordinando al terzo di corrispondere al fisso quanto dovuto dal terzo contribuente.

14.1 Le opposizioni nel processo esecutivo

Contro il processo esecutivo ordinario, il codice di procedura civile prevede tre rimedi: l'opposizione all'esecuzione, l'opposizione agli atti esecutivi, l'opposizione di terzo.

Anche nell'esecuzione forzata tributaria le opposizioni si propongono al giudice ordinario, Il contribuente può proporre:

- l'opposizione all'esecuzione ma solo quando concerne la pignorabilità dei beni
- l'opposizione agli atti esecutivi

E' ammessa l'opposizione di Terzo, entro la data fissata per il primo incanto; chi si ritenga leso dall'esecuzione forzata può agire contro l'agente della riscossione dopo il compimento della procedura, per il risarcimento dei danni.

L'agente della riscossione nelle cause promosse contro di lui deve chiamare in causa l'ente creditore interessato, in mancanza risponde delle conseguenze della lite.

La procedura esecutiva può essere sospesa dal giudice dell'esecuzione qualora ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irrevocabile danno.

CAPITOLO 13 – I RIMBORSI

1.1 rimborsi da indebito

Il contribuente non è sempre e solo debitore del fisco, può essere anche creditore, può esserlo perché ha versato una somma non dovuta oppure perché ha versato degli acconti che superano il dovuto, oppure perché si sono verificate delle situazioni a cui il legislatore collega il sorgere di crediti di imposta.

A) Vi sono 3 tipi di crediti del contribuente:

- crediti per rimborsi da indebito
- crediti risultanti dalla dichiarazione dei redditi o dalla dichiarazione Iva
- crediti d'imposta in senso stretto

La prima figura è riportabile al principio generale sancito dall'art.2033 cc, secondo cui il pagamento indebito genera un credito di rimborso a favore del solvens.

B) Le fonti dell'indebito tributario sono molteplici, può accadere che manchi ab origine, o che venga meno, la norma di legge alla quale si ricollega l'imposta che è stata pagata. Altre due ipotesi sono l'abrogazione retroattiva della norma impositiva o l'introduzione retroattiva di una norma di favore; sono poi da considerare la dichiarazione di incostituzionalità di una norma impositiva e il diritto al rimborso che tragga origine dal diritto dell'UE. Le sentenze che dichiarano incostituzionale una norma la eliminano con effetto retroattivo per cui i pagamenti fatti in base alla norma dichiarata incostituzionale assumono ex post la qualifica di pagamenti non dovuti.

Con questa espressione ci si riferisce al caso in cui il pagamento è stato effettuato in esecuzione di un atto impositivo definitivo, o al caso in cui sia scaduto il termine entro cui il rimborso deve essere richiesto.

Analogamente, se un'imposta è stata pagata in base ad una norma nazionale che risulti in contrasto con il diritto dell'UE, il giudice è tenuto ad applicare la norma europea e a non applicare la norma nazionale.

Le situazioni che consolidano i pagamenti fatti in base a norme incostituzionali valgono anche per l'indebito comunitario, che perciò può essere impedito da atti definitivi o da termini scaduti.

C) Le altre ipotesi di fattispecie generatrici di pagamenti indebiti si collegano agli atti

attraverso i quali viene data applicazione ai tributi.

Pagamento indebito può aversi perché viene presentata una dichiarazione erronea, se viene dichiarata e versata un'imposta non dovuta, o maggiore del dovuto, il contribuente ha diritto al rimborso. L'importo da pagare stabilito da un avviso di accertamento è dovuto per il solo fatto che così stabilisce l'avviso di accertamento, il versamento non è di per sé un versamento indebito.

L'indebito si profila solo se l'avviso è annullato.

Un'altra serie di ipotesi nelle quali può aversi indebito, attiene alla riscossione, si pensi innanzitutto all'effettuazione indebita di ritenute dirette ed i versamenti diretti.

Per le somme iscritte a ruolo potrebbe darsi un vizio proprio del ruolo, analogamente può esservi un errore nella riscossione di un'imposta indiretta.

2. Tutela del diritto al rimborso. Regole generali

Per ottenere il rimborso, l'interessato ha l'onere di presentare un'istanza entro termini e con modalità prefissate.

Nell'art.21 dlgs 546/1992, che disciplina il processo tributario vi sono le regole Generali in materia di rimborso:

- la domanda di rimborso deve essere presentata entro due anni dal pagamento
- se la domanda è respinta, il rifiuto è impugnabile dinanzi alla commissione tributaria provinciale
- se l'amministrazione rimane inerte per 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso, il silenzio si interpreta come rifiuto
- in caso di silenzio il contribuente può ricorrere solo dopo il novantesimo giorno dalla presentazione della domanda

Occorre distinguere quelle che riguardano la fase amministrativa da quelle di tipo processuale, e distinguere il termine entro cui va presentata la domanda di rimborso da quella entro cui deve essere proposto il ricorso.

2.1 Il rimborso delle ritenute dirette e dei versamenti diretti

Per il rimborso delle ritenute dirette ed i versamenti diretti è necessario che sia presentata istanza all'Agenzia delle entrate entro il termine di decadenza di 48 mesi dal versamento. Secondo la giurisprudenza, la procedura dell'art.38 DPR 602/1973, deve essere osservata dal contribuente in tutti i casi nei quali voglia far valere il diritto al rimborso di versamenti diretti.

Il termine di 48 mesi decorre dal momento in cui è stato effettuato il versamento, o da quando è stata operata la ritenuta, solo se la ritenuta o il versamento sono indebiti ab origine. Il termine decorre dal versamento del saldo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all'ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto.

Il sostituto può tutelarsi in due modi: può esporre, in sede di dichiarazione le ritenute subite, e computarle anche se non dovevano essere effettuate, e può inoltre presentare domanda di rimborso.

2.2 Il rimborso di somme riscosse mediante ruolo

Per le somme riscosse mediante ruolo, la legge non disciplina espressamente la domanda di rimborso.

Quando vi è iscrizione a ruolo di una somma non dovuta, il contribuente può tutelarsi impugnando il ruolo e chiedendo sia l'annullamento del ruolo, sia la condanna dell'amministrazione a rimborsare le somme indebitamente riscosse.

Secondo la giurisprudenza, quando una somma è stata riscossa mediante ruolo, non se ne può ottenere la restituzione se non è stato previamente impugnato il ruolo.

Questo orientamento della giurisprudenza è però fortemente criticato da una parte della dottrina, che invece, sostiene che il rimborso non è impedito dalla mancata impugnazione del ruolo.

Se infatti il ruolo è un atto della riscossione, si deve di conseguenza ritenere che la mancata impugnazione del ruolo non preclude il rimborso delle somme indebitamente riscosse; se il ruolo non è impugnato, non ne deriva che la somma iscritta, in ipotesi non dovuta, diventi dovuta.

Invece è radicata in giurisprudenza l'idea che le somme siano irreversibilmente incamerate dal fisco, tale orientamento non è da condividere perché il ruolo non è atto costitutivo o accertativo dell'obbligazione tributaria, ma mero strumento di riscossione. La mancata impugnazione del ruolo non consolida altro che gli effetti del ruolo e non impedisce il rimborso dell'indebito.

In ogni caso, anche se si dovesse ritenere che la mancata impugnazione del ruolo impedisca il rimborso, resta fermo che la preclusione non opera per qualsiasi tipo di iscrizione a ruolo.

La preclusione non opera per le iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio, la sorte di tali iscrizioni dipende dal titolo in base al quale sono state formate; se il ricorso contro l'avviso viene respinto ciò che è stato riscosso in base all'iscrizione provvisoria viene definitivamente acquisito del fisco, in conseguenza del fatto che è divenuto definitivo il titolo dell'iscrizione a ruolo.

Se il ricorso contro l'avviso è accolto, ciò che è stato riscosso dovrà essere rimborsato, perché è venuto meno il titolo della iscrizione a ruolo; è quindi evidente che il ruolo non determina la definitiva attribuzione al fisco delle somme riscosse.

In secondo luogo, la preclusione non opera quando emergono errori materiali o duplicazioni dovuti all'ufficio delle imposte, per in tale ipotesi l'ufficio deve provvedere a rimborsare anche senza istanza di parte.

Non si ha alcuna preclusione quando il ruolo, dovendo riprodurre un atto precedente, illegittimamente se ne discosti perché in tal caso il vizio è imputabile all'ufficio, e quindi opera il principio per cui il rimborso deve essere effettuato d'ufficio.

2.3 Il rimborso di imposte indirette

Mentre per le imposte dirette la disciplina del rimborso è unitariamente posta nel decreto sulla riscossione, per le imposte indirette le norme sul rimborso sono disseminate nei testi

normativi relativi alle singole imposte.

Nonostante ciò la disciplina del rimborso è uniforme, in quanto deve essere sempre chiesta all'agenzia che gestisce il tributo indebitamente pagato ed il termine per richiedere il rimborso è un termine di decadenza di 3 anni, decorrente da quando è avvenuto il pagamento indebito.

2.4 Il termine residuale biennale

L'avente diritto ha l'onere di avviare il procedimento di rimborso, con apposita istanza, entro termini e con modalità prefissate nelle singole leggi di imposta.

L'art.21 dlgs 546/1992, dispone che la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore; dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

La domanda di restituzione è quella menzionata nell'art.19, vale a dire la domanda della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

Vi sono rimborsi da indebito e rimborsi non da indebito.

2.5 Il rimborso d'ufficio

Di regola il rimborso deve essere richiesto dall'interessato, vi sono poi dei casi in cui la legge dispone espressamente che il rimborso deve essere disposto d'ufficio.

Ora, quando è richiesta di istanza di parte, operano i termini decadenziali sopraindicati, quando non è richiesta di istanza di parte opera soltanto il termine di prescrizione del diritto.

Devono essere rimborsate d'ufficio, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, le somme rimosse in via provvisoria nel corso del giudizio di primo grado, l'obbligo del rimborso d'ufficio è un effetto della sentenza con la conseguenza che la somma versata in via provvisoria risulta in tutto o in parte non dovuta.

Inoltre, dev'essere eseguito d'ufficio il rimborso di somme indebitamente rimosse a causa di errori materiali o duplicazioni imputabili all'ufficio dell'Agenzia delle entrate.

3. Rimborso dei crediti da dichiarazione

Vi sono crediti del contribuente che derivano da un pagamento indebito, si tratta di figure peculiari del diritto tributario.

A) Vi sono innanzitutto i crediti emergenti dalla dichiarazione dei redditi, che sorgono quando l'imposta dovuta risulti inferiore alla somma dei versamenti d'acconto, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta.

Il saldo creditorio che risulta dalla dichiarazione dei redditi:

- può essere riportato all'anno successivo
- può essere chiesto a rimborso
- può essere ceduto

I rimborsi risultanti dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi sono eseguiti d'ufficio, secondo procedure automatizzate.

B) Nell'Iva, è fisiologico che l'imposta relativa agli acquisti possa risultare, nelle liquidazioni infrannuali o a chiusura del periodo d'imposta sulle operazioni imponibili.

La determinazione finale annuale del tributo, che il contribuente espone nella dichiarazione, può dunque comportare un debito o un'eccedenza.

L'eccedenza è un credito del contribuente che può essere: compensato, riportato a nuovo, chiesto a rimborso.

La compensazione è la regola, il rimborso è infatti riservato a chi cessa l'attività, a chi esercita in prevalenza attività che comportano vendite con aliquote inferiori a quelle degli acquisti e a chi effettua operazioni non imponibili per almeno il 25% della sua attività.

Il rimborso può essere chiesto da qualsiasi soggetto passivo quando la dichiarazione sia risultata a credito per due anni di seguito.

C) Nell'imposta di registro e nell'imposta sulle successioni vi sono ipotesi di crediti del contribuente alla restituzione di imposte regolarmente percepite, cioè di somme dovute quando sono versate, ma da restituire per ragioni sopravvenute.

3.1 Il rimborso d'ufficio dei crediti da dichiarazione

Per il rimborso di crediti esposti nella dichiarazione dei redditi il contribuente non ha l'onere di presentare istanza di rimborso, perché la dichiarazione vale come istanza ai sensi dell'art.38 DPR 602/1973.

Analogamente, in materia Iva, il rimborso chiesto nella dichiarazione annuale non deve essere seguito da apposita istanza, non si applica a tali crediti il termine biennale che riguarda i rimborsi da indebito, ma la prescrizione decennale.

4. Interessi per ritardato rimborso

In caso di ritardo nel rimborso di imposte sui redditi, il contribuente ha diritto agli interessi di mora, per ognuno dei semestri interi, escluso il primo, compresi tra la data del versamento e la data dell'ordinativo di rimborso.

In materia di crediti Iva, il computo per semestri interni non è previsto e quindi gli interessi maturano giorno per giorno, secondo le norme sui frutti civili. La decorrenza è disciplinata da norme speciali.

CAPITOLO 14 – LE SANZIONI AMMINISTRATIVE

1. La distinzione tra illeciti amministrativi e illeciti penali

A) La violazione delle norme tributarie è costantemente accompagnata da sanzioni.

La tipologia degli illeciti è legata a quella delle sanzioni, un comportamento, o una omissione, non sono illeciti ontologicamente, ma in quanto sono assunti dal diritto come fatti, per i quali è comminata una sanzione.

Vi è una correlazione biunivoca tra tipo di sanzione e tipo di illecito.

Le sanzioni penali sono contrassegnate da un determinato nomen, ai reati e alle sanzioni penali si contrappongono le violazioni e le sanzioni amministrative.

B) La disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie è contenuta nel dlgs 472/1997, modificato dal dlgs 158/2015.

I principi generali degli illeciti amministrativi sono quindi modellati sui principi generali del diritto penale, la disciplina delle sanzioni tributarie è però una disciplina autonoma, nel senso che non è una legge speciale rispetto alla disciplina generale delle sanzioni amministrative.

Restano comunque fondamentali differenze tra reati e illeciti amministrativi, qui rileviamo che le sanzioni penali sono regolate dal codice penale e sono inflitte dall'autorità giudiziaria, in applicazione del codice di procedura penale; le sanzioni amministrative sono irrogate dall'Amministrazione finanziaria con un provvedimento amministrativo.

C) La distinzione tra sanzioni amministrative e penali, adottata nel nostro ordinamento, non ha rilievo agli effetti delle garanzie previste dalla CEDU.

Da tempo la Corte di Strasburgo adotta un criterio sostanzialistico, in base al quale anche le sanzioni amministrative, se hanno carattere punitivo, sono da considerare materia penale con la conseguenza che anche alle sanzioni amministrative punitive devono applicarsi le garanzie previste per le sanzioni penali.

2. Carattere punitivo delle sanzioni amministrative

Secondo il sistema abrogato, risalente alla L.4/1929, le sanzioni amministrative avevano natura risarcitoria, ecco perché destinatari della sanzione non erano solo le persone fisiche, ma anche le società e gli altri enti collettivi.

Il dlgs 472 ha riformato radicalmente il sistema sanzionatorio, la riforma attuata ha segnato il passaggio dal modello risarcitorio al modello afflittivo; i caratteri dell'illecito amministrativo e delle relative sanzioni sono molto prossimi agli illeciti e alle sanzioni del diritto penale.

Il principio ispiratore della disciplina è che la sanzione deve punire il trasgressore persona fisica, perciò ha rilievo preminente l'elemento soggettivo, in caso di concorso di autori dell'illecito, la responsabilità non è solidale, la sanzione non si trasmette agli eredi.

Il principio personalistico secondo cui la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, ha cessato di aver valore per gli illeciti delle società e degli enti con personalità giuridica.

Coesistono dunque nel diritto vigente due modelli: uno che si applica alle società ed enti con personalità giuridica, l'altro che si applica a tutti gli altri soggetti.

Le norme del dlgs 472 che dispongono o presuppongono l'irrogazione della sanzione alle persone fisiche che hanno agito per una società o ente con personalità giuridica, non si applicano alle persone giuridiche.

2.1 Il principio di legalità

Sotto la rubrica principio di legalità, l'art.3 del dlgs 472 contiene una molteplicità di principi generali.

L'art.1 recita "Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione ed esclusivamente nei casi considerati dalla legge". In questa proposizione sono contenuti tre principi:

- solo la legge può comminare sanzioni
- deve trattarsi di legge entrata in vigore prima della violazione
- la legge deve prevedere il fatto e la sanzione

I commi 2 e 3 sono conformi al principio del favor rei, mentre il comma 2 concerne il caso in cui la violazione cessa del tutto di essere punita, il comma 3 ha riguardo al caso in cui la violazione continua ad essere illecito amministrativo e viene mutata l'entità della sanzione. La nuova legge è retroattiva se dispone una sanzione più lieve, non lo è se la aggrava.

2.2 La colpevolezza

Perché vi sia un illecito, devono ricorrere due elementi: un comportamento che viola una norma, un elemento soggettivo, cioè l'imputabilità e la colpevolezza.

L'imputabilità è data dalla capacità di intendere e di volere, per colpevolezza si intende il dolo e la colpa.

Per quanto riguarda la colpevolezza, gli illeciti amministrativi tributari sono disciplinati in maniera identica alle contravvenzioni: ai fini della colpevolezza, occorre o la colpa o il dolo.

3. Sanzione pecuniaria e sanzioni accessorie

Il principale tipo di sanzione amministrativa si concreta nell'obbligo di pagare una somma di danaro, cui si aggiungono sanzioni accessorie, con contenuto interdittivo.

La misura della sanzione pecuniaria può variare tra un minimo e un massimo, può essere pari ad una frazione o ad un multiplo del tributo, può essere stabilita in misura fissa.

Quando è fissata tra un minimo o un massimo, la sanzione è irrogata in una misura determinata discrezionalmente; l'obbligazione relativa alla sanzione pecuniaria non produce interessi e non è trasmissibile agli eredi.

Le sanzioni accessorie sono l'interdizione o la sospensione dai pubblici uffici.

4. Concorso, progressione, continuazione e recidiva

Come nel codice penale, in materia di sanzioni amministrative tributarie vige il principio del cumulo materiale delle pene che è però derogato da cd. cumulo giuridico, in base al quale si applica una sola sanzione, ma maggiorata.

Tra le due forme di cumulo, si applica sempre quello più favorevole per il trasgressore.

L'art.12 del dlgs 472 prevede quattro ipotesi di unificazione delle sanzioni: il concorso formale, il concorso materiale, la progressione e la continuazione.

A) Nei primi tre casi la sanzione è aumentata da un quarto al doppio.

Vi è concorso formale quando un soggetto, con una sola azione, viola più norme anche relative a tributi diversi; esso è omogeneo quando, con una sola azione o omissione, si commettono diverse violazioni della medesima disposizione, è invece eterogeneo quando, con una sola azione o omissione, vengono violate disposizioni diverse.

A norma dell'art.12 quando un soggetto, con una sola azione o omissione, viola più disposizioni, relative allo stesso tributo o relative a tributi diversi, si applica la sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Lo stesso calcolo va fatto in caso di concorso materiale.

Quando è omessa l'indicazione del codice fiscale nella dichiarazione annuale dell'imposta sui redditi o dell'Iva, oppure quando è omessa l'indicazione reiterata nel tempo di alcuni elementi identificativi del contribuente sugli scontrini, o sulle ricevute fiscali, o sulle bolle di pagamento.

B) Si applica la sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio, anche in caso di progressione, ossia quando taluno, anche in tempi diversi, commette più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

La nozione di progressione rispecchia il concetto penalistico di medesimo disegno criminoso, ma se ne differenzia perché è una nozione oggettiva, sganciata da elementi soggettivi.

Gli elementi della progressione sono i seguenti:

- una molteplicità di violazioni, commesse anche in tempi diversi
- l'unitarietà di tali violazioni

Anche la progressione quindi comporta l'applicazione di un'unica sanzione, secondo lo schema del cumulo giuridico.

La progressione è una nozione proprio al diritto tributario, caratterizzata dalla convergenza obiettiva di più trasgressioni rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione anche periodica del tributo.

Per la norma ciò che rileva è la commissione di violazioni che, in forza del loro legale strutturale, sono riunibili in ragione della loro progressione da comportamento prodromico ed evasione.

La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

C) L'art.12 dispone che, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, occorre applicare un ulteriore aumento, pari al 20%.

D) L'art.12 dlgs 472, in tema di continuazione, dispone che quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d'imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Se la violazione rileva ai fini di più tributi, la sanzione base è aumentata di un quinto, se vi è continuazione la sanzione deve essere aumentata prima dalla metà al triplo, poi dal quarto al doppio.

L'ufficio deve determinare la sanzione complessiva tenendo conto dei provvedimenti già emessi.

E) La sanzione è aumentata fino alla metà in caso di recidiva, e cioè nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole.

Vi è recidiva non solo quando le violazioni ripetute riguardano la stessa disposizione, ma anche quando riguardano disposizioni della stessa indole.

La recidiva è compatibile con la continuazione, per cui, prima di unificare la sanzione in applicazione del principio della continuazione, la sanzione determinata per la violazione commessa nel quarto anno può essere previamente aumentata per effetto della recidiva.

F) La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzionalità tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione.

5. I responsabili in solido del pagamento della sanzione

A) Abbiamo visto che nel sistema coesistono due principi: il principio per cui sono punite solo le persone fisiche e il principio per cui sono punite le società ed enti con personalità giuridica.

Quando è punita una persona fisica, l'obbligo di pagare la sanzione è posto anche a carico del contribuente che ne ha beneficiato.

Il diritto di regresso verso l'autore materiale permette di ritenere non contraddetto, almeno formalmente, il principio della personalità della sanzione. La responsabilità solidale di soggetti diversi dall'autore dell'illecito si ha quando la violazione incide sulla determinazione dell'obbligazione ovvero sul pagamento del tributo, ed è commessa dal rappresentante legale o dall'amministratore, o da un dipendente di una società od ente senza personalità giuridica nell'esercizio delle proprie funzioni.

B) Quando l'autore della violazione è diverso dal contribuente che ne ha beneficiato, e la violazione non è stata commessa con dolo o colpa grave, l'autore non risponde per più di 50.000 euro.

Inoltre, la distinzione ha rilievo per i consulenti, essendo previsto che gli illeciti commessi nella risoluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo se commessi con colpa grave o con dolo.

5.1 La responsabilità in solido del cessionario di azienda

La cessione d'azienda è un fenomeno che il legislatore tributario prende in considerazione per il timore che i debiti tributari del cedente, non assolti al momento della cessione, restino definitivamente insoluti.

Il cessionario d'azienda è responsabile, in solido con il cedente, per il pagamento delle sanzioni derivanti da violazioni commesse dal cedente.

In particolare, il cessionario risponde delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse

nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché di quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo.

La responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazione quando la cessione sia stata fatta per frodare il fisco, la frode è presunta quando il trasferimento si verifichi entro sei mesi dalla constatazione di un reato. Al cessionario è accordato il beneficio della preventiva escussione del cedente e la sua responsabilità è limitata dal valore dell'azienda acquistata.

Gli uffici sono tenuti a rilasciare un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e su quelle già definite, ma non esiste; il certificato, se negativo, esonera da responsabilità il cessionario.

5.2 Concorso di persone. Responsabilità del professionista e dell'autore mediato

Se la violazione della norma finanziaria è commessa da più persone, esse non sono obbligate in solido, ma ciascuna è responsabile della sanzione ad essa singolarmente irrogata.

Valgono qui le considerazioni simili a quelle che sono formulate per il concorso di persone nei reati, vi è concorso di persone quando l'illecito è commesso da più persone ma non è necessario che tutti i soggetti realizzino compiutamente il fatto illecito; un soggetto è punibile quando contribuisca alla commissione dell'illecito, sia a livello materiale, sia a livello psicologico.

Può concorrere nella violazione il professionista che suggerisca al trasgressore la condotta punita, peraltro, se al consulente tributario è richiesta la soluzione di problemi di speciale difficoltà, vi è punibilità solo in caso di dolo o colpa grave.

L'autore materiale dell'illecito non è punito quando ricorre la figura dell'autore mediato: ossia quando l'autore materiale dell'illecito è stato determinato a compiere la violazione con violenza o minaccia o perché indotto incolpevolmente in errore.

Sono state prospettate due ipotesi di autore mediato:

- la prima è quella del soggetto che viene indotto a commettere un illecito dal parere di un professionista
- la seconda è quella del socio di una società di persone che risposta nella sua dichiarazione il reddito che gli è imputabile in base a quanto risulta dalla dichiarazione della società

La regola per cui si applicano tante pene quanti sono i trasgressori, non opera quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, in tale ipotesi è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

6. Le cause di non punibilità

A) Nel dlgs 472/1997 sono previste 5 cause di esclusione della punibilità:

- errore incolpevole sul fatto
- errore di diritto derivante da ignoranza inevitabile della legge tributaria

- incerta portata della legge tributaria
- impunità ad un terzo del mancato pagamento del tributo
- forza maggiore

La prima esimente è data dall'errore incolpevole, di fatto o di diritto, che determini un errore sul fatto costitutivo dell'illecito.

In secondo luogo non è punibile chi ha commesso l'illecito per errore, in quanto ignorava la legge tributaria.

La terza causa di non punibilità è l'incertezza.

La quarta causa di non punibilità si ha quando il contribuente, il sostituto o il responsabile dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.

La quinta causa di non punibilità è la forza maggiore.

B) Lo Statuto esclude la punibilità della mera violazione formale senza alcun debito d'imposta.

Le violazioni non punibili sono quelle meramente formali, da tenere distinte dalle violazioni formali punibili, alle quali si applica il cumulo previsto dall'art.12 comma 1; secondo lo Statuto non possono essere irrogate sanzioni a chi si è conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, né al soggetto il cui comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'Amministrazione stessa.

C) Infine, la sanzione per infedele dichiarazione non è applicata nei casi in cui vengano rettificati i prezzi di trasferimento se l'impresa comunichi preventivamente all'Agenzia di aver predisposto la documentazione che spiega come sono quantificati i corrispettivi praticati con le imprese estere del gruppo e la loro corrispondenza con il valore normale e, in sede istruttoria, la consegni ai verificatori.

7. Il ravvedimento operoso

Il contribuente può estinguere l'illecito se rimedia alla violazione commessa e paga, oltre le imposte, una parte della sanzione.

Il contribuente può dunque spontaneamente sanare violazioni, irregolarità e omissioni tributarie con il versamento di sanzioni ridotte, il cui importo varia in relazione alla tempestività del ravvedimento.

La sanzione da versare va da un decimo ad un quinto del minimo, a seconda del momento in cui avviene il ravvedimento.

8. Estinzione dell'illecito e della sanzione amministrativa

Possiamo distinguere tra estinzione dell'illecito ed estinzione della sanzione.

A) Il modo naturale di estinzione della sanzione pecuniaria è il pagamento dell'obbligazione sanzionatoria.

In caso di impugnazione del provvedimento sanzionatorio dinanzi alle commissioni tributarie, le sanzioni sono riscosse, nella stessa misura delle imposte, dopo la sentenza di primo e di secondo grado.

Quando la sanzione amministrativa riguarda un fatto che potrebbe avere rilevanza penale, la riscossione della sanzione amministrativa è sospesa, fino a quando non si conclude il processo penale; e la sanzione amministrativa non è esigibile, se il processo penale si conclude con la condanna di chi dovrebbe pagare la sanzione amministrativa.

B) Vi è un termine di decadenza, decorso il quale, se l'Amministrazione non ha agito, l'illecito si estingue.

In particolare, l'atto di contestazione o l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, nel termine di 5 anni dalla commissione della violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Distinto dal termine di decadenza è il termine di prescrizione del credito, relativo ad una sanzione già irrogata, qui il termine è di 5 anni, ma l'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione.

C) La morte della persona fisica che ha commesso la violazione estingue l'illecito e, se è stata già irrogata, si estingue la sanzione.

Non cessa però la responsabilità solidale dei soggetti tenuti a titolo di garanzia, anche quando non sia stata ancora irrogata la sanzione amministrativa nei confronti della persona fisica che ha commesso la violazione.

D) Definizione agevolata. Gli effetti dell'illecito cessano se, nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'atto di contestazione o dell'avviso di accertamento, il trasgressore o uno degli obbligati in solido pagano un terzo della sanzione.

9. Cenni sui singoli illeciti e sulle singole sanzioni

Gli obblighi dei contribuenti possono essere distinti in 3 gruppi:

- obblighi di documentazione e contabilizzazione
- obblighi relativi alle dichiarazioni
- obblighi relativi alla riscossione

Le sanzioni per violazioni degli obblighi relativi alla dichiarazione sono rapportati all'entità dell'imposta non dichiarata.

La sanzione da applicare quando la dichiarazione dei redditi, Irap o Iva è stata omessa va dal 120 al 240% dell'imposta non dichiarata.

Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, e prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa del 60% dell'ammontare delle imposte.

La dichiarazione infedele o incompleta è punita con sanzione amministrativa dal 90 al

180% della maggior imposta dovuta, la sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti.

Le sanzioni relative alla riscossione sono più lievi: chi non esegue i versamenti diretti è soggetto ad una sanzione pari al 30% del non versato.

10. I procedimenti applicativi

La competenza in materia di sanzioni è attribuita allo stesso ufficio che è competente per l'accertamento del tributo.

Vi sono tre modalità applicative:

- la prima trova applicazione quando la sanzione è collegata al tributo, in tal caso, la sanzione è irrogata senza previa contestazione, con l'avviso di accertamento
- la seconda modalità riguarda le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi: queste sanzioni, non richiedendo particolari indagini, possono essere iscritte a ruolo, senza previa contestazione
- vi è infine il procedimento ordinario, che inizia con la notificazione di un atto denominato atto di contestazione, che deve essere motivato a pena di nullità, indicando i fatti attribuiti al trasgressore, le prove, le norme sanzionatorie e i criteri seguiti nel determinare la sanzione contestata

Il trasgressore e gli obbligati in solido, nel termine previsto per la proposizione del ricorso, possono:

- definire la controversia con il pagamento di un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione
- produrre deduzioni difensive
- impugnare l'atto dinanzi alla commissione tributaria

Il valore giuridico dell'atto di contestazione dipende dal comportamento del trasgressore: nei primi due casi, l'atto di contestazione rimane tale, nel terzo caso si trasforma in provvedimento irrogativo.

CAPITOLO 15 – LE SANZIONI PENALI

1. I reati in materia di imposte sui redditi e Iva

I reati concernenti le imposte sui redditi e l'Iva sono disciplinati dal dlgs 74/2000, modificato dal dlgs 158/2015.

E' opportuno distinguere tra reati fraudolenti e non fraudolenti, i primi sono la dichiarazione fraudolenta, l'emissione di fatture false, il compimento di atti fraudolenti intesi a rendere inefficace la riscossione e l'occultamento e la distribuzione della contabilità.

Gli altri reati sono la dichiarazione infedele e omessa, le false dichiarazioni, l'omesso versamento di ritenute e dell'Iva e l'indebita compensazione.

Tutti i reati hanno natura di delitti, la sanzione è sempre costituita dalla sola reclusione.

2. Le due forme di dichiarazione fraudolenta

A) I reati riguardanti la dichiarazione sono 3: dichiarazione fraudolenta, infedele e omessa. Ciò che rileva è dunque, in particolare, la dichiarazione: i fatti prodromici non sono puniti, neanche a titolo di tentativo.

Va notato che tra il reato di dichiarazione fraudolenta e quello di truffa ai danni dello Stato vi è concorso apparente di norme, cioè un rapporto di specialità, rilevante ex art.15 cp, per cui chi commette il reato fiscale non realizza anche il reato di truffa.

B) La prima forma di dichiarazione fraudolenta è data dalla indicazione, in una delle dichiarazioni dei redditi o dell'Iva, di costi fittizi, in conformità a fatture o altri documenti che si riferiscono a operazioni inesistenti.

Il reato è commesso se una o più fatture o altri documenti, relativi ad operazioni inesistenti, siano registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

L'utilizzazione fraudolenta di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con riguardo all'Iva, è costituita sia dalla inesistenza oggettiva, sia dalla inesistenza soggettiva dell'operazione rappresentata.

La condotta punita è dunque articolata in due fasi: la prima è l'annotazione o detenzione di documenti falsi, la seconda è l'utilizzo di tali documenti nella dichiarazione dei redditi o Iva.

La pena va da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di 6 anni di reclusione.

C) La seconda ipotesi di dichiarazione fraudolenta si verifica quando sono omessi elementi attivi o indicati elementi passivi fittizi, o crediti e ritenute fittizi, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Il reato può riguardare elementi sia attivi, sia passivi.

Occorre che all'omissione di elementi attivi e all'indicazione di elementi passivi fittizi, si aggiunga la presenza di dati falsi o fraudolenti.

Il reato è commesso se i documenti falsi sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Vi è una duplice soglia di punibilità, il reato è commesso se:

- l'evasione è superiore, per la singola imposta, a 30.000 euro
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a 1.500.000 euro

La pena va da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione, sono possibili quindi intercettazioni telefoniche e custodia cautelare.

2.1 La dichiarazione infedele

A) Il reato di dichiarazione infedele, previsto dall'art.4, è realizzato dalla indicazione di elementi attivi inferiori a quelli reali, o di elementi passivi fittizi, per importi superiori a determinate soglie.

Il reato è commesso quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore a 150.000 euro
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a 3 milioni di euro

Non è richiesta la contabilizzazione di dati falsi; perciò il reato può essere commesso anche da chi non è soggetto ad obblighi di contabilità.

B) La legge prevede espressamente che non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

C) La dichiarazione infedele, essendo un illecito meno grave della dichiarazione fraudolenta, è punita con pena più lieve e le soglie di punibilità sono più elevate.

2.2 La dichiarazione omessa

Ai sensi dell'art.5, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita quando la singola imposta non dichiarata è superiore a 50.000 euro.

Trattandosi di dichiarazione omessa, non è qui configurabile una soglia basata sul rapporto tra elementi attivi da dichiarare ed elementi dichiarati, è esclusa la rilevanza penale di un ritardo nella presentazione della dichiarazione contenuto nel limite di 90 giorni.

E' prevista la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni.

E' reato anche l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta che è punito con la reclusione da uno a tre anni se, essendovi obbligato, non presenta la dichiarazione, ma solo quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 150.000 euro.

3. Emissione di fatture false

Ai sensi dell'art.8, commette reato chiunque emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Le false fatture possono riguardare operazioni oggettivamente inesistenti, cioè cessioni non effettuate o servizi non resi.

Possono inoltre riguardare beni ceduti o servizi resi da un soggetto diverso da chi emette la fattura, che quindi rappresenta operazioni soggettivamente inesistenti; in entrambi i casi la fattura è ideologicamente falsa e realizza il reato.

L'emissione di fatture false è un reato di pericolo astratto, per la cui configurazione è sufficiente il mero compimento dell'atto tipico, l'emissione di fatture false è considerata e punita in modo autonomo rispetto al reato dell'utilizzatore perché ha uno spiccato rilievo nell'ambito dei fenomeni evasivi: si pensi, in particolare alle società create allo scopo di

vendere fatture false agli imprenditori.

L'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti, nel corso del medesimo periodo di imposta, si considera come un solo reato.

4. Occultamento o distruzione di documenti contabili

E' reato l'occultamento o la distribuzione totale o parziale, per fini di evasione, di documenti o scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

5. Omessi versamenti e indebita compensazione

A) Ai sensi dell'art.10bis, costituisce delitto, ed è punito con la reclusione da sei mesi a due anni, l'omesso versamento di ritenute.

Il reato può essere commesso dai sostituti in presenza di tre condizioni:

- le ritenute risultano dovute sulla base della dichiarazione del sostituto o dalla certificazione rilasciata ai sostituti
- il versamento non è stato effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta
- l'ammontare non versato è superiore a 150.000 euro nel periodo d'imposta

Non viene in considerazione l'omesso versamento delle ritenute alle scadenze mensili, ma l'omesso versamento delle ritenute complessivamente effettuate nel corso dell'anno.

B) Ai sensi dell'art.10ter, chi presenta la dichiarazione Iva, ma non versa il dovuto, commette reato se non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un importo superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

La pena comminata è la reclusione da sei mesi a due anni.

C) Infine, ai sensi dell'art.10quater, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 150.000 euro.

6. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

La cd. frode sottrattiva è commessa da chi, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sul reddito o dell'Iva, aliena simulatamente o compia altri atti fraudolenti sui propri beni o su beni altrui, tali da rendere in tutto o in parte inefficace la riscossione coattiva delle imposte.

Non si richiede che sia in atto una procedura esecutiva, o che siano avvenuti accessi della polizia tributaria, o che sia stato notificato un avviso di accertamento, si tratta però di un reato di pericolo.

Va precisato che:

- la soglia di punibilità è di 50.000 euro
- la pena è la reclusione da uno a quattro anni

- è fatta salva l'applicazione di figure di reato più gravi, come la bancarotta fraudolenta

7. False dichiarazioni

Chiunque, a seguito di richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli artt.32-33 DPR 600/1973, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero, è punito ai sensi dell'art.76 DPR 445/2000.

8. Riciclaggio e autoriciclaggio

A) La trattazione del diritto penale tributario va completata rilevando che i reati di evasione possono essere seguiti dal reato di riciclaggio, previsto dall'art.648bis c.p., a norma del quale è punito chiunque fuori dai casi del concorso nel reato, sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo.

Tale condotta è punita con la reclusione da 4 a 12 anni e con la multa da 1032 a 15.493 euro.

Ritiene la giurisprudenza che tutti i delitti dolosi, e quindi anche quello di frode fiscale, possono fungere da reato presupposto del riciclaggio.

B) Chi commette un reato di evasione può incorrere nel reato di autoriciclaggio.

Se il reato presupposto è un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a 5 anni si applica la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 a 12.500 euro.

Non è punibile chi ha destinato il denaro, i beni o le altre utilità alla mera utilizzazione o al godimento personale.

La pena è aumentata quando i fatti sono commessi nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria o di altra attività professionale ed è diminuita fino alla metà per chi si sia efficacemente adoperato per evitare che le condotte siano portate a conseguenze ulteriori o per assicurare le prove del reato e l'individuazione dei beni, del denaro e delle altre utilità provenienti dal delitto.

9. Esclusione di responsabilità amministrativa dei soggetti collettivi

Non si applica ai reati tributari il dlgs 231/2001, che prevede la responsabilità amministrativa degli enti, in conseguenza di reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio, da persona che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione.

10. Cause di non punibilità

A) Ai sensi dell'art.13, i reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento dell'Iva e indebita compensazione non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono totalmente estinti.

B) I reati di dichiarazione infedele ed omessa non sono punibili se i debiti tributari sono estinti integralmente a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

C) Come per le sanzioni amministrative, anche per i reati fiscali è previsto che non sono punibili le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

11. Circostanze del reato

A) L'art.13bis prevede, al di fuori dei casi di non punibilità, la diminuzione fino alla metà delle pene, nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante pagamento integrale prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, o a seguito di speciali procedure conciliative.

Anche il patteggiamento può essere chiesto solo quando il debito sia stato assolto prima del dibattimento o vi sia stato ravvedimento operoso.

B) Ai sensi dell'art.14 la pena principale è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie quando l'imputato venga ammesso a risarcire il danno arrecato all'erario. L'imputato può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico.

Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

C) L'art.12 prevede che la condanna per taluno dei delitti in esame comporta, in aggiunta alla pena principale, anche l'irrogazione di pene accessorie, di tipo interdittivo. La condanna per frode importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a 3 anni.

12. Sequestro e confisca per equivalente

L'art.240 c.p. prevede la confisca facoltativa delle cose che sono il prodotto o il profitto del reato e la confisca obbligatoria delle cose che costituiscono il prezzo del reato.

A sua volta, l'art.321 c.p.p. consente già nella fase delle indagini preliminari, il sequestro preventivo delle cose che possono essere oggetto di confisca.

Per i delitti previsti dagli artt.314 a 321 c.p, si applica l'art.322ter c.p. che prevede la confisca per equivalente, ossia la confisca di beni per un valore corrispondente al prezzo del reato.

La confisca per equivalente si applica anche nei reati tributari.

La confisca non può essere disposta quando il contribuente paghi il dovuto, perché in tal modo viene meno il presupposto della confisca, cioè il vantaggio economico tratto dal reato.

Ritiene la giurisprudenza che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del denaro è

consentito nei confronti della persona giuridica che abbia la sua disponibilità del profitto o di beni direttamente riconducibili al profitto.

15. *Ne bis in idem e principio di specialità*

A) Sanzione penale e sanzione amministrativa non possono cumularsi.

Il sistema è improntato alla regola della unicità della sanzione, quale conseguenza del principio di specialità, quando uno stesso fatto è punito sia con sanzione penale, sia con sanzione amministrativa, si applica solo la disposizione speciale.

Nei casi in cui non opera il principio di specialità opera il divieto di ne bis in idem, sancito dall'art.4 del Prot.7 della CEDU; la Corte di Strasburgo nella sentenza Grande Stevens del 2014, ha stabilito che il ne bis in idem impedisce anche il cumulo di sanzioni penali e sanzioni amministrative punitive.

Il divieto di bis in idem ha carattere processuale, ciò implica che per un medesimo fatto, punito con due sanzioni di natura diversa, il procedimento sanzionatorio sia unico, o che i due procedimenti siano fra loro coordinati, e che non si proceda per uno di essi quando è divenuta definitiva la pronuncia relativa all'altro.

B) Per individuare quale, tra due disposizioni astrattamente applicabili, è quella che deve essere concretamente applicata, è necessario confrontare le due norme e stabilire quale delle due è generale, ossia di portata più ampia, rispetto all'altra, e quale è invece speciale, ossia di portata più ristretta.

Normalmente la norma penale è speciale rispetto a quella che prevede l'illecito amministrativo.

C) Il principio di specialità non opera per gli illeciti commessi in ambito societario. Quando, per la sanzione amministrativa, è solidalmente responsabile una società, l'obbligazione pecuniaria che grava sulla società si cumula con la sanzione penale irrogabile alla persona fisica.

Perciò, se il principio di specialità comporta l'esclusione delle sanzioni amministrative nei confronti della persona fisica autrice della violazione, permane la responsabilità dei soggetti indicati nell'art.11 dlgs 472/1997.

In sostanza, il principio di specialità impedisce che la sanzione penale e quella amministrativa vengano inflitte alla stessa persona, ma non impedisce che vengano applicate sanzioni diverse a soggetti diversi.

14. *La prescrizione*

Le norme del codice penale si applicano anche alle materie regolate da altre leggi penali, in materia di prescrizione valgono le disposizioni dell'art.157 c.p per cui il termine è di sei anni per tutti i reati tributari previsti dal dlgs 74/2000.

L'interruzione della prescrizione non può mai comportare l'aumento di più di un quarto, per cui, in pratica, la prescrizione è di sette anni e mezzo da quando è stato commesso il reato.

15. Rapporti tra processo penale e processo tributario

Dei reati tributari giudica il giudice penale, secondo le norme del c.p.p.

A) Per i delitti in materia di dichiarazione, è competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

Per gli altri reati viene richiamato l'art.8 c.p.p., che dà rilievo al luogo in cui è stato commesso il reato, quando però non è applicabile tale criterio, non si applica l'art.9 c.p.p. ed è competente il giudice del luogo in cui il reato è accertato.

B) Processo penale e processo tributario si svolgono in modo indipendente: quando vi è contemporanea pendenza, nessuno dei due processi deve essere sospeso.

Nell'ipotesi in cui un medesimo fatto è punibile sia come illecito amministrativo, sia come illecito penale, la sanzione penale esclude quella amministrativa.

Se il processo penale si conclude con una condanna, le sanzioni amministrative non sono eseguibili; se invece, il processo penale si conclude con l'archiviazione, o con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento, le sanzioni amministrative sono da eseguire.

CAPITOLO 16 – IL PROCESSO

1. La giurisdizione e le commissioni tributarie

A) Il processo tributario è disciplinato dal dlgs 546/1992, l'art.1 attribuisce la giurisdizione in materia tributaria alle commissioni tributarie e richiama il codice di procedura civile per la disciplina dei casi non regolati dal dlgs n.546.

E' ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione, dinanzi alla Corte di cassazione, secondo le norme del codice di procedura civile.

B) Le commissioni si articolano in commissioni tributarie provinciali e regionali e sono composte da giudici onorari.

I membri delle commissioni tributarie non sono selezionati con pubblici concorsi per esami, ma sono scelti per titoli dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, secondo graduatorie formate in base a criteri e punteggi predeterminati.

Possono far parte della commissione provinciale i giudici ordinari, amministrativi contabili e militari, i dipendenti civili dello Stato, i ragionieri con 10 anni di attività, i laureati in giurisprudenza o economia da due anni, altri professionisti con 10 anni di attività.

1.1 La giurisdizione dell'AGO e del giudice amministrativo

A) Alla giurisdizione tributaria sono attribuite tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ma appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario le controversie riguardanti l'esecuzione forzata tributaria.

Le questioni riguardanti il titolo esecutivo devono essere sollevate mediante ricorso alle commissioni tributarie, anche l'impugnazione dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili

registrati appartiene alla giurisdizione del giudice tributario.

B) Le commissioni tributarie possono essere adite solo mediante ricorso contro uno degli atti indicati come impugnabili, gli atti amministrativi che non sono impugnabili dinanzi al giudice tributario possono essere impugnati dinanzi al giudice amministrativo.

Il contribuente può chiedere alle commissioni tributarie la disapplicazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali e può impugnarli dinanzi al giudice amministrativo per chiederne l'annullamento.

Inoltre, sono impugnabili dinanzi al giudice amministrativo gli atti tributari individuali non impugnabili dinanzi alle commissioni, come gli atti istruttori che hanno come destinatari soggetti diversi dal contribuente, i provvedimenti di fissazione del domicilio fiscale e il diniego di accesso agli atti del procedimento.

2. Le parti e la difesa tecnica

A) Il ricorrente è obbligato a farsi assistere da un difensore tecnico, con la eccezione delle controversie relative a tributi di importo inferiore a 3.000 euro e di quelle promosse da soggetti che si difendono da soli.

L'art.12 consente l'assistenza tecnica, oltre che agli avvocati, anche ad altre categorie di professionisti, tra cui i soggetti iscritti nella sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, i consulenti del lavoro e altri soggetti iscritti in albi particolari.

B) Parte necessaria del processo tributario è il soggetto che ha emesso l'atto impugnato, o non ha emesso l'atto richiesto, ossia l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane, l'agente della riscossione, uno degli altri enti impositori e i gestori dei tributi locali. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e l'agente della riscossione stanno in giudizio direttamente, cioè senza difesa tecnica.

2.1 Il processo con pluralità di parti

A) Le parti del processo tributario possono essere più di due, può infatti applicarsi l'art.103 c.p.c., è quindi ammissibile il ricorso collettivo, proposto da più soggetti contro il medesimo atto.

Si applica anche l'art.104 c.p.p., è dunque ammissibile il ricorso cumulativo.

L'art.14 riconosce la legittimazione ad intervenire o ad essere chiamati in causa a due categorie di soggetti:

- chi è destinatario dell'atto impugnato
- chi è parte del rapporto controverso

L'art.14 prevede inoltre la chiamata in giudizio, che può avvenire su istanza di parte o per ordine del giudice.

B) Nel processo tributario vi è il litisconsorzio necessario quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti.

La giurisprudenza ha precisato che il litisconsorzio necessario presuppone che la fattispecie

costitutiva dell'obbligazione, rappresentata dall'atto autoritativo impugnato, presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e, che siano proprio gli elementi comuni ad essere posti a fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati.

Si è perciò ritenuto esservi litisconsorzio necessario nelle cause di impugnazione degli atti di accertamento dei redditi delle società di persone, è espressamente previsto il litisconsorzio necessario nelle cause di impugnazione degli avvisi di rettifica del reddito delle società consolidate.

C) Se vi è litisconsorzio necessario, il ricorso deve essere proposto congiuntamente dai colegittimati necessari, se le parti presentano ricorsi distinti, il giudice deve disporre la riunione.

Se una o più parti non hanno ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta, non hanno impugnato, il giudice deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

3. Le azioni esperibili

A) Nel processo tributario possono essere esperite azioni di impugnazione e azioni di condanna.

Le azioni di impugnazione sono rivolte contro un atto autoritativo per ottenerne l'annullamento.

Il carattere impugnatorio del processo tributario comporta che:

- il ricorrente non può agire in via preventiva senza che l'amministrazione abbia emesso un atto autonomamente impugnabile
- il ricorrente non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato
- l'Amministrazione finanziaria non esercita un autonomo potere di azione, ma difende l'atto impugnato
- non sono ammesse domande riconvenzionali

B) Il contribuente che mira ad ottenere un rimborso può esperire un'azione di condanna, ma prima di agire in giudizio, deve presentare istanza di rimborso, e poi impugnare il rifiuto, espresso o tacito.

Se l'Amministrazione risponde negativamente in modo espresso, il ricorso deve essere presentato entro 60 giorni dalla notificazione del rifiuto.

Se l'Amministrazione rimane inerte, il ricorso non è soggetto al termine decadenziale di 60 giorni, entro cui devono essere impugnati i provvedimenti, ma non può essere presentato prima di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Il mero annullamento del rifiuto non soddisfa il bisogno di tutela del ricorrente, alla domanda di annullamento del rifiuto deve aggiungersi la richiesta di una sentenza di condanna.

Il contribuente deve quindi proporre una domanda dal contenuto complesso, chiedendo che accertato il suo credito, il rifiuto di rimborso sia annullato e l'Amministrazione condannata a pagare. L'azione che viene proposta nei confronti del silenzio-rifiuto non è

un'azione di annullamento, ma un'azione diretta a far accertare il credito del ricorrente e ad ottenere una pronuncia di condanna.

3.1 Gli atti impugnabili

A) Gli atti impugnabili sono indicati nell'art.19, che impone di distinguere tra atti autonomamente impugnabili ed atti ad impugnazione differita.

Sono autonomamente impugnabili i seguenti atti:

- avviso di accertamento del tributo
- avviso di liquidazione del tributo
- provvedimento che irroga le sanzioni
- il ruolo e la cartella di pagamento
- l'avviso di mora
- iscrizione ipoteca sugli immobili
- fermo di beni mobili registrati
- atti relativi alle operazioni catastali
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi
- diniego o revoca di agevolazioni

L'elenco degli atti impugnabili non ammette analogia.

B) Gli atti elencati nell'art.19 dlgs 546, sono impugnabili in quanto lesivi.

Tra gli atti autonomamente impugnabili vi sono il ruolo e la cartella di pagamento, la Cassazione ammette che l'iscrizione a ruolo possa essere impugnata anche se non sia stata resa nota ed efficace mediante notifica della cartella, qualora l'agente della riscossione abbia rilasciato il cd. estratto di ruolo.

I ricorsi proposti contro la cartella, entro 60 giorni dalla notifica, con cui sono fatti valere vizi del ruolo, sono propriamente ricorsi contro il ruolo: la legittimazione passiva spetta all'Agenzia delle entrate.

Vi sono poi ricorsi con cui sono dedotti vizi della cartella, o della notifica della cartella, in tal caso la legittimazione passiva spetta all'agente della riscossione, poiché si pone in discussione il suo operato.

L'avviso di mora, menzionato dall'art.19 dlgs 546, è stato sostituito dall'intimazione ad adempiere che è un atto dell'agente della riscossione, il ricorso contro l'intimazione ad adempiere è da proporre o per vizi intrinseci, o perché non è stata preceduta dalla notifica della cartella di pagamento, o perché il credito è prescritto.

A proposito di fermo amministrativo dei beni mobili registrati va notato che l'agente della riscossione, dopo aver emesso il provvedimento di fermo, e prima di iscriverlo nei registri, deve inviare al contribuente moroso un avviso ad adempiere entro 20 giorni, decorsi i quali il fermo diventa operativo.

C) Gli atti non compresi nell'elenco sono impugnabili solo se producono effetti lesivi, e sono impugnabili insieme con il primo atto successivo, compreso nell'elenco degli atti autonomamente impugnabili.

Ciò significa che il contribuente, ricevuto un atto non compreso nell'elenco, deve attendere che gli venga notificato un atto autonomamente impugnabile e proporre ricorso contro entrambi.

Atti ad impugnazione differita sono le risposte negative agli interpelli, quando non hanno valore consultivo ma sono il rigetto di un'istanza, atti ad impugnazione differita sono i provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica, con cui è autorizzata la perquisizione domiciliare e/o personale da parte degli organi fiscali inquirenti.

D) Gli atti endoprocedimentali non sono impugnabili, i loro vizi devono esser fatti valere impugnando il provvedimento finale.

In tema di atti istruttori che non hanno come destinatario il contribuente, ma altri soggetti, va rilevato che i terzi, non potendo impugnare l'atto finale davanti alle commissioni tributarie, possono chiedere tutela al giudice amministrativo o al giudice ordinario.

E) Il ricorso può essere proposto contro gli atti impugnabili elencati nell'art.19 comma 1 e contro ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità. Inoltre, il citato art.19 dispone espressamente che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.

E' quindi contra legem il filone giurisprudenziale che considera impugnabili tutti gli atti che risultino comunque idonei a portare a conoscenza i presupposti di fatto e le ragioni in diritto della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente. L'impugnabilità di un atto implica che l'atto, se non è impugnato nei termini, diventa definitivo; ma la Cassazione ha escogitato la categoria degli atti ad impugnazione facoltativa, l'impugnazione così ammessa è tale solo in apparenza, visto che non si dirige contro un atto autoritativo, ma è un'azione di mero accertamento.

3.2 Disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali

Dinanzi al giudice tributario non si possono impugnare né gli atti amministrativi generali, né i regolamenti, ma se ne può però dedurre la legittimità per ottenere la disapplicazione. Il ricorrente può impugnare un avviso di accertamento deducendo, come motivo di ricorso, il vizio di un regolamento che si riflette sull'atto impugnato.

Il giudice, se ritiene che il vizio sussiste, dovrà giudicare l'atto impugnato come se non esistesse la norma regolamentare ritenuta viziata; la norma illegittima non è annullata, ma disapplicata. Il vizio della norma è conosciuto incidenter tantum e la norma, disapplicata nel singolo caso, conserva la sua vigenza ed efficacia erga omnes.

4. Il ricorso

A) Il processo inizia con il ricorso alla commissione tributaria provinciale nel cui ambito ha sede l'ufficio o ente che ha emesso l'atto che si impugna.

La competenza territoriale delle commissioni dipende infatti dalla sede di chi ha emesso l'atto contro cui si ricorre.

Il ricorso deve contenere l'indicazione:

- della commissione tributaria cui è diretto
- del ricorrente e del suo legale rappresentante
- del soggetto contro cui il ricorso è proposto
- dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda
- dei motivi

Il ricorso privo di queste indicazioni, o non sottoscritto, è inammissibile.

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione della categoria cui appartiene il difensore e l'incarico, nel ricorso deve essere indicato anche l'indirizzo PEC del difensore il quale equivale come domicilio eletto.

Nel ricorso devono essere indicati il codice fiscale del ricorrente e del difensore, è da indicare il valore della lite ai fini del calcolo del contributo unificato.

Nel ricorso possono essere inserite l'istanza di sospensione dell'atto impugnato e l'istanza di discussione in pubblica udienza. Quando la notifica avviene mediante consegna diretta o spedizione postale, si considera originale l'atto consegnato o spedito e, nella copia che si deposita in giudizio, deve esserne attestata la conformità all'originale.

B) Il ricorso è un atto il cui contenuto tipico ed essenziale è una domanda motivata che il ricorrente rivolge al giudice.

Perciò il ricorso non può non contenere l'indicazione, oltre che dei soggetti, dell'oggetto del processo che è costituito dal petitum e dalla causa petendi. Oggetto della domanda è il provvedimento che il ricorrente chiede al giudice, ossia, nei processi d'impugnazione, l'annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato, il motivo del ricorso, in tali processi di impugnazione è costituito dalla deduzione di un vizio dell'atto impugnato.

In tali processi, oltre ad impugnare il rifiuto dell'Agenzia delle entrate o di altro ente impositore, occorre indicare il fatto da cui scaturisce il diritto al rimborso, la ragione giuridica per cui lo si ritiene indebito e chiedere la condanna dell'Agenzia.

C) L'art.19 dispone che ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri.

I vizi dell'avviso di accertamento non possono essere dedotti nel ricorso contro il ruolo o contro la cartella, nel caso di iscrizione a ruolo fatta in base alla dichiarazione, i vizi della dichiarazione, che si riflettono sull'iscrizione a ruolo, possono essere fatti valere impugnando il ruolo.

L'art.19 comma 3 prevede che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Un avviso non notificato è giuridicamente inesistente, il giudice può solo dichiararne il non essere in via incidentale; la norma ha senso solo per gli atti che hanno valore anche se non notificati, come in passato l'iscrizione e l'attribuzione di rendita nel catasto immobili.

4.1 Reclamo e mediazione

A) Per le controversie relative ai tributi di importo non superiore a 20.000 euro, il ricorso produce gli effetti di un reclamo, ossia avvia il procedimento amministrativo di mediazione. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla notifica, che è il termine entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione.

Il termine per la costituzione di un giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine entro cui dev'essere conclusa la mediazione, la Commissione rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

L'Amministrazione finanziaria può avanzare una propria proposta.

B) La mediazione tributaria non è una vera mediazione, il legislatore fiscale ha usato in modo improprio un termine che ricorda la mediazione del processo civile, ma qui non vi è un terzo imparziale.

C) Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta, ovvero della prima rata. Nelle controversie aventi ad oggetto la restituzione di somme, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

D) Le sanzioni amministrative sono ridotte del 35% del minimo previsto dalla legge.

5. L'iter processuale

A) Il ricorso deve essere portato a conoscenza prima della controparte, mediante notifica, e poi del giudice, mediante costituzione in giudizio.

La notifica può essere fatta in tre modi, il più semplice è la spedizione postale, l'altro è la consegna dell'atto alla controparte, in questi due casi il ricorrente spedisce o consegna l'originale del ricorso alla controparte e ne deposita copia conforme per la costituzione in giudizio.

Infine, la notifica può essere eseguita secondo le norme del codice di procedura civile, il pubblico ufficiale consegna copia autentica dell'atto al destinatario della notifica e restituisce l'originale al ricorrente.

B) La notificazione del ricorso deve essere eseguita entro 60 giorni dal ricevimento della notifica dell'atto contro cui si ricorre.

Il ricorso contro il rifiuto tacito di restituzione non può essere proposto prima di 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione, infine, il termine per impugnare, pur essendo un termine di decadenza, è sospeso per 90 giorni dalla presentazione di un'istanza di accertamento con adesione.

C) Il ricorrente, entro 30 giorni dalla notifica del ricorso, deve costituirsi in giudizio, depositando il fascicolo nella segreteria della commissione.

E' ammessa la spedizione postale, la parte resistente si costituisce in giudizio depositando il fascicolo con le controdeduzioni e con i documenti.

La mancata costituzione del ricorrente rende inammissibile il ricorso, solo il ricorrente è titolare del diritto di azione, se il ricorrente non si costituisce in giudizio, non può costituirsi in giudizio l'altra parte.

La parte resistente non ha il diritto di ricevere l'avviso di fissazione dell'udienza, né la notifica dell'istanza di pubblica udienza, né la comunicazione del dispositivo.

D) La segreteria deve inserire i fascicoli delle parti nel fascicolo del processo che dev'essere sottoposto al presidente della commissione, il quale deve compiere un esame preliminare del ricorso e, se riscontra uno dei casi di inammissibilità manifesta, deve dichiararla.

E) Il passo successivo del processo è la fissazione, da parte del presidente della sezione, dell'udienza per la sospensione dell'atto impugnato e dell'udienza di trattazione, di cui deve essere dato avviso alle parti costituite almeno 30 giorni liberi prima.

F) Le parti possono produrre documenti inserendoli nel fascicolo con cui si costituiscono in giudizio, oppure come allegati delle memorie difensive, o con apposita nota, fino a 20 giorni liberi prima dell'udienza.

Il doppio termine è stato fissato per dar modo alle parti di predisporre la memoria tenendo conto dei documenti eventualmente prodotti dall'avversario; la trattazione della controversia da parte del collegio può avvenire in pubblica udienza o in camera di consiglio.

La pubblica udienza deve essere richiesta da una delle parti con atto autonomo oppure nel ricorso o in altro atto processuale, in mancanza di istanza di pubblica udienza, la trattazione avviene in camera di consiglio.

L'udienza pubblica si svolge nel modo seguente: dopo la relazione di uno dei componenti del collegio, le parti sono ammesse alla discussione, quindi il collegio delibera la decisione in camera di consiglio.

Come nel processo civile, la sentenza è resa pubblica mediante deposito nella segreteria, il segretario deve far risultare il deposito apponendo sulla sentenza la firma e la data.

La segreteria della commissione deve quindi comunicare il dispositivo alle parti costituite.

5.1 La conciliazione

A) Anche il processo tributario può estinguersi perché le parti si conciliano.

La conciliazione può avvenire in udienza o fuori udienza.

Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere, se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procedere alla ulteriore trattazione della causa.

Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

B) L'art.48bis prevede che ciascuna parte può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

C) L'art.48ter prevede che le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, se la conciliazione è perfezionata nel corso del primo grado di giudizio, e nella misura del 50% del minimo previsto per legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

Il versamento delle somme dovute o, in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere eseguito entro 20 giorni dalla data della sottoscrizione dell'accordo conciliativo raggiunto fuori udienza o dalla data di redazione del processo verbale relativo alla conciliazione realizzata in udienza.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute nel termine previsto, il fisco iscrive a ruolo le residue somme dovute e la sanzione per omesso versamento, pari al 60% del residuo importo dovuto.

Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni anche sanzionatorie previste per l'accertamento con adesione dell'art.8 dlgs 218/1997.

D) La conciliazione è sottoposta al vaglio del giudice tributario, che ha il potere-dovere di valutarne la legittimità formale e la sua ammissibilità.

Il giudice non deve dichiarare estinto il processo quando non sussistono i presupposti processuali della conciliazione, o quando la conciliazione abbia per oggetto materie non conciliabili.

E) Non tutte le controversie possono essere conciliate, l'assenza di limiti espliciti non comporta per l'Amministrazione, l'esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se, nella conciliazione, l'Amministrazione finanziaria potesse disporre del credito fiscale come un privato.

L'Amministrazione, in definitiva, non può accedere ad alcuna soluzione che non appaia conforme al diritto e che non rappresenti la giusta composizione della lite.

F) Come l'accertamento con adesione, la conciliazione tributaria è considerata, da una parte della dottrina, un accordo transattivo, e poiché la transazione non può avere per oggetto diritti non disponibili, nella conciliazione viene ravvisata una deroga

all'indisponibilità del rapporto d'imposta.

Questa tesi non è accettabile perché non consona all'oggetto pubblicistico del processo tributario.

La conciliazione tributaria ha natura diversa da quella del diritto civile, pur avendo anch'essa la comune funzione di dirimere una lite, perché con il contribuente, ma solo per realizzare la giusta composizione della lite. La conciliazione, consta di un atto autoritativo, al quale si aggiunge dall'esterno il consenso del contribuente.

6. La sospensione cautelare

A) L'avviso di accertamento è dotato di efficacia immediata, che però è sospesa dalla presentazione di ricorso, per i tributi cui si applica l'art.15 DPR 602/1973.

In base a tale disposizione, dopo la presentazione del ricorso, deve essere pagato un terzo dell'imposta.

Il ricorso contro un avviso di accertamento impedisce quindi solo in parte l'esecuzione dell'atto impugnato, non la impedisce affatto se è impugnata l'iscrizione a ruolo o la cartella di pagamento.

Il ricorrente può richiedere al giudice di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'art.47.

La sospensione è legata a due presupposti:

- il fumus boni iuris
- il periculum in mora

La decisione sulla domanda cautelare spetta al collegio, ma in caso di eccezionale urgenza, il presidente può disporre la sospensione in via interinale, ossia fino alla decisione del collegio.

Il collegio decide in camera di consiglio.

La sospensione può anche essere parziale e può essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia.

Gli effetti della sospensione cessano con la pubblicazione della sentenza di primo grado, si applica poi l'art.68.

B) La sospensione della riscossione può essere chiesta anche in appello.

Se la sentenza appellata respinge o dichiara inammissibile il ricorso, la sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento si riduce.

Tale sentenza, quindi, è esecutiva nel senso che rende esecutiva una frazione ulteriore dell'atto impugnato; non è una sentenza di condanna, ma una sentenza a contenuto dichiarativo, la sua esecutività incide sull'esecutività dell'atto impugnato.

E' portato infatti ad esecuzione l'avviso di accertamento impugnato, se è esecutivo, o il ruolo, se l'avviso è iscritto a ruolo, o il cd. atto di rideterminazione del dovuto a seguito di sentenze.

La sospensione della riscossione, cessata per effetto della sentenza impugnata, può essere ripristinata dal giudice di appello, nell'esercizio dei suoi poteri cautelari.

L'atto da eseguire resta l'atto impugnato, ma in appello l'esecuzione dell'atto impugnato dipende dalla sentenza appellata.

C) La sospensione della sentenza implica sospensione dell'effetto della sentenza sull'esecuzione dell'atto impugnato, ma non incide sull'importo riscuotibile in pendenza del primo grado.

L'istanza cautelare può così riguardare non solo l'importo reso riscuotibile dalla sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente, ma anche l'importo riscuotibile in primo grado, dopo la presentazione del ricorso.

E' infatti previsto che il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave o irreparabile. Accogliendo in toto tale istanza, è integralmente sospesa la riscossione dell'atto impugnato.

D) Se in appello è emessa sentenza negativa per il contribuente, viene meno la sospensione dell'atto impugnato ed è riscuotibile tutto il dovuto ai sensi dell'art.68.

L'art.62bis prevede che la parte che ha proposto ricorso per Cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile.

La sospensione presuppone qui il *periculum in mora*, ma non il *fumus*; il giudice di secondo grado, sospendendo l'attività della sentenza, ne sospende l'effetto che incide sull'esecutività dell'atto impugnato.

Le norme procedurali sono simili a quelle previste in appello, il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno 10 giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

E) Nel processo tributario le sentenze di condanna sono sentenze che condannano al rimborso in favore del contribuente, l'art.69 stabilisce che tali sentenze sono immediatamente esecutive.

Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro 90 giorni dalla sua notificazione o dalla presentazione della garanzia.

In caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza alla commissione tributaria provinciale o alla commissione tributaria regionale.

7. Sospensione, interruzione ed estinzione del processo

A) L'art.2 prevede che il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta

eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o incapacità delle persone.

Il processo tributario non deve essere sospeso in caso di pregiudizialità esterna, cioè se prende una questione pregiudiziale dinanzi al giudice civile, o dinanzi al giudice amministrativo, né quando pende il processo penale per i medesimi fatti che sono da accertare nel processo tributario. La sospensione necessaria è prevista dall'art.39 solo quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o l'incapacità delle persone.

B) Se la causa pregiudiziale è di natura tributaria, la causa dipendente deve essere sospesa, l'art.39 prevede infatti che la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia della cui definizione dipende la decisione della causa.

Il processo tributario deve essere sospeso quando la causa pregiudiziale sia pendente dinanzi ad un altro giudice tributario.

C) Il processo tributario, secondo regole comuni a tutti i processi, deve essere sospeso:

- quando è presentato regolamento preventivo di giurisdizione
- quando è sollevata una questione di costituzionalità
- quando la commissione dispone il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE
- quando viene presentato il ricorso per ricusazione del giudice

D) La sospensione è dichiarata con ordinanza.

E) L'interruzione del processo tributario è disciplinata in modo assai simile al processo civile.

In estrema sintesi, si ha interruzione del processo quando muore la parte privata o il suo legale rappresentante o il suo difensore, quando la parte perde la capacità di stare in giudizio o il difensore è radiato dall'albo.

La cancellazione di una società dal registro delle imprese ne determina l'estinzione secondo l'art.2495, ma per diritto tributario si prevede, con norma speciale, che la società sopravvive per 5 anni dopo la cancellazione.

F) Il processo può estinguersi per rinuncia al ricorso, per inattività delle parti o per cessazione della materia del contendere.

La rinuncia non ha effetto se non è accettata dalle altre parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo, per inattività delle parti il processo si può estinguere nei casi in cui l'impulso di parte è previsto come necessario per la prosecuzione del giudizio: e, quindi, nel caso in cui la parte non si attivi a seguito di sospensione o interruzione, o nel caso in cui non ottemperi all'ordine di integrare il contraddittorio, o non riassuma dopo una sentenza declinatoria della competenza o dopo una sentenza di rinvio della Cassazione.

8. I provvedimenti del giudice

Il giudice tributario, come il giudice civile, può emettere sentenze, ordinanze e decreti. I provvedimenti collegiali hanno la forma di sentenza o di ordinanza.

Il collegio pronuncia sentenza quando definisce il giudizio, e cioè quando decide il ricorso o dichiara l'estinzione del giudizio.

Il collegio pronuncia ordinanza quando non definisce il giudizio, ad esempio quando dispone la sospensione dell'atto impugnato o l'assunzione di mezzi di prova.

I decreti sono atti del presidente che regolano lo svolgimento del processo, il presidente pronuncia decreto quando assegna il ricorso ad una sezione e quando riunisce dinanzi ad una medesima sezione ricorsi pendenti dinanzi a sezioni diverse.

9. L'istruzione probatoria

A) La materia delle prove è regolata dal dlgs 546 e da norme del c.p.c, la norma cardine in tema di prove è quella secondo cui il giudice, salvi i casi previsti dalla legge, deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti.

A norma dell'art.115 c.p.c, il giudice deve tener conto anche dei fatti non specificamente contestati dalla parte costituita, è così codificato il principio di non contestazione, o principio dell'onere di contestazione.

B) I poteri istruttori delle commissioni tributarie rispecchiano quelli degli uffici impositori, quando occorra acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le commissioni tributarie possono richiedere una relazione ad organi tecnici di una pubblica amministrazione.

Va aggiunto che il giudice tributario:

- su istanza di parte può ordinare all'altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo
- può richiedere d'ufficio alla pubblica amministrazione le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell'amministrazione stessa

C) Il processo tributario è un processo di parti, ed il potere di indicare i fatti rilevanti per il giudizio appartiene in via esclusiva alle parti.

Il giudice non può indagare su fatti che non siano stati indicati dalle parti,.

9.1 Le prove escluse

A) Nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la testimonianza, non sono perciò applicabili le norme del codice civile e del codice di procedura civile relative a tali mezzi di prova.

Ciò però non comporta l'inutilizzabilità delle dichiarazioni di terzi riprodotte nei processi verbali dalla Guardia di finanza o dell'Amministrazione finanziaria, il giudice tributario può prendere in considerazione le dichiarazioni stragiudiziali come semplici indizi.

Si ammette anche che le parti private abbiano la facoltà di produrre in giudizio

dichiarazioni scritte di terzi.

B) In materia di imposte sui redditi, le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

C) Nel processo tributario, come nel processo penale, non sono utilizzabili prove acquisite illegittimamente, prima che nel processo, le prove acquisite illegittimamente, non sono utilizzabili in sede amministrativa.

Non sono utilizzabili i documenti acquisiti nel corso di un accesso che sia stato eseguito senza autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria, o a seguito di autorizzazione illegittima, essendo qui in gioco la tutela del domicilio.

Sono considerate utilizzabili le prove acquisite in sede penale e trasmesse all'Amministrazione finanziaria senza autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

9.2 Le prove ammesse

A) Nel processo tributario sono ammesse le presunzioni semplici.

Non si applica l'art.2729 cc, secondo cui le presunzioni semplici sono escluse nei casi in cui non è ammessa la prova testimoniale.

Le presunzioni semplici devono essere basate su elementi gravi, precisi e concordanti; ma il diritto tributario conosce anche presunzioni che possiamo definire "semplicissime", non essendo richiesto che gli indizi siano gravi, precisi e concordanti.

B) Il giudice valuta le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti.

L'atto pubblico, a norma dell'art.2700 cc, fa piena prova fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

C) La confessione non è espressamente disciplinata nel processo tributario.

Si applicano quindi le norme del codice civile, ma la confessione, resa su fatti relativi a diritti non disponibili, non ha valore di prova piena. E' quindi liberamente apprezzata dal giudice.

Valgono come confessione le dichiarazioni che il contribuente faccia, nel processo o in atti extraprocessuali, di fatti a sé favorevoli.

Valore di confessione stragiudiziale viene data anche alle dichiarazioni rese nelle risposte ai questionari, o documentate nei verbali redatti in seguito a convocazione del contribuente presso l'ufficio, o in sede di accesso, se il verbale che le documenta è stato sottoscritto dal contribuente.

D) Gli elementi probatori raccolti nel corso di indagini di polizia giudiziaria possono essere utilizzati in sede tributaria, sono coperti dal segreto, ma il magistrato penale può autorizzarne l'utilizzazione fiscale.

E) Gli accertamenti di fatto contenuti nelle sentenze penali passate in giudicato vincolano i giudizi civili e amministrativi, secondo l'art.654 c.p.p., ma solo se la legge regolatrice del processo in cui hanno rilievo i medesimi fatti non ponga limitazioni di prova.

Secondo la giurisprudenza consolidata, il giudicato penale non vincola il giudice tributario, perché nel processo tributario vi sono limiti probatori estranei al processo penale e perché nel processo tributario possono assumere valore delle presunzioni.

Il giudicato penale non abbia valore per il giudice tributario.

La sentenza penale non è di per sé una prova, ma il veicolo attraverso cui le prove raccolte nel processo penale sono portate a conoscenza del giudice tributario, che può prenderle in considerazione compiendone una autonoma valutazione.

10. L'onere della prova

A) La giurisprudenza pone a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di provare gli elementi attivi della base imponibile, considerati come fatti costitutivi, essendo il fisco attore in senso sostanziale.

Va però considerato che il processo tributario è un processo d'impugnazione di provvedimenti amministrativi, e l'amministrazione può emanare un provvedimento solo dopo che ha acquisito la prova dei fatti su cui il provvedimento si fonda.

Perciò il problema della prova, prima che nel processo, si pone nel procedimento impositivo e assumono rilievo le norme che regolano l'indagine amministrativa, e che prevedono poteri e doveri dell'Amministrazione, la cui inosservanza può riverberarsi sulla legittimità del provvedimento impositivo.

B) Se è contestata la legittimità formale di un provvedimento, è a carico dell'Amministrazione l'onere di provare di averlo formato rispettando le regole procedurali, di cui è lamentata la violazione.

E' sempre l'Amministrazione onerata della prova se, ad esempio, il ricorrente lamenta che l'atto è stato emesso senza contraddittorio.

C) In tema di contenuto dell'atto impugnato, l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione non solo quando accerta elementi attivi, ma anche quando disconosce i costi dedotti, anche il disconoscimento dei costi si traduce in accertamento di un maggior imponibile.

L'Amministrazione ha l'onere di provare di aver acquisito la prova nell'istruttoria del procedimento, perciò l'Amministrazione non può riprendere a tassazione un costo, se non ha previamente richiesto al contribuente di esibire i documenti di cui il contribuente deve essere in possesso.

In tale fase il contribuente ha l'onere di produrre le prove dei costi, prove che

L'Amministrazione ha il potere/dovere di chiedergli.

Nel processo il giudice deve stabilire, in primo luogo, se l'atto è formalmente legittimo, se cioè l'Amministrazione l'ha formato ed emesso rispettando le regole di cui il contribuente denuncia la violazione.

L'Amministrazione può fondare il provvedimento sulla mancata produzione, in fase amministrativa, da parte del contribuente, dei documenti che gli sono stati chiesti; è il caso di un accertamento induttivo emesso sulla base della circostanza che il contribuente non ha risposto ai questionari, o alla richiesta di esibire documenti e libri contabili.

D) Anche quando si discute dell'applicazione di una esenzione o di una norma agevolativa, l'amministrazione deve provare i fatti, in base a cui ha emesso il provvedimento.

E) Nei processi di rimborso, il ricorrente ha l'onere di provare i fatti costitutivi del diritto di credito che deduce in giudizio.

11. Le sentenze tributarie

A) La sentenza che respinge il ricorso è una sentenza di mero accertamento che, avendo accertato l'insussistenza dei vizi denunciati, accerta l'insussistenza del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato.

Invece, la sentenza che accoglie il ricorso è una sentenza di accertamento costitutivo in quanto accerta il diritto all'annullamento e lo attua, annullando l'atto impugnato.

B) Nel definire la tipologia delle sentenze tributarie, la giurisprudenza ritiene che, quando l'impugnazione verte su vizi formali dell'atto particolarmente gravi, il giudice può annullare integralmente l'atto impugnato.

Invece, se il giudizio verte sui vizi sostanziali dell'atto impugnato, la sentenza sostituisce l'atto impugnato, sia quando respinge, sia quando accoglie il ricorso. Perciò il processo tributario è definito come processo di impugnazione-merito, intendendo dire con ciò che la sentenza costituisce l'atto impugnato.

L'orientamento della giurisprudenza non è da condividere, infatti la sentenza che respinge il ricorso si limita a dichiarare che non sussistono i vizi denunciati e che il ricorrente non ha diritto all'annullamento dell'atto impugnato.

In realtà, le sentenze che accolgono le domande di impugnazione contengono l'accertamento del diritto all'annullamento, e l'annullamento dell'atto impugnato; se il giudice accoglie totalmente una domanda di annullamento integrale dell'atto, l'atto è eliminato e, cadendo l'atto, cadono i suoi effetti.

C) Le sentenze che accolgono le domande di rimborso sono sentenze di condanna, il contribuente non deve limitarsi a impugnare il provvedimento negativo chiedendole l'annullamento, o a censurare il silenzio, ma deve chiedere che venga accertato il suo diritto al rimborso e che l'Amministrazione sia condannata a rimborsare.

Ne deriva che le sentenze che accolgono domande di rimborso hanno un contenuto

complesso, perché devono contenere l'annullamento del diniego e l'accertamento del credito del ricorrente e la condanna dell'Amministrazione a rimborsare.

Le sentenze di condanna, quando siano passate in cosa giudicata, sono esecutive: il contribuente può esperire il giudizio di ottemperanza.

11.1 La cosa giudicata: limiti oggettivi

A) Le sentenze tributarie passano in giudicato quando non sono più soggette a impugnazione ordinaria, ma solo a revocazione straordinaria.

La cosa giudicata sostanziale è invece l'accertamento irrevocabile di una situazione giuridica soggettiva, nel processo tributario è l'accertamento del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato, seguito in caso di accoglimento, dall'annullamento dell'atto impugnato.

B) Oggetto è dunque la statuizione relativa all'impugnazione di un determinato atto. perciò il giudicato relativo ad un determinato tributo non vincola per altri tributi, il giudicato che annulla un avviso di accertamento in materia di tributi diretti non esplica effetti in materia di Iva, anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto.

C) Ritiene però la giurisprudenza che il giudicato tributario possiede una potenziale capacità espansiva in altri giudizi tra le stesse parti.

Nonostante l'autonomia dei periodi d'imposta, il giudicato relativo ad un periodo vincola anche per altri periodi, nel caso in cui la pronuncia investa fatti a rilevanza pluriennale.

Il giudicato che annulla l'avviso di accertamento perché riconosce la spettanza di un'agevolazione pluriennale, relativa ad una determinata annualità, vale per tutti i periodi di durata dell'agevolazione, se il diritto all'agevolazione scaturisce da un fatto con valenza per tutta la durata del beneficio; ha valore per il singolo periodo di imposta se l'agevolazione dipende dall'attività concretamente svolta in ciascun periodo.

Invece gli accertamenti, relativi ad un periodo di imposta, non vincolano per altri periodi, se relativi a fatti che possono variare.

11.2 La cosa giudicata: limiti soggettivi

A) Il giudicato vale solo tra le parti del processo, i loro eredi ed aventi causa.

Non vale per i terzi e, soprattutto, non può pregiudicarli, la sentenza della Corte costituzionale 48/1968 dichiarò infatti incostituzionale la cd supersolidarietà tributaria.

Il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di esserne parte, ne scaturisce che il giudicato non opera ultra partes; il terzo può profittare del giudicato inter alios, ma non può esserne pregiudicato.

B) Se i coobbligati impugnano l'atto impositivo con distinti ricorsi, gli esiti possono essere tanti quanti sono i processi instaurati.

La sentenza che respinge il ricorso di un condebitore non pregiudica gli altri, un problema che non trova soluzione in alcuna norma espressa, si presenta quando l'avviso di accertamento non è impugnato da tutti i soggetti a cui è stato notificato.

Può accadere che un avviso di accertamento sia notificato a due coobbligati in solido e sia impugnato da uno soltanto, che ne ottiene l'annullamento con sentenza definitiva.

L'art.1306 cc è applicabile in quanto il giudicato intervenuto in un processo tra creditore ed uno dei condebitori in solido può essere opposto al creditore anche dai condebitori che non hanno partecipato al processo.

Il condebitore può invocare il giudicato favorevole, formatosi fra un altro condebitore e l'Amministrazione finanziaria, solo in via di eccezione e non in via di azione, e si ammette però che il coobbligato possa agire in ripetizione se ha pagato il tributi per evitare l'esecuzione forzata.

Infine, il giudicato favorevole ottenuta da altro condebitore non può essere fatto valere dal coobbligato nei cui confronti sia direttamente formato un giudicato sfavorevole.

12. La pronuncia sulle spese

A) L'art.15, come l'art.92 c.p.c, accoglie il principio della condanna del soccombente alle spese del giudizio.

La regola generale è dunque quella della soccombenza che può essere derogata, in base all'art.15, disponendo la compensazione, in tutto o in parte, soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'Iva, se dovuti.

Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede anche sulle spese della relativa fase.

B) I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali.

C) Nelle controversie soggette a mediazione, le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata.

D) La decisione sulle spese è pronunciata d'ufficio, non è necessaria né un'esplicita richiesta di condanna, né la nota spese.

13. Ottemperanza alle sentenze di condanna

A) Il capo IV del dlgs 546, intitolato all'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, riguarda in realtà solo le sentenze di condanna.

Le sentenze che annullano un atto amministrativo non hanno bisogno di esecuzione perché si eseguono da sé.

B) Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive e il giudizio di ottemperanza può essere promosso dal contribuente per ottenere l'esecuzione di sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria, anche non definitive.

In caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può chiedere l'ottemperanza a norma dell'art.70 alla commissione tributaria provinciale, ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Il ricorso per ottemperanza può essere proposto dopo che è scaduto il termine per l'adempimento degli obblighi posti dalla sentenza passata in giudicato a carico dell'Amministrazione finanziaria o di altro ente impositore.

La competenza spetta alla commissione tributaria provinciale, quando la sentenza cui ottemperare è di tale organo.

Invece, se la commissione regionale si è pronunciata nel merito, e la sentenza è passata in giudicato, la competenza per l'ottemperanza spetta sempre alla commissione regionale.

Se la sentenza della commissione tributaria regionale è impugnata e la Cassazione respinge il ricorso, il giudicato cui si riferisce l'ottemperanza promana dalla sentenza della commissione tributaria regionale, dinanzi a cui deve quindi essere proposto il ricorso per ottemperanza.

Se invece la pronuncia della Corte di cassazione è una pronuncia di merito, l'ottemperanza alla sentenza della Cassazione appartiene alla giurisdizione del giudice amministrativo.

C) La disciplina del procedimento di ottemperanza diversa da quella ordinaria.

Il ricorrente deve depositare il ricorso in doppio originale presso la segreteria della commissione, sarà poi la segreteria a comunicarlo alla controparte che può entro 20 giorni, trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Decorso tale termine, il presidente della commissione fissa il giorno per la trattazione del ricorso non oltre 90 giorni dal deposito del ricorso.

D) Il fatto che l'ottemperanza possa riguardare sentenze che non indicano puntualmente l'obbligo che ne consegue, comporta che il giudizio di ottemperanza è un giudizio caratterizzato da un misto di poteri cognitivi ed esecutivi.

Può dunque essere necessaria un'attività cognitiva volta ad individuare la portata della sentenza da eseguire e ad individuare il provvedimento idoneo a dare esecuzione effettiva alla sentenza.

E) Appartiene alla discrezionalità del giudice dell'ottemperanza individuare i mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato.

L'art.70 dispone che il collegio può delegare un proprio componente e nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi.

F) Le sentenze della Commissione tributaria provinciale non sono appellabili e possono essere impugnate solo in Cassazione.

La disposizione secondo cui il ricorso per cassazione contro le sentenze di ottemperanza è ammesso per inosservanza delle norme sul procedimento, è stata interpretata alla luce dell'art.111 Costituzione, nel senso che il ricorso può essere proposto per ogni violazione di legge con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso, che a quella regolatrice del processo.

14. Le impugnazioni in generale

L'art.49 richiama le norme del codice sulle impugnazioni fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.

I mezzi di impugnazione nel processo tributario sono:

- appello alla commissione tributaria regionale
- ricorso per cassazione
- revocazione

Non sono ammessi né l'opposizione di terzo, né il regolamento di competenza

15. L'appello

A) Le sentenze delle commissioni tributarie provinciali possono essere appellate con ricorso alla commissione tributaria regionale nella cui regione ha sede la commissione che ha pronunciato la sentenza appellata.

L'appello è un'impugnazione sostitutiva, implica cioè:

- oggetto del giudizio di appello è lo stesso oggetto del giudizio di primo grado
- l'appello è mezzo di impugnazione a critica libera
- opera il principio devolutivo
- la decisione di appello prende il posto di quella di primo grado

B) L'atto di appello deve essere proposto nel termine di 60 giorni dalla notificazione della sentenza di primo grado, in assenza di notificazione, opera il termine lungo dell'art.327 c.p.c.

La parte appellata, se anch'essa soccombente, può a sua volta appellare proponendo appello incidentale; l'appello deve contenere, a pena di inammissibilità, l'esposizione dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione.

L'appellante ha un doppio onere: riproporre i motivi di critica del provvedimento, dedotti nel ricorso di primo grado, e censurare la sentenza che non li ha accolti.

L'appellante deve necessariamente formulare motivi e conclusioni di merito, può dedurre motivi solo di rito se ne deriva la rimessione in primo grado.

15.1 L'oggetto del giudizio di appello

A) L'oggetto del giudizio di appello è delimitato dall'atto di appello, cioè dai motivi e dal petitum dell'appello.

B) Non sono ammesse nuove domande, il contribuente, nelle azioni di rimborso, può però domandare gli interessi maturati dopo la sentenza di primo grado.

Non sono ammesse neanche nuove eccezioni; le nuove eccezioni, vietate in appello, sono soltanto le eccezioni in senso sostanziale, non rilevabili d'ufficio, come l'eccezione di prescrizione del diritto di rimborso.

C) In relazione ai capi che hanno formato oggetto di impugnazione opera il cd. effetto devolutivo, per cui le deduzioni ed i materiali acquisiti in primo grado passano automaticamente all'esame del secondo giudice.

D) In appello possono essere prodotti nuovi documenti.

15.2 Le sentenze di appello

Anche le decisioni di appello possono avere contenuto soltanto processuale o contenuto di merito.

Le decisioni di merito sostituiscono quelle di primo grado, sia quando accolgono, sia quando respingono l'appello, le sentenze di puro rito sono così classificabili:

- decisioni dichiarative dell'inammissibilità dell'appello
- decisioni di estinzione del giudizio di appello
- decisioni di rimessione al primo giudice

Nei primi due casi cessa il processo e passa in giudicato la decisione di primo grado, nel terzo caso il processo prosegue in primo grado.

16. Il giudizio di cassazione

A) Le sentenze delle commissioni tributarie regionali sono impugnabili dinanzi alla Corte di cassazione, ai sensi dell'art.62, che stabilisce l'applicabilità, al ricorso e al procedimento, delle norme de c.p.c.

Il ricorso per cassazione è proponibile per i motivi indicati nell'art.360 c.p.c, non possono essere riproposte al giudice di cassazione questioni di fatto: se una questione di fatto è stata risolta in modo sfavorevole, il ricorrente non può censurare il merito della decisione. peraltro, ai sensi dell'art.348ter c.p.c, non può essere proposto ricorso ai sensi dell'art.360 c.p.c. quando la sentenza di appello ha confermato la decisione di primo grado circa le questioni di fatto.

B) Il ricorso per cassazione deve essere sottoscritto da un avvocato iscritto nell'apposito albo cassazionista, munito di procura speciale.

Il termine per proporre ricorso in Cassazione è quello breve di 60 giorni dalla notificazione

della sentenza della Commissione tributaria regionale.

C) I ricorsi sono esaminati dal primo presidente che separa i ricorsi da mandare alle sezioni unite da quello che vanno alla sezione filtro.

Il relatore della sezione filtro, se ritiene che la causa possa essere decisa in camera di consiglio, perché il ricorso è inammissibile o manifestamente fondato o infondato, deposita in cancelleria una concisa relazione.

Se la sezione filtro non definisce il giudizio, la causa è assegnata alla sezione quinta che tratta le cause tributarie.

Il giudizio di cassazione, se viene accolto il ricorso, si conclude con una sentenza che annulla la sentenza impugnata, senza rinvio o con rinvio, dinanzi alla commissione tributaria regionale.

La corte pronuncia ordinanza in camera di consiglio quando accoglie o rigetta il ricorso per manifesta fondatezza o infondatezza e quando lo dichiara inammissibile.

17. Il giudizio di rinvio

Dopo la sentenza della cassazione che annulla con rinvio la causa deve essere riassunta. La cassazione rinvia, di regola, alla commissione regionale ed il rinvio si caratterizza in modo diverso a seconda del motivo.

Il giudizio di rinvio è prosecutorio quando la cassazione rinvia per aver riscontrato nella sentenza impugnata i vizi dell'art.360 n.3 c.p.c., negli altri casi il rinvio ha natura restitutoria. Il processo regredisce là dove si è verificato il vizio e riprende senza il vincolo del principio di diritto enunciato dalla Cassazione.

La riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente entro il termine perentorio di 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza di Cassazione.

In sede di rinvio, si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti al giudice del rinvio, le parti conservano la posizione che avevano nel precedente procedimento.

La Cassazione rinvia alla commissione tributaria provinciale quando accerta anomalie del giudizio svoltosi in primo grado e cassa una sentenza della commissione tributaria regionale che avrebbe dovuto rinviare alla commissione provinciale.

18. La revocazione

A) La revocazione è un mezzo di impugnazione che si propone allo stesso giudice che ha emesso la sentenza da revocare.

Si fonda sul presupposto che i vizi della sentenza siano tali da essere riconosciuti dallo stesso giudice che l'ha pronunciata, la revocazione è un mezzo di impugnazione a critica vincolata ed è proponibile nel processo tributario per i motivi previsti dall'art.395 c.p.c.

Tra i motivi per i quali può essere richiesta la revocazione presenta spiccato rilievo pratico il vizio previsto dall'art.395 n.4 c.p.c., cioè l'errore di fatto revocatorio, che consiste in una svista, una falsa rappresentazione della realtà, rilevabile sulla scorta del mero raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti o documenti del giudizio, senza che si debba ricorrere all'utilizzazione di argomentazioni induttive o a particolari indagini che impongano una

ricostruzione interpretativa degli atti medesimi.

L'errore revocatorio deve emergere da un atto o documento acquisito agli atti del processo e deve interessare un profilo decisivo della sentenza, l'errore revocatorio non deve aver rappresentato un punto controverso nel giudizio.

Quando si richiede la revocazione per contrasto con giudicati occorre che la sentenza da revocare non abbia pronunciato sulla relativa eccezione, e cioè che il giudicato esterno non sia stato eccepito, né fosse rilevabile d'ufficio, nel giudizio in cui è stata emessa la sentenza da revocare.

Se il giudice ha ommesso di pronunciarsi sull'eccezione, il rimedio non è la revocazione, ma il ricorso per cassazione.

B) La revocazione si distingue in ordinaria e straordinaria, a seconda del tipo di vizio lamentato.

E' definita ordinaria la revocazione fondata sui vizi palesi di cui ai numeri 4 e 5 dell'art.395 c.p.c che possono essere desunti dalla stessa sentenza o sono relativi ad altri elementi già noti o conoscibili. La revocazione ordinaria deve essere proposta entro 60 giorni dalla notificazione, o nel termine lungo di 6 mesi dal deposito della sentenza.

La revocazione straordinaria è quella basata sui motivi previsti dai numeri 1-2-3-6- dell'art.395 c.p.c, cioè su circostanze non desumibili dal testo della sentenza, di cui la parte può venire a conoscenza anche a notevole distanza di tempo dalla decisione.

C) La revocazione è proponibile contro le sentenze delle commissioni tributarie che non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate.

Ciò significa che le sentenze di primo grado non sono soggette a revocazione, ed i vizi denunciabili con la revocazione possono essere fatti valere con l'appello.

La revocazione straordinaria delle sentenze di primo grado è ammissibile a condizione che la parte sia venuta a conoscenza del vizio dopo il decorso del termine per proporre appello.

Le sentenze per le quali è scaduto il termine per l'appello possono essere impugnate per i motivi di cui ai numeri 1-2-3-6 dell'art.395 c.p.c purché la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al n.6 dell'art.395 c.p.c siano posteriori alla scadenza del termine per l'appello.

Il riesame della sentenza di primo grado non può mai avvenire per i motivi indicati nei nn.4-5 dell'art.395 c.p.c, infatti fino a che non è scaduto il termine per proporlo, l'appello è l'unico rimedio contro la sentenza viziata.

Le sentenze di secondo grado sono impugnabili per revocazione, per tutti i motivi indicati nell'art.395 c.p.c perché si tratta di vizi non denunciabili con il ricorso per cassazione.

D) Il ricorso per revocazione deve contenere, a pena d'inammissibilità, gli stessi elementi del ricorso in appello e la specifica indicazione del motivo di revocazione.

E) Allo svolgimento del processo, si applicano in linea di principio, le norme stabilite per il procedimento avanti alla commissione adita.

La revocazione è un giudizio a due fasi, la prima, quella rescindente, ha ad oggetto il motivo di revocazione e si conclude con una pronuncia a carattere esclusivamente processuale.

F) La sentenza di secondo grado può essere impugnata sia per revocazione, sia per cassazione.

La duplicazione è ammessa, perché i due mezzi di impugnazione sono proponibili per motivi diversi, con la revocazione sono fatti valere vizi attinenti al merito della controversia e al giudizio di fatto esperito dal giudice, con il ricorso per cassazione sono denunciate le violazioni o le false applicazioni di norme sostanziali e processuali.

G) L'art.67 stabilisce che contro la sentenza che decide il giudizio di revocazione sono ammessi i mezzi di impugnazione ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata per revocazione.

Il legislatore tributario ha riprodotto l'art.403 c.p.c, senza richiamare il divieto, contenuto nel comma 1, di impugnare per revocazione la sentenza pronunciata nel giudizio di revocazione.

H) Anche le sentenze della Corte di Cassazione sono revocabili, lo prevede l'art.391bis c.p.c il quale dispone che la sentenza con cui la Cassazione decide la causa nel merito è impugnabile per i motivi di cui ai numeri 1-2-3-6 dell'art.395 c.p.c.

Non è indicato il motivo di cui all'art.5 ma talvolta la lacuna è stata colmata in via interpretativa dalla giurisprudenza.

PARTE SPECIALE

CAPITOLO 17 – L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

1. Le nozioni teoriche di reddito

Le nozioni teoriche di reddito tassabile sono tre: il reddito come prodotto, il reddito come entrata ed il reddito come consumo.

Secondo la nozione di reddito come prodotto, un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva.

La nostra legislazione fiscale ha accolto il concetto di reddito come prodotto, tassando sia i redditi prodotti in modo continuativo, sia i redditi variabili ed eventuali e quelli prodotti una tantum.

La nozione di reddito-entrata considera reddito qualsiasi entrata, la nozione è stata elaborata assumendo che è reddito la somma dei consumi potenziali e delle variazioni nette, intervenute nel patrimonio del contribuente, nel periodo di tempo considerato.

Consumo potenziale è quanto il contribuente avrebbe potuto spendere nel periodo d'imposta senza accrescere e senza diminuire il suo patrimonio.

Da ciò deriva che, visto dal lato delle entrate, il reddito comprende sia i frutti del patrimonio e dell'attività del soggetto, sia gli incrementi patrimoniali ed anche l'autoconsumo.

Infine, la concezione del reddito come consumo implica che è tassata solo la ricchezza consumata: non dovrebbe essere tassato né il reddito risparmiato, né il reddito di capitale. Esistono però sistemi che tassano in modo limitato i redditi di capitale, il nostro sistema accoglie questo orientamento perché tassa in misura limitata quasi tutti i redditi di capitale.

2. Il reddito del Testo unico

Nel dlgs 917/1986 non vi è una definizione generale di reddito, che è però desumibile dall'insieme delle fattispecie tassabili, per via di astrazione generalizzatrice; il reddito può essere definito come un incremento di patrimonio, derivante da una fonte produttiva. Per stabilire poi se tale criterio sia seguito in modo restrittivo o in modo elastico, o sia derogato, è necessario esaminare il contenuto delle singole categorie.

Rientrano nel reddito d'impresa non solo i proventi della gestione, ma anche gli incrementi patrimoniali pur se di origine gratuita.

Per i redditi d'impresa sembra valere il concetto di reddito-entrata, ma in realtà anche i proventi "non prodotti" risultano riconducibili ad un sistema di natura produttiva qual è l'impresa.

Tra i redditi di lavoro dipendente e assimilati sono tassabili le indennità di disoccupazione e le persone di studio, le categorie reddituali tipiche sono tutte categorie di "redditi prodotti" alla luce di una nazione lata di fonte produttiva, e di un concetto lato di nesso di causalità tra fonte e reddito.

Nel caso dei redditi diversi, non vi è una fonte unitaria che valga come tratto comune di tutte le ipotesi tassabili, la derivazione da una fonte produttiva dei redditi diversi va verificata caso per caso ed in tale categoria troviamo ipotesi reddituali non riconducibili al concetto di reddito come prodotto, ma al reddito-entrata.

Il vigente sistema di imposizione dei redditi adotta il concetto di reddito prodotto, ma vi sono ipotesi di proventi tassati come reddito che non derivano da una fonte produttiva, per cui si può affermare che il nostro sistema, pur se indubbiamente fondato sul concetto di reddito come prodotto, mostra significative aperture verso il concetto di reddito-entrata.

2.1 Il presupposto e le categorie reddituali

A) Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura, ma nel T.U non vi è una definizione generale di reddito.

Vi è la definizione delle categorie reddituali:

- redditi fondiari
- redditi di capitale
- redditi di lavoro dipendente
- redditi di lavoro autonomo
- redditi di impresa

- redditi diversi

Ciascuna categoria presenta una certa omogeneità di contenuto, data dalla fonte, ma i redditi diversi derivano da fonti eterogenee, le categorie sono inclusive, cioè costruite in modo che in esse possa essere compresa tutta la materia imponibile.

A ciascuna categoria corrispondono particolari regole di determinazione, anche i redditi di lavoro dipendente sono tassati al lordo, per un'esigenza di semplicità applicativa, ma vi sono detrazioni dall'imposta, con cui si dà rilievo forfetariamente alle spese.

Le diverse categorie reddituali non sono soltanto uno strumento di individuazione e classificazione della materia imponibile, ma l'oggetto di regimi giuridici diversi, concernenti il sistema di determinazione dell'imponibile e regole formali diverse.

In molti casi la scelta legislativa è stata operata in relazione al regime giuridico ritenuto più appropriato.

B) Il presupposto delle imposte sul reddito è dato dal possesso, o disponibilità, di un reddito ma al termine possesso non va attribuito il significato tecnico che ha nel codice civile, né un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie reddituali.

Vi sono redditi tassabili quando sono percepiti, è il caso dei redditi di capitale, dei redditi di lavoro, dei redditi diversi: per questi possesso significa percezione.

3. Reddito e patrimonio

Reddito e patrimonio sono concetti da tenere distinti, come sono da distinguere i proventi reddituali dalle entrate patrimoniali.

Il patrimonio è l'insieme delle situazioni giuridiche soggettive a contenuto economico di cui è titolare un soggetto in un dato momento, esso è una realtà statica. Il reddito è un fenomeno dinamico, è infatti la risultante delle variazioni incrementative del patrimonio.

Il patrimonio è uno stock, il reddito un flusso.

Non tutte le entrate sono reddito: non sono reddito le entrate patrimoniali, reddito sono soltanto le entrate o proventi che derivano da una fonte produttiva, è reddito ciò che costituisce incremento del patrimonio, non lo è la mera reintegrazione del patrimonio già posseduto.

Tali proventi o indennità costituiscono redditi della stessa categoria dei redditi sostituiti o perduti, sono quindi tassabili i proventi che sostituiscono redditi imponibili, non è reddito quindi il danno emergente, ma è reddito il lucro cessante.

Lungo la stessa linea concettuale si situa la discriminazione tra pensioni tassabili e pensioni non tassabili, sono tassabili le pensioni che si collegano ad un rapporto di impiego o di servizio, e sono quindi proiezione di un precedente trattamento economico, non lo sono le pensioni risarcitorie.

Anche la nozione di incremento del patrimonio va intesa in senso lato, vi sono compresi solo i proventi, in danaro o in natura, ma anche le utilità che derivano dall'uso di un bene o dalla fruizione di un servizio.

3.1 Proventi onerosi e proventi gratuiti

La conferma che nel nostro diritto positivo è accolto un concetto lato di reddito prodotto, e che il sistema è ancorato a tale concetto, proviene da una verifica di come il legislatore tratta le ipotesi di confine.

In primo luogo vi è il requisito della derivazione del reddito da una fonte produttiva implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa, sono tassati i proventi acquisiti a titolo oneroso e sono esclusi da imposta i proventi acquisiti a titolo gratuito.

Le donazioni remuneratorie ricevute da lavoratori dipendenti, le liberalità e i contributi ricevuti dalle imprese sono tassati come redditi, ma si tratta di proventi non del tutto gratuiti.

4. Redditi in natura e valore normale

Vi sono redditi monetari e redditi in natura.

Redditi in natura sono frequentemente percepiti dai lavoratori dipendenti, i redditi in natura possono essere costituiti da beni o da servizi.

Per determinare il valore formale si fa riferimento ai listini e alle tariffe del soggetto che fornito i beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio o alle tariffe professionali.

Per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati, si tiene conto della media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese; per le azioni, per le quote di società azionarie e per i titoli di partecipazione in enti non societari, si tiene conto proporzionalmente del valore del patrimonio netto delle società o ente.

5. Reddito loro e reddito netto

Nel sistema delle imposte sul reddito, il reddito è tassato al netto, cioè al netto dei costi, deducibili sono soltanto quelli inerenti alla produzione del reddito.

Non sempre i costi sono dedotti nel loro ammontare effettivo, per i redditi di capitale non sono ammessi in deduzione i costi di produzione, ciò è previsto non perché il concetto di reddito prodotto comporti che siano tassati al lordo, ma perché di regola non vi sono costi. Nel caso dei redditi tassati su base catastale, le stime forfettizzano il reddito netto.

6. Redditi e deprezzamento monetario

Il reddito sottoposto ad imposta è una grandezza monetaria, il deprezzamento della moneta pone il problema se la base imponibile dell'imposta debba essere depurata degli incrementi puramente nominali e se la misura dell'imposta debba essere adeguata al deprezzamento della moneta.

L'imposta è commisurata al valore nominale del reddito tassabile, e non vi sono norme che consentano di sottrarre all'imposta gli incrementi puramente nominali.

Il fatto che il peso dell'imposta progressiva aumenti in ragione dell'incremento puramente nominale dei redditi non comporta una modifica automatica della tassazione, taluni parametri di liquidazione dell'imposta sono soggetti a revisione quando la variazione degli

indici Istat supera il 2%.

7. Periodo d'imposta e imputazione dei componenti del reddito

Il reddito assume rilievo come reddito di un determinato periodo di tempo, che è tecnicamente denominato periodo d'imposta.

Per le persone fisiche il periodo d'imposta è l'anno solare, per le società, l'esercizio sociale; vi possono essere interruzioni nel caso di morte di persona fisica.

Per le società il periodo d'imposta cessa in caso di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione e si ha l'inizio di un nuovo periodo d'imposta, ad ogni periodo corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma e si correla una molteplicità di obblighi formali e sostanziali.

Per la determinazione dell'obbligazione tributaria di un dato periodo d'imposta rilevano i fatti che si verificano in quel periodo, il legislatore pone regole precise in materia di imputazione temporale dei componenti reddituali.

Per la maggior parte dei redditi rileva il momento in cui il reddito è percepito, per i redditi d'impresa vige invece il principio di competenza in forza del quale i costi e i proventi vanno imputati al periodo di maturazione, a prescindere dal pagamento e dall'incasso.

8. Redditi ereditari

Gli eredi possono essere soggetti passivi per un duplice titolo, in quanto eredi, essi subentrano al de cuius quali soggetti passivi dell'imposta dovuta per i presupposti d'imposta realizzati dal de cuius.

Inoltre, i redditi prodotti ma non incassati sono tassati a carico degli eredi quando li percepiscono, i crediti derivanti dall'attività professionale del de cuius, che vengono percepiti dagli eredi, non sono reddito degli eredi ma sono entrate patrimoniali.

La ratio della tassazione è da ravvisare in ciò che, di norma, ogni arricchimento è tassato come reddito.

9. Redditi e costi illeciti

A) La tassazione dei proventi illeciti è espressamente prevista, i redditi illeciti non costituiscono una categoria reddituale diversa da quelle tipizzate dal legislatore, ma redditi inquadrabili, se ne hanno i requisiti, tra quelli tipici.

Nel caso in cui non siano classificabili nelle categorie tipiche, i redditi illeciti sono considerati come redditi diversi; esempi di proventi illeciti sono le vincite del gioco d'azzardo, i proventi usurari ed i frutti di concussione.

Si vede perciò che i redditi illeciti non sono tassabili se sono sottoposti a sequestro o confisca, in altri termini sono tassati solo quando sono rimasti nella disponibilità del contribuente.

La tassazione non è impedita da provvedimenti di sequestro o confisca successivi al periodo in cui è stato conseguito il provento.

B) Non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo.

La norma può essere applicata solo quando il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale, o quando il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio. L'imposta pagata come conseguenza dell'indeducibilità dei costi deve essere restituita qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione, o di non luogo a procedere fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione, o una sentenza definitiva di non doversi procedere.

10. I soggetti passivi e la residenza fiscale

Il sistema di tassazione dei redditi si compone di due imposte: Irpef e Ires, la prima colpisce le persone fisiche, l'altra le persone giuridiche e i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Tutti i soggetti che possono essere titolari di rapporti giuridici a contenuto patrimoniale possono essere debitori d'imposta, pur se privi di capacità d'agire.

Altra cosa sono gli obblighi formali che possono far capo a soggetti diversi dal debitore d'imposta, riveste particolare rilievo la distinzione tra residenti e non residenti nel territorio dello Stato, in quanto i residenti sono tassati sul complesso dei loro redditi, i non residenti solo per i redditi prodotti in Italia.

Non ha alcun rilievo la cittadinanza.

Vi è dunque, per i residenti, un criterio di collegamento di tipo personale, per i non residenti un criterio di collegamento di tipo reale.

La residenza fiscale scaturisce da uno dei seguenti 3 fatti:

- dalla mera iscrizione anagrafica
- dal domicilio
- dalla dimora abituale

Per contrastare il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza in paradisi fiscali, si presume che siano residenti in Italia i cittadini cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

11. Coniugi e figli minori

I coniugi sono tassati separatamente, ciascuno di essi è tassato sul proprio reddito.

Il regime fiscale previsto per i coniugi si applica anche alle unioni civili, quando fu introdotta l'Irpef, i redditi della moglie erano imputati al marito, che era soggetto passivo d'imposta sia per i redditi propri, sia per quelli della moglie. I redditi dei coniugi erano cumulati, il sistema del cumulo penalizzava la famiglia e fu perciò dichiarato incostituzionale, ne è seguita la tassazione separata dei redditi di ciascun coniuge.

In materia di comunione legale e di fondo patrimoniale, la legge prevede che i relativi redditi si imputano a ciascun coniuge per metà del loro ammontare netto, salva diversa pattuizione.

I redditi dei beni dei figli minori, soggetti all'usufrutto legale dei genitori, sono imputati per metà a ciascun genitore, il minore è debitore d'imposta per i redditi degli altri beni e per i redditi da lavoro.

11.1 Le imprese familiari

L'impresa familiare assume rilievo fiscale solo quando, prima dell'inizio del periodo

d'imposta, sia redatto un atto pubblico o una scrittura privata autenticata da cui risultino nominativamente i familiari che collaborano nell'impresa.

Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, nonché le parti delle unioni civili.

Non vi è dunque coincidenza tra la figura civilistica e quella fiscale dell'impresa familiare perché l'impresa familiare sorge di fatto, senza che ne occorra una formalizzazione ed inoltre perché, secondo il codice civile, sono collaboratori con diritto a partecipare agli utili anche i collaboratori che operano nell'ambito familiare.

La rilevanza fiscale dell'impresa familiare attiene alla distribuzione del reddito tra imprenditore e collaboratori, ai secondi è imputata una quota del reddito complessivo proporzionata al lavoro effettivamente prestato, ma comunque non superiore al 49%.

Il reddito delle imprese familiari non è un reddito imputato ai partecipanti come reddito omogeneo, ma vi è netta separazione tra reddito dell'imprenditore e reddito dei collaboratori.

Il criterio di riparto degli utili non vale per le perdite, nella misura in cui sono ripartiti gli utili sono attribuite anche le ritenute operate nei confronti del titolare.

La dichiarazione dei redditi dell'imprenditore deve indicare le quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari, con l'attestazione che sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa nel periodo d'imposta.

12. Le società commerciali di persone

Esistono 3 tipi di società di persone: la s.s., la s.n.c., e la s.a.s.; a queste si contrappongono le società di capitali.

Il trattamento fiscale delle società di persone è diverso da quello delle società di capitali, perché le società di persone non sono soggette all'imposta: i loro redditi sono imputati ai soci in applicazione del principio di trasparenza.

Le società di persone presentano due tratti che spiegano il loro peculiare trattamento fiscale.

In primo luogo i soci delle società di persone non sono meri investitori, ma operano nella società e ne sono amministratori, tra soci e società vi è minor distacco che non tra soci e società di capitali.

In secondo luogo, esse sono caratterizzate da un formalismo minimo, il regime fiscale delle società di persone è improntato al principio di trasparenza, i redditi delle società sono trattati come se la società fosse uno schermo trasparente.

I redditi delle s.n.c. e s.a.s. sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi; il reddito della società commerciale è imputato ai soci.

I redditi imputati ai soci non sono qualificati come redditi d'impresa, ma redditi di partecipazione, alla società fanno capo obblighi formali, funzionali all'applicazione dell'imposta personale dovuta dal socio.

I redditi delle società di persone e di altri organismi equiparati sono disciplinati sotto l'etichetta di redditi prodotti in forma associata; i redditi di partecipazione sono assoggettati ad imposta insieme agli altri redditi del soggetto passivo.

Le società di fatto sono equiparate alle s.n.c. o alle s.s. secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

12.1 Le società semplici

Il principio di trasparenza si applica anche alle società semplici che esercitano un'attività non commerciale.

La forma della società semplice è adottata per le imprese agricole, per la mera gestione immobiliare e per le attività professionali.

Le principali differenze di trattamento fiscale tra società personali commerciali e società semplici sono le seguenti:

- le s.s. non producono reddito d'impresa ma singoli redditi
- le perdite derivanti dal lavoro autonomo sono imputate ai soci e possono essere compensate con gli altri redditi
- vi sono spese e costi delle s.s. che sono imputabili ai soci come oneri deducibili dal reddito o come oneri detraibili dall'imposta

12.2 Le associazioni tra professionisti

I professionisti possono svolgere la propria attività, oltre che in forma individuale, in forma societaria o dando vita ad un'associazione professionale.

Le associazioni professionali sono equiparate alle s.s., vige quindi il principio di trasparenza.

Il reddito dell'associazione è reddito di lavoro autonomo, la dichiarazione dei redditi, che l'associazione è tenuta a presentare, è strumentale all'applicazione dell'imposta a carico degli associati.

In materia di perdite e oneri, valgono per le associazioni tra professionisti le regole dettate per le s.s., le perdite sono imputate agli associati in proporzione alla loro quota di partecipazione e possono essere compensate da ciascun associato con gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.

13. Reddito complessivo e perdite deducibili

La base imponibile lorda è costituita dal complesso dei redditi, ovunque prodotti. Dal reddito complessivo lordo si deducono gli oneri, e si ottiene la base imponibile netta cui si applicano aliquote.

Per calcolare il reddito complessivo, occorre previamente individuare e qualificare i singoli redditi, aggregandoli secondo le rispettive categorie di appartenenza, poiché vi sono due categorie reddituali il cui risultato può essere una perdita, il reddito complessivo è calcolato operando la compensazione orizzontale delle perdite. Si sommano i redditi delle diverse categorie e si sottraggono le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in regime di contabilità semplificata.

Le perdite della s.n.c. e s.a.s. e s.s. e delle associazioni professionali sono imputate pro-quota a ciascuno dei soci o associati.

Ciascuno dei soci o associati può riportare a nuovo la perdita, ma solo se si tratta di perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali o dalla partecipazione in società commerciali di persone in regime di cordialità ordinaria.

Le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione possono essere riportate a nuovo senza limiti di tempo, purché si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati distintamente per ciascuna categoria, in base al risultato complessivo netto di tutti i cespiti che rientrano nella stessa categoria.

13.1 Gli oneri deducibili

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è un'imposta personale perché la sua disciplina tiene conto di una serie di circostanze di natura personale, ciò viene realizzato concedendo deduzioni dal reddito complessivo e detrazioni dall'imposta. La scelta dello strumento tecnico non è neutrale, le deduzioni dal reddito complessivo favoriscono i possessori di redditi più elevati, perché il vantaggio che ne trae il contribuente cresce in ragione dell'aliquota marginale e decresce via via che diminuisce il reddito complessivo e, quindi, l'aliquota marginale.

Gli oneri deducibili sono costituiti da spese personali, che incidono sulla capacità contributiva del contribuente; inoltre il legislatore include, tra gli oneri deducibili, spese che sono da classificare tra quelle di produzione del reddito o che incidono sulla determinazione del reddito.

Le spese di produzione sono deducibili in sede di calcolo dei redditi netti di ciascuna categoria, ma vi sono spese che sono invece deducibili come "oneri" in quanto non deducibili come spese di produzione. A quest'ultima categoria corrispondono:

- gli oneri fondiari non contemplati dalle stime catastali
- le somme corrisposte ai dipendenti
- le indennità corrisposte dal proprietario di un immobile locato al conduttore

Infine, sono deducibili dal reddito complessivo le somme che il contribuente deve restituire, dopo che quelle stesse somme hanno concorso a formare il reddito in un periodo d'imposta precedente.

13.2 Calcolo dell'imposta lorda

Dopo aver dedotto, dal reddito complessivo, gli oneri, si applicano alla base imponibile le aliquote.

Le aliquote sono crescenti per scaglioni di reddito, la misura delle aliquote è soggetta a modifiche frequenti; secondo la disciplina in vigore dal 2007, gli scaglioni di reddito sono 5: l'aliquota più bassa è del 23%, poi vi è quella del 27%, del 38%, del 41% ed infine del 43%.

13.3 Le detrazioni dall'imposta

Dall'imposta lorda si scomputano tre specie di detrazioni: per carichi di famiglia, per lavoratori dipendenti e pensionati, per oneri.

L'imposta lorda è ridotta per effetto delle detrazioni, altre detrazioni sono attribuite a chi ha redditi di lavoro dipendente e taluni redditi assimilati, ed a chi ha redditi di lavoro autonomo o d'impresa di ammontare minimo.

Queste detrazioni sono commisurate, in misura decrescente, all'ammontare del reddito complessivo e concorrono a realizzare la progressività del tributo.

Dato che non spetta ai possessori di altri redditi, la detrazione attua una sorta di discriminazione qualitativa dei redditi.

Per i redditi di lavoro dipendente non è ammessa la deduzione analitica dei costi, la detrazione prevista per i redditi di lavoro dipendente e assimilati ha quindi anche la funzione di sostituire in via forfetaria la deduzione dei costi, sono ammesse detrazioni per determinati oneri, nella misura del 19%.

Le spese per cui sono previste detrazioni sono:

- interessi passivi per mutui agrari
- interessi passivi per mutui ipotecari
- spese sanitarie
- spese funebri
- spese di istruzione
- premi per assicurazione sulla vita
- spese veterinarie
- spese per la manutenzione e restauro di immobili di interesse storico o artistico
- canoni di contratti di locazione finanziaria per l'abitazione principale
- erogazioni liberali destinate a finalità meritevoli
- spese per badanti

Infine è prevista una detrazione percentuale delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.

13.4 Imposta netta e imposta da versare

Dallo scorporo delle detrazioni si ottiene l'ammontare dell'imposta netta astrattamente dovuta per un dato periodo d'imposta.

Dall'imposta netta astrattamente dovuta si scomputano:

- i crediti d'imposta
- i versamenti d'acconto
- le ritenute subite a titolo d'acconto

Se il saldo è a debito per il contribuente, la differenza deve essere versata prima di presentare dichiarazione.

Se la dichiarazione è a credito per il contribuente, l'eccedenza costituisce un credito.

14. La tassazione separata

Sono soggetti a tassazione separata i redditi che, percepiti una tantum, derivano da un processo produttivo pluriennale.

La tassazione è detta separata perché questi redditi non concorrono a formare il reddito complessivo, ma sono tassati a parte con distinta aliquota, rientrano nel regime di tassazione separata diverse ipotesi di redditi tra cui:

- le indennità di fine rapporto percepite dai lavoratori dipendenti e da altre categorie
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende possedute per più di 5 anni
- le indennità per perdita dell'avviamento
- il risarcimento attribuito a titolo di perdita di redditi pluriennali
- i redditi a formazione pluriennale attribuiti ai soci in caso di recesso da società

Il trattamento di fine rapporto è imponibile per un importo che si determina deducendo le rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva, l'aliquota è quella corrispondente all'importo che si ottiene dividendo l'imponibile per il numero degli anni

di durata del rapporto e moltiplicando il risultato per 12.

CAPITOLO 18 – I SINGOLI REDDITI

SEZIONE 1 – I REDDITI FONDIARI

1. I redditi fondiari

I redditi fondiari sono i redditi inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

Sono fondiari solo i redditi che derivano da immobile iscritto o iscrivibile nel catasto e situato nel territorio dello Stato, i redditi non determinabili catastalmente e quelli degli immobili situati all'estero appartengono alla categoria dei redditi diversi.

Sono produttivi di reddito fondiario soltanto i terreni atti alla produzione agricola, i redditi fondiari concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili in quanto proprietari o titolari di altro diritto reale.

In caso di comproprietà, a ciascun comproprietario è imputata una quota del reddito dell'immobile, corrispondente al suo diritto.

Non sono tassati i redditi degli immobili non locati soggetti all'Imu, perché l'Imu sostituisce l'Irpef e le addizionali dovute sui redditi degli immobili non locati.

1.2 Il catasto dei terreni

Il catasto dei terreni descrive la proprietà terriera e comprende: la mappa particellare, la tavola censuaria, il registro delle partite, la matricola.

Il territorio comunale è diviso in particelle, l'unità elementare del catasto è la particella che rappresenta una porzione continua di terreno.

La formazione del catasto implica in primo luogo il rilevamento delle proprietà e delle particelle, quindi la qualificazione, ossia la determinazione dei tipi di coltivazione e, infine, la classificazione.

Le tariffe d'estimo indicano la rendita attribuibile ai terreni, divisi in particelle, in base alla loro qualità e classe. Le operazioni catastali culminano nel classamento, cioè nell'attribuzione ad ogni particella della qualità, della classe e del reddito.

Ai fini fiscali, i catasti forniscono la misura del reddito imponibile, da utilizzare in sede di determinazione dei redditi; la rendita catastale serve anche per l'applicazione delle imposte sui trasferimenti, la cui base imponibile dichiarata non può essere rettificata dall'Amministrazione finanziaria.

L'imposta municipale sugli immobili (Imu) è applicata su un valore calcolato in base alla rendita catastale.

1.3 Reddito dominicale e reddito agrario

A) Il reddito dei terreni si distingue in reddito dominicale e reddito agrario.

Alla base del sistema vi è il concetto che il reddito dei terreni è suddivisibile in quattro parti: la terra nel suo stato naturale, il capitale di miglioramento che vi è investito, il capitale di esercizio, il lavoro.

Il reddito dominicale comprende le prime due parti, il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al

lavoro di organizzazione impiegati.

B) Il reddito dominicale e il reddito agrario sono tassati nella misura media ordinaria, risultante dalle tariffe d'estimo catastale.

Il reddito catastale:

- è un reddito ordinario
- è un reddito medio

La legge disciplina la revisione delle tariffe d'estimo e la riduzione dell'imponibile in caso di mancata coltivazione, prevede inoltre che non vi sia reddito imponibile in caso di perdita del prodotto per eventi naturali.

C) Il reddito agrario è il reddito dell'impresa agraria, ossia il reddito derivante dall'esercizio di attività agricole e di attività connesse, nei limiti della potenzialità del terreno.

Le attività agricole in senso stretto sono:

- la coltivazione del terreno e la silvicoltura
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno

Le attività "connesse" sono le attività di cui all'art.2135 cc, diretta alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

D) La tassazione su base catastale si applica alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali.

I redditi delle società commerciali sono redditi d'impresa, di conseguenza il reddito agrario è reddito d'impresa quando è prodotto da società commerciali ed è determinato secondo le norme relative al reddito d'impresa.

Inoltre, sono ex lege imprenditori agricoli le società di persone commerciali e le società a responsabilità limitata quando sono costituite da imprenditori agricoli e svolgono attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci.

E) Le imprese di allevamento sono imprese agrarie, il cui reddito è determinato catastalmente, ma solo quando l'attività è svolta con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno. Il reddito eccedente è reddito d'impresa commerciale.

14. Il catasto e il reddito dei fabbricati

A) Il catasto dei fabbricati comprende sia i fabbricati urbani, sia quelli rurali.

Le singole unità immobiliari sono contraddistinte per zona censuaria, categorie e classe, le categorie sono 5: A (abitazioni), B (edifici ad uso collettivo), C (commerciali), D (immobili industriali), E (immobili speciali). Le categorie sono divise in classi.

Il territorio urbano è diviso in zone censuarie, zona censuaria, categoria catastale e classe sono i dati da cui scaturisce la tariffa, da cui, in base alla grandezza dell'immobile, deriva la rendita catastale.

B) La revisione del catasto dei fabbricati, prevista dall'art.2 della L.23/2014 è affidata all'Agenzia delle entrate.

La revisione sarà fatta adottando il metro quadrato come unità di consistenza ed utilizza funzioni statistiche atte ad esprimere la relazione tra il valore di mercato, la localizzazione e le caratteristiche edilizie dei beni. S

C) L'iniziativa dell'inserimento di un fabbricato nel catasto è un obbligo del possessore, che deve dichiarare le nuove costruzioni e proporre la rendita.

All'accatastamento provvede l'Agenzia delle entrate, che può far propria la rendita proposta dal possessore.

D) Anche il reddito dei fabbricati è un reddito medio ordinario, determinato secondo le tariffe d'estimo del catasto urbano, che distinguono le unità immobiliari in categorie e classi.

Il reddito della casa adibita ad abitazione principale non è tassato, invece il reddito catastale delle "seconde case" è maggiorato di un terzo, se si tratta di abitazioni non locale, ma tenute a disposizione.

I redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva con aliquota del 21%.

1.5 Costruzioni rurali e immobili strumentali

Non producono reddito fondiario gli immobili che non producono reddito in modo autonomo.

Ciò vale per i fabbricati rurali, che concorrono alla produzione del reddito dei terreni, e per i fabbricati usati per l'esercizio di attività commerciali o di arti e professioni che concorrono alla produzione del reddito di impresa commerciale e di lavoro autonomo. Gli immobili possono essere strumentali per destinazione o per natura, sono strumentali per destinazione gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore; strumentali per natura sono gli immobili relative ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

In questa ipotesi il possessore di un immobile relativo ad un'impresa commerciale non lo utilizza direttamente, ma lo concede in locazione o in comodato; la destinazione all'esercizio dell'impresa è subordinata alla condizione che l'immobile abbia caratteristiche fisiche.

2. I redditi di capitale

I redditi di capitale sono una categoria che il legislatore non delimita con una definizione generale, ma con un'elencazione dove possiamo distinguere due gruppi principali: il primo relativo ai proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti, il secondo comprendente gli interessi e altri proventi che derivano da mutui, e da altre forme di impiego del capitale.

Non sono redditi di capitale:

- le plusvalenze

- gli interessi non derivanti dall'impiego di capitale

2.1 Dividendi e altri proventi da partecipazioni

A) Sono redditi di capitale i dividendi e gli altri proventi, che derivano dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società.

Ci si riferisce solo alle società che sono soggette all'Ires, perché i redditi delle società di persone sono imputati ai soci, in applicazione del principio di trasparenza.

B) Occorre distinguere la posizione degli azionisti da quella dei titolari di obbligazioni. Dal punto di vista fiscale, dividendi e interessi, pur facendo parte di una medesima categoria reddituale, sono trattati diversamente; i dividendi non possono essere tassati in modo pieno anche il socio, essendo previamente tassata la società.

Diverso è il regime fiscale degli interessi, la società che li corrisponde li deduce come costo, per cui la tassazione del socio non duplica quella della società.

C) Con il dlgs 344/2003 è stato riformulato e ampliato il Tuir ed è stato riformato il sistema di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni.

Prima della riforma al socio era riconosciuto un credito d'imposta, corrispondente all'imposta dovuta dalla società, in tal modo era evitata la doppia imposizione (non applicabile ai soci che non risiedono nello Stato di residenza della società partecipata). Ecco perché è stato adottato il metodo dell'esclusione da tassazione dei dividendi, detto participation exemption, che modella la tassazione sulla situazione oggettiva della società, invece che su quella soggettiva del socio.

La detassazione dei dividendi è attuata in modo completo solo nei confronti dei soggetti passivi dell'Ires, la participation exemption riguarda non solo i dividendi, ma anche le plusvalenze.

All'esenzione delle plusvalenze corrisponde l'indeducibilità delle minusvalenze e dei costi inerenti.

Per le persone fisiche, per gli imprenditori individuali e per le società di persone, il nuovo sistema prevede la parziale non tassazione delle plusvalenze e dei dividendi. Questo sistema di tassazione dei dividendi ha modificato la funzione dell'imposta sul reddito delle società, la distribuzione dei dividendi generava per il socio un credito d'imposta pari all'imposta dovuta dalla società sui dividendi distribuiti.

L'imposta posta a carico della società produceva quindi un gettito non definitivamente acquisito, perché eliso dal credito d'imposta attribuito al socio.

D) Se il socio è una persona fisica, il trattamento fiscale varia in ragione della quota di partecipazione posseduta, occorre distinguere tra partecipazioni qualificate e non qualificate.

La partecipazione in s.p.a o altre società di capitali quotate è qualificata se supera il 5% del capitale, o se attribuisce diritti al voto nell'assemblea ordinaria superiori al 2%. Per le partecipazioni qualificate la base imponibile è costituita da una parte dei dividendi, pari al 49,72%; a tale base imponibile si applicano le aliquote progressive

dell'Irpef.

Inoltre, se il socio è un imprenditore o una società di persone, si applicano le disposizioni previste per le partecipazioni qualificate, anche se le partecipazioni non superano le percentuali del capitale o dei diritti di voto richiesti per le partecipazioni qualificate, purché il socio imprenditore, le partecipazioni siano relative all'attività d'impresa.

I dividendi sono esclusi da tassazione, l'esclusione da imposta è totale se si applica il regime di trasparenza pari al 95% negli altri casi.

Alle partecipazioni non qualificate si applica un regime fiscale sostitutivo, i dividendi distribuiti a persone fisiche che detengono partecipazioni non qualificate sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta del 26% da calcolare sull'intero importo percepito.

E) Il regime fiscale dei proventi azionari si applica anche ai proventi dei titoli simili alle azioni, ossia per i titoli e gli strumenti finanziari la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Questi titoli sono indicati come strumenti finanziari partecipativi, o ibridi, perché sono una via di mezzo tra le azioni e le obbligazioni. Le società possono emettere però anche strumenti finanziari, a fronte dell'apporto di opere o servizi che non rappresentano una frazione del capitale, ma attribuiscono il diritto di partecipare agli utili.

Inoltre, possono esservi anche titoli obbligazionari la cui remunerazione non è fissa ma collegata all'andamento economico della società.

Ai fini fiscali, vale questo principio: i titoli o strumenti finanziari si considerano simili alle azioni quando la loro remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente. Per la società emittente, la remunerazione degli strumenti finanziari legata all'andamento della società è indeducibile, come la distribuzione di utili ai soci.

Va aggiunto che sono assimilati alle azioni solo i titoli la cui remunerazione dipende totalmente dai risultati economici della società emittente, se la dipendenza è parziale, il titolo va classificato tra i titoli atipici, ossia tra i titoli che non sono né azioni né obbligazioni e non sono neppure riconducibili alle categorie dei titoli simili alle azioni o alle obbligazioni.

Da ultimo, va ricordato che sono considerati simili alle partecipazioni in una società italiana le partecipazioni al capitale o al patrimonio delle società e degli enti non residenti.

2.2 Riparto di riserve

Non costituisce reddito ciò che i soci ricevono a titolo di ripartizione di riserve di capitale o altri fondi non costituiti come utili, ma con:

- sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote
- interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote
- versamenti dei soci a fondo perduto
- saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta

Al riguardo va tenuto presente che non può esserci distribuzione di riserve di capitali se vi sono utili o riserve di utili da distribuire.

Le somme o valori distribuiti utilizzando riserve di capitale riducono il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute, in base al criterio per cui non sono reddito le restituzioni di conferimenti vanno intese le norme concernenti il recesso e le fattispecie simili.

Le somme o il valore normale dei beni che il socio riceve in caso di recesso, esclusione, riscatto, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione delle società ed enti non costituiscono utili per la parte che corrisponde al costo delle partecipazioni.

In tutte queste ipotesi la differenza tra somma ricevuta e capitale investito è trattata dal legislatore come reddito di capitale.

2.3 Gli utili dell'associato in partecipazione

Nell'associazione in partecipazione è ammesso solo l'apporto di capitale, gli utili dell'associato sono equiparati ai dividendi e l'associante non li può dedurre come costo. Gli utili dell'associato sono tassati in misura ridotta solo se l'apporto supera determinati importi.

2.4 Gli interessi

Nel reddito di capitale sono compresi: gli interessi e gli altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti, gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli similari. Non sono redditi di capitale gli interessi che derivano da redditi di altra natura.

Da ciò deriva che gli interessi moratori pagati ad un professionista da un cliente sono reddito di lavoro autonomo, gli interessi percepiti da un dipendente sono redditi di lavoro dipendente, gli interessi percepiti nell'esercizio di impresa sono reddito d'impresa.

Gli interessi compensativi non rappresentano un incremento, ma una reintegrazione del patrimonio, e quindi non sono reddito.

2.5 Presunzioni di interessi

In materia di interessi vi sono due presunzioni legali relative, secondo la prima gli interessi derivanti da mutui si presumono percepiti alla scadenza e nella misura pattuite.

L'altra presunzione riguarda le somme versate dai soci alle società ed enti commerciali soggetti ad Ires, la qualificazione giuridica del rapporto non può non essere chiara: tra socio e società può esservi un rapporto di mutuo, con diritto del socio a percepire degli interessi ed alla restituzione del capitale.

Ora, nel primo caso il socio si pone come un qualsiasi altro soggetto che abbia dato in mutuo delle somme alla società, nel secondo caso il versamento del socio dà vita ad un rapporto sostanzialmente simile a quello dei conferimenti, si parla di versamento a fondo perduto, di versamento in conto capitale e di conferimento atipico.

2.6 Determinazione dei redditi di capitale

Secondo l'art.45 del Tuir il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo d'imposta, senza alcuna deduzione. Sono quindi due le regole generali in materia di determinazione dei redditi di capitale: la tassazione al loro ed il principio di cassa.

La tassazione al lordo impedisce la deduzione, sia di spese di produzione, sia di perdite; il secondo principio è quello di cassa, si tassa la somma percepita nel periodo d'imposta, mentre non rileva il credito maturato.

2.7 I regimi sostitutivi

A) I redditi di capitale non sono sempre tassati in via ordinaria, come componenti del reddito complessivo soggetto ad imposta progressiva, ma anche con altre forme di tassazione per ragioni connesse al favor verso il risparmio.

La forma fiscale relativa ai redditi da capitale è una normativa di favore, in linea con l'art.47 Costituzione, secondo cui è compito della Repubblica incoraggiare e tutelare il risparmio insieme all'investimento azionario.

Molti redditi di capitale non entrano a far parte del reddito complessivo soggetto a tassazione ordinaria, ma sono soggetti a regimi fiscali sostitutivi, che sono regimi di favore sotto diversi profili: la tassazione è di tipo proporzionale e in misura ridotta, viene tutelato l'anonimato, il percettore del reddito è esonerato da ogni adempimento.

Vi sono regimi di ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ed altri regimi fiscali sostitutivi che riguardano il risparmio gestito, il risparmio amministrato, i fondi comuni.

L'aliquota ridotta ha lo scopo di incoraggiare il risparmio delle famiglie, impiegato in titoli a medio o lungo termine e trattati nei mercati regolamentati: tale aliquota si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate.

Non fruiscono del regime di favore le plusvalenze e i dividendi derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, è tassato il reddito percepito, la tassazione del maturato si applica solo al risparmio gestito.

B) L'imposta sostitutiva può essere applicata direttamente dal contribuente mediante dichiarazione, oppure dagli emittenti o dagli intermediari, mediante ritenuta alla fonte.

La prima forma di applicazione dell'imposta sostitutiva è dunque quella operata dallo stesso contribuente che indica i redditi soggetti ad imposta e versa il dovuto.

Gli altri regimi sono regimi sostitutivi in senso soggettivo ed in senso oggettivo.

C) Il regime del risparmio amministrato può riguardare esclusivamente le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate e da alcuni strumenti finanziari con esclusione di quelle relative a società residenti in paradisi fiscali.

La tassazione del risparmio amministrato è a carico dell'intermediario, l'opzione per il risparmio amministrato può essere adottata da chi abbia depositato in custodia o in amministrazione presso una banca o altro intermediario i titoli, le quote o i certificati da cui derivano le plusvalenze imponibili.

La ritenuta dev'essere applicata a ciascun provento realizzato in rapporto ad un parametro calcolato secondo le regole che concernono la determinazione delle singole fattispecie reddituali.

Le minusvalenze, le perdite e i differenziali negative che scaturiscono dalle singole

cessioni si deducono dalle plusvalenze delle altre cessioni.

D) Il regime del risparmio gestito si applica ai redditi relativi a partecipazioni non qualificate e ad altri strumenti finanziari, si applica inoltre alle plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni non qualificate, che sono redditi diversi, indicate alle lettere da c-bis a c-quinquies dell'art.67 Tuir.

Anche questo sistema fiscale è opzionale, ed è adottabile da chi affida il suo risparmio ad una banca, incaricandola di gestirlo. Mentre i fondi comuni di investimento, a partire dal 1 Luglio 2011, non sono assoggettati ad imposizione e l'investitore è tassato solamente al momento del realizzo.

I singoli redditi non sono sottoposti né a ritenuta, né ad altre imposte alla fonte. Se così non fosse, questi redditi sarebbero tassati due volte, prima come redditi della gestione, poi come redditi dei singoli investitori.

3. I redditi di lavoro dipendente

Secondo l'art.49 Tuir, i redditi di lavoro dipendente sono quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, alle dipendenze e sotto la direzione di altri.

Il lavoro a domicilio è compreso nella categoria quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro, ossia quando vi è subordinazione tecnica del lavoratore rispetto all'imprenditore.

3.1 Base imponibile e principio di onnicomprensività

A) La regola basilare, in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente è disciplinata nell'art.51 Tuir.

Da tale disposizione si desume che i redditi di lavoro sono imponibili non quando maturano, ma nel periodo d'imposta in cui sono percepiti, vi è qui però una deroga rispetto alla scadenza del periodo d'imposta, perché i redditi percepiti entro il 12 gennaio si imputano al periodo d'imposta precedente.

Dalla citata disposizione si desume che la retribuzione imponibile è costituita da tutti i compensi e che sono tassabili non solo i redditi monetari, ma anche quelli in natura.

Da ciò si deduce che reddito imponibile non è soltanto quello derivante dal lavoro effettivamente svolto, ma anche quello che, derivando dal rapporto, prescinde da prestazioni effettivamente svolte.

La retribuzione fiscalmente imponibile è un concetto onnicomprensivo, è dunque reddito di lavoro dipendente innanzitutto la retribuzione, le indennità, gli scatti di anzianità, gli interessi.

Non sono tassabili gli assegni familiari.

B) Sono tassate le indennità risarcitorie, quando il risarcimento sostituisce un reddito, ma non quando il risarcimento non ha natura retributiva.

Costituiscono reddito di lavoro dipendente le somme di denaro che il datore di lavoro è condannato a pagare, con sentenza del giudice del lavoro, ai sensi dell'art.429 c.p.c. per crediti di lavoro, interessi e danni da svalutazione, nonché le somme che il datore

di lavoro corrisponde a titolo transattivo.

Non è reddito l'indennità corrisposta per la reintegrazione delle energie psicofisiche spese dal lavoratore oltre l'orario massimo di lavoro da lui esigibile.

C) L'onnicomprendività comporta che fanno parte della base imponibile anche le liberalità che il lavoratore riceve dal datore di lavoro, dato che esse non sono fatte con animus donandi.

Sono comprensivi i compensi ricevuti sotto forma di partecipazione agli utili, tali compensi sono costi per il datore di lavoro e non hanno natura di utili, ma sono compensi di lavoro, gli utili dell'impresa sono soltanto parametro per la loro determinazione.

3.2 Il rimborso delle spese di produzione e le trasferte

Nella determinazione del reddito imponibile di lavoro dipendente non sono direttamente rilevanti le spese di produzione.

Perciò, le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore a titolo di rimborso delle spese sostenute sono comprese nella base imponibile del reddito del lavoratore, e le spese sostenute dal lavoratore non sono deducibili.

A queste preoccupazioni è improntata anche la minuziosa disciplina che il legislatore detta in materia di indennità e spese di trasferta, quando il lavoratore opera al di fuori del territorio comunale, l'indennità di trasferta non è imponibile fino ad un certo limite, oltre quel limite è imponibile.

3.3 Redditi in natura e fringe benefit

Nella retribuzione imponibile sono compresi anche i compensi in natura.

I compensi in natura sono talvolta denominati fringe benefit, in quanto sono aggiunti alla normale retribuzione in danaro ed attribuiti ad alcune categorie di lavoratori.

La casistica dei fringe benefit è assai ricca, ma sovente sono sorti per incentivare la produttività dei dipendenti, per legarli all'impresa, per motivi di prestigio dell'impresa.

I fringe benefits possono essere dati al lavoratore sia dal datore di lavoro sia da terzi, e possono fruirne anche i familiari del lavoratore; in ogni caso, essi sono tassati come redditi del lavoratore e sono quantificati in base al valore normale. Per semplificare l'applicazione dell'imposta, i fringe benefits non sono tassati quando sono di modico valore.

3.4 Redditi non tassabili

Per completare il quadro della situazione fiscale dei lavoratori dipendenti va accennato che la regola dell'onnicomprendività è largamente derogata.

Non essendo qui possibile un'esposizione dettagliata, ci limitiamo a notare che a norma dell'art.51 Tuir, non sono tassati:

- i contributi che il datore di lavoro versa per l'assistenza, la previdenza e la sanità
- le prestazioni di vitto
- le prestazioni di servizi di trasporto collettivo

- le somme erogate per frequenza di asili nido

Le azioni attribuite, con funzione retributiva, alla generalità dei dipendenti, non sono tassate, ma solo nei limiti di un importo di 2065,83 euro ed a condizione che non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi almeno 3 anni dalla percezione.

3.5 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Vi sono fattispecie reddituali, non propriamente di lavoro dipendente, ma assimilate a quelle tipiche.

In alcuni casi si tratta di proventi derivanti da attività lavorativa, cui è però estraneo il vincolo di subordinazione, o l'obbligo di risultato; in altri casi manca l'attività lavorativa. Si tratta di ipotesi assai eterogenee, l'assimilazione di questi redditi a quelli di lavoro comporta applicazione delle regole previste per i redditi di lavoro dipendente con alcune particolarità:

- per taluni redditi la base imponibile non è pari all'importo percepito
- sono soggetti a ritenuta
- non si applicano le detrazioni dall'imposta

I redditi di lavoro, che non rientrano nella definizione di reddito di lavoro dipendente, sono redditi di lavoro autonomo o redditi diversi.

3.6 Redditi di collaborazione coordinata e continuativa

Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente anche i redditi di collaborazione coordinata e continuativa, ossia i redditi derivanti da rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione, a favore di un determinato soggetto, senza l'impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita.

Ai redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa si applicano tutte le regole dei redditi da lavoro dipendente.

4. I redditi di lavoro autonomo

A) Secondo l'art.53 Tuir sono redditi di lavoro autonomo quello che derivano dall'esercizio di arti e professioni.

I redditi di lavoro autonomo sono definibili come redditi derivanti da un'attività che ha tre connotati:

- è svolta in modo autonomo
- è abituale
- è di natura non commerciale

Il primo carattere distingue i redditi in esame da quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo sono redditi derivanti da un'attività continuativa, quando l'attività è occasionale i redditi che ne derivano sono redditi diversi.

Il terzo requisito distingue i redditi di lavoro autonomo da quelli di impresa, pertanto il lavoro autonomo si distingue dall'esercizio di impresa commerciale sotto il profilo dell'oggetto dell'attività: se l'attività ha uno degli oggetti considerati nell'art.2195, si ha impresa commerciale, se l'attività esula dall'art.2195, si ha lavoro autonomo.

B) Rientrano dunque tra i redditi di lavoro autonomo non solo le attività artistiche e professionali, ma varie altre attività.

Infine, la prestazione di servizi non rientranti nell'art.2195 cc genera redditi d'impresa se svolta con organizzazione in forma di impresa, è decisiva l'organizzazione: se l'organizzazione è di tipo imprenditoriale, si ha reddito d'impresa, se non lo è, si ha reddito di lavoro autonomo.

4.1 Base imponibile. Compensi e plusvalenze

A) Il principale componente positivo della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo è costituito dai compensi, anche in forma di partecipazione agli utili. Si applica il principio di cassa, i compensi sono i corrispettivi percepiti a titolo di remunerazione dell'attività, sono comprese le somme ricevute a titolo di rimborso spese e gli interessi moratori o per dilazione di pagamento, ma sono esclusi i rimborsi delle spese sostenute in nome e per conto del cliente e i contributi previdenziali e assistenziali posti dalla legge a carico del cliente.

B) Concorrono a formare il reddito anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di "elementi immateriali", come la cessione del contratto di leasing, relativo ad un bene strumentale.

C) Sono tassabili le plusvalenze dei beni strumentali, realizzate in caso di cessione a titolo oneroso.

La plusvalenza tassabile è pari alla differenza fra il corrispettivo della cessione e il costo non ammortizzato.

4.2 Spese e i costi pluriennali

Le spese deducibili sono quelle sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione, ossia inerenti a tale esercizio, nonché le minusvalenze dei beni strumentali.

Il primo requisito generale è dunque quello dell'inerenza, altra regola generale è quella per cui le spese si deducono secondo il principio di cassa, ossia nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento.

Di regola, le spese inerenti sono integralmente deducibili, tali regole generali non mancano di eccezioni in quanto vi sono: costi pluriennali deducibili secondo il principio di competenza, costi non deducibili affatto o non deducibili per intero, costi forfetizzati.

A) Il criterio temporale di imputazione delle componenti di reddito di lavoro autonomo è il principio di cassa, ma si applica il principio di competenza ai canoni di leasing, all'ammortamento dei beni strumentali e all'accantonamento al fondo per il trattamento di fine rapporto dei dipendenti maturate nel periodo d'imposta.

Altra regola particolare riguarda il leasing di beni mobili strumentali: i canoni sono ammessi in deduzione nell'anno in cui maturano secondo principi di competenza economica, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento.

B) I costi di acquisto degli immobili non sono deducibili, i canoni di locazione ordinaria sono invece deducibili senza particolari limitazioni.

I canoni dei contratti di leasing, relativi a immobili usati per la professione, sono deducibili se il contratto ha una durata superiore a 12 anni.

C) Le indennità di fine rapporto dovute ai dipendenti sono deducibili anno per anno, in base alla quota maturata nel periodo d'imposta.

D) Vi sono regole particolari che limitano la deducibilità di alcuni costi o li forfettizzano:

- gli ammortamenti e le spese relative all'auto utilizzata nell'esercizio della professione sono deducibili per il 20%

- spese relative ad impianti di telefonia fissa sono deducibili per l'80%

- le spese per alberghi e ristoranti sono deducibili nel limite del 75%

- le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti

- le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, sono deducibili nella misura del 50%

Per evitare comportamenti elusivi, non sono deducibili i compensi al coniuge o ai figli o agli ascendenti del lavoratore autonomo per prestazioni di lavoro dipendente, collaborazione coordinate e continuative o occasionali, e non sono tassabili a carico di chi li riceve.

4.3 Redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo

Posta la definizione generale di reddito di lavoro autonomo, il legislatore allarga la categoria considerando espressamente alcune ipotesi particolari.

La prima ipotesi è costituita dai diritti d'autore, inoltre sono redditi di lavoro autonomo gli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società di capitali, in quanto derivano dall'attività svolta per la promozione o costituzione della società.

Sono infine redditi di lavoro autonomo, soggetti a tassazione separata, le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia.

5. I redditi d'impresa

A) La disciplina del reddito d'impresa è collocata all'interno della disciplina dell'Ires, ma le stesse norme valgono anche per gli imprenditori individuali e per le società di persone.

Come si deduce dall'art.55 Tuir, l'espressione reddito d'impresa equivale a reddito di impresa commerciale, quindi quando si parla di impresa tout court, ci si riferisce all'impresa commerciale.

Vi sono dei soggetti la cui intera attività è attività di impresa, sono imprenditori istituzionali, si tratta delle società commerciali.

Il problema di definire l'attività di impresa si pone per le persone fisiche in ambito Irpef e, in ambito Ires, per distinguere gli enti commerciali dagli enti non commerciali e per separare, tra le attività degli enti non commerciali, quelle imprenditoriali dalle altre.

B) Passiamo ora ad esaminare l'art.55 Tuir, che definisce l'impresa commerciale ai fini

delle imposte sui redditi.

Si tratta di una definizione che non coincide con quella civilistica, ma è più ampia e più complessa, la definizione fiscale di impresa è costruita richiamando la definizione civilistica di attività commerciale.

Il rinvio alle attività commerciali nell'art.2195 cc significa che la definizione fiscale di impresa si basa sulla natura dell'attività, e non su caratteristiche soggettive.

Costituiscono esercizio di impresa ai fini fiscali alcune attività connesse all'agricoltura, ossia le attività indicate alle lettere b) e c) dell'art.32 che eccedono i limiti ivi stabiliti.

Il rinvio all'art.32 del Tuir implica che sono attività di impresa commerciale anche l'attività di allevamento e quella di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici.

Infine, la norma fiscale precisa che sono redditi d'impresa i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e acque interne.

La definizione di impresa va completata precisando che le attività commerciali sono tali anche se non organizzate in forma di impresa, per il diritto civile l'impresa è un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e di servizi, fiscalmente vi sono imprenditori senza organizzazione di impresa.

5.1 Rilevanza dell'organizzazione di impresa

Un soggetto che esercita un'attività commerciale è imprenditore ai fini fiscali anche se non opera come organizzazione d'impresa, l'organizzazione non ha rilievo ai fini della qualificazione di un'attività come attività d'impresa.

Vi è però un'ipotesi in cui la forma organizzativa, ossia l'organizzazione in forma d'impresa, attribuisce ad un soggetto la qualifica di imprenditore, sebbene l'attività svolta non sia commerciale secondo il codice civile.

Poiché l'art.2195 cc definisce commerciale l'attività industriale di produzione di servizi, abbiamo, in materia di servizi, la seguente tripartizione:

- la produzione di servizi genera reddito di impresa anche se non organizzata in forma di impresa
- la prestazione di servizi genera redditi d'impresa solo se organizzata in forma d'impresa
- la prestazione di servizi non compresi nell'art.2195 cc è attività di lavoro autonomo

Dal punto di vista pratico, non è tanto importante distinguere tra la prima e la seconda attività, perché entrambe generano redditi d'impresa, è importante distinguere tra la seconda e la terza, perché in un caso si ha reddito d'impresa, nell'altro reddito di lavoro autonomo.

Si ritiene generalmente che, nelle professioni intellettuali, la presenza di un'organizzazione, anche complessa, non vale a qualificare l'attività come impresa perché l'organizzazione ha un ruolo servente rispetto all'apporto intellettuale del professionista.

5.2 Imprenditori individuali e società di persone

Il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali è determinato con le regole dettate, in ambito Ires, per le società e gli altri enti soggetti a tale imposta.

A) Tra i ricavi, si comprende il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, viene qui equiparato ai ricavi un componente positivo che è da computare in quanto rileva tutto ciò che si distacca dalla sfera dell'impresa e anche ciò che ne esce senza corrispettivo.

B) Le plusvalenze che fruiscono del regime di participation exemption non sono esenti per intero ma limitatamente al 50,28% del loro ammontare, sono dunque tassate solo nella misura del 49,72%.

C) Le plusvalenze realizzate con la cessione di aziende possono essere tassate separatamente, il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo delle plusvalenze dell'azienda.

D) Non sono ammessi in deduzione i compensi per il lavoro prestato dallo stesso imprenditore o dai suoi familiari, per impedire che vengano simulati rapporti di lavoro tra familiari, per ridurre la progressività a carico del reddito dell'imprenditore.

E) Gli interessi passivi, se vi sono ricavi o altri proventi esenti, non sono deducibili per intero, ma per la parte corrispondente al rapporto fra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa, o che non vi concorrono in quanto esclusi, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

F) Le spese sostenute per l'acquisto o la locazione di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare sono ammortizzabili nella misura del 50%.

G) Se il risultato derivante dall'attività di impresa è negativo, la perdita può essere portata in diminuzione del reddito complessivo, ma al netto dei proventi esenti da imposta.

H) Per le imprese individuali, si considerano beni relativi all'impresa oltre ai beni-merce, a quelli strumentali ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art.2217 cc.

5.3 Le imprese minori

A) L'art.66 Tuir prevede, per le imprese minori, una disciplina speciale, sia dal punto di vista sostanziale, sia dal punto di vista formale.

Imprese minori sono quelle esercitate da persone fisiche e da società di persone che, avendo ricavi non superiori a un dato ammontare, sono ammesse al regime di contabilità semplificata.

L'ammontare di ricavi è di 400.000euro per le imprese che prestano servizi e di 700.000 euro per le altre, le imprese minori possono optare per il regime ordinario di contabilità e di determinazione del reddito; in assenza di tale opzione, gli imprenditori

minori possono tenere una contabilità semplificata.

Di riflesso, le regole di determinazione del reddito delle imprese minori sono state concepite considerando che la contabilità è semplificata e che non viene redatto il bilancio di esercizio.

B) La determinazione analitica dei redditi delle imprese minori infatti viene effettuata mediante l'applicazione di alcune soltanto delle regole in materia di reddito d'impresa. In sintesi, la disciplina dettata per la determinazione analitica del reddito delle imprese minori si basa sulle seguenti regole:

- il reddito d'impresa è costituito dalla differenza tra determinati componenti positivi e negativi
- gli unici accantonamenti consentiti sono quelli di quiescenza e previdenza
- gli ammortamenti dei beni strumentali sono consentiti a condizione che sia tenuto il registro dei cespiti ammortizzabili
- sono applicabili anche alle imprese minori le norme che limitano o regolano la deducibilità delle spese

5.4 Regime forfettario

Il regime forfettario è riservato alle persone fisiche che esercitano attività di impresa o attività di lavoro autonomo se nell'anno precedente:

- hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a determinati importi
- hanno sostenuto spese per lavoro dipendente non superiore a 5.000 euro lordi
- il costo complessivo dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera 20.000 euro

Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfettario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività, di presumere la sussistenza dei requisiti previsti per accedere al regime in esame.

Sul reddito imponibile si applica l'aliquota del 15%, essa è ridotta al 5% nei primi 5 periodi d'imposta, per chi avvia una nuova attività.

I contribuenti in regime forfettario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili e non sono tenuti ad operare ritenute alla fonte.

Infine, i contribuenti in regime forfettario non applicano l'Iva sulle operazioni attive e non hanno diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti.

5.5 Le società di comodo

Per motivi extrafiscali, le società commerciali sono qualificate non operative, o di comodo, se gli elementi attivi risultanti dal conto economico, sono inferiori a determinate percentuali.

Sono inoltre considerate non operative le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per 5 periodi d'imposta consecutivi oppure che nello stesso arco temporale rilevano una perdita fiscale per 4 periodi d'imposta ed un reddito inferiore all'imponibile minimo per il rimanente anno.

Il legislatore presume che le società così individuate producano un reddito minimo, pari ad una percentuale del patrimonio, l'aliquota ordinaria è maggiorata del 10,5%.

Inoltre, le società di comodo non possono chiedere il rimborso dell'Iva a credito, né

compensarla con l'Iva a debito.

Il regime delle società di comodo è un regime antielusivo.

6. I redditi diversi

Nella categoria denominata redditi diversi il legislatore ha raggruppato una serie di ipotesi reddituali eterogenee, non riconducibili alle categorie tipiche, che sono caratterizzate dal fatto che i redditi compresi in ciascuna di esse derivano da una particolare fonte produttiva.

6.1 Le plusvalenze immobiliari

Tra i redditi diversi rientrano alcune plusvalenze, dette "isolate", perché non realizzate nel contesto di un'attività economica di tipo continuativo come quella dell'impresa. La prima è quella delle plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita dei terreni o degli edifici.

Viene qui tassata una plusvalenza che non è riconducibile all'andamento del mercato in sé considerato, ma all'attività svolta per lottizzare o rendere edificabili i terreni.

La seconda ipotesi è quella delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, ma non sono tassate le plusvalenze derivanti da immobili acquisiti per successione e quelle delle unità immobiliari urbane.

Sono escluse da tassazione le plusvalenze da immobili acquisiti a titolo gratuito e da abitazioni usate dal contribuente o dai suoi familiari, in base al concetto che, in tali ipotesi, l'operazione non è stata effettuata con intento speculativo; infine sono tassate le plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni edificabili.

6.2 Le plusvalenze dei titoli azionari e obbligazionari

Rientrano nei redditi diversi i capital gain, vale a dire le plusvalenze realizzate con la cessione di azioni o di altre partecipazioni sociali.

Sono redditi di capitale i frutti dei titoli azionari od obbligazionari, mentre danno invece origine a redditi diversi le plusvalenze realizzate quando un titolo è ceduto ad un prezzo superiore a quello di acquisto.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate sono soggette ad imposizione per il 49,72% del loro ammontare, le plusvalenze che derivano dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate sono soggette ad imposta sostitutiva del 26% ed il contribuente può scegliere fra tre regimi: tassazione analitica, risparmio amministrato e risparmio gestito.

Rientrano tra i redditi diversi anche le plusvalenze realizzate con la cessione di titoli obbligazionari e di strumenti finanziari in genere.

6.3 Le plusvalenze da cessione di contratti di associazione in partecipazione

La cessione dei contratti di associazione in partecipazione è equiparata alla cessione di titoli azionari, per cui le plusvalenze derivanti dalla cessione di tali contratti sono tratte

come quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni sociali.

6.4 Altri redditi diversi

Fanno parte dei redditi diversi varie altre ipotesi reddituali, che possono essere indicate mettendo in rilievo la categoria tipica a cui sono ricollegabili, ed in cui non sono ricompresi per mancanza di un elemento essenziale della definizione della categoria tipica.

Per lo stesso motivo fanno parte dei redditi diversi i redditi dei beni immobili situati all'estero, i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente ed i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e simili, sono redditi diversi e non redditi di lavoro autonomo, perché manca l'abitudine.

Vicino alla categoria del reddito di impresa è il reddito di chi, proprietario d'azienda, non esercita attività d'impresa ma da l'azienda in affitto: il reddito che ne deriva non è reddito d'impresa ma reddito diverso.

Vi è infine una formula di chiusura di portata generale, riguardante i redditi che derivano dall'assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere, i proventi illeciti sono redditi diversi in quanto considerati frutto di uno degli obblighi indicati.

In conclusione, nella categoria dei redditi diversi vi sono redditi simili o prossimi a quelli fondiari, di capitale, di lavoro autonomo, d'impresa, ma privi di un requisito tipico della categoria e perciò ascritti al novero dei redditi diversi.

Data l'eterogeneità dei redditi contenuti in questa categoria, le relative regole di determinazione non sono uniformi, nella più parte dei casi, l'inclusione di un provento tra i redditi diversi è stata dettata proprio dall'esigenza di sottrarlo ai criteri di quantificazione dei redditi della categoria che presenta lo stesso tipo di fonte, per collegare ad esso regole particolari di determinazione.

CAPITOLO 19 – L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

1. Presupposto, aliquota e soggetti passivi

L'imposta sul reddito delle società (Ires) colpisce il reddito complessivo netto delle società di capitali e dei soggetti collettivi in genere, è un'imposta proporzionale: l'aliquota è del 27,5%.

Il Tuir, all'art.73 suddivide i soggetti passivi in quattro gruppi:

- società di capitali
- enti commerciali
- enti non commerciali
- società ed enti non residenti

L'Ires non si applica alle società di persone ed enti equiparati e ad alcuni soggetti esenti, la disciplina delle società di capitali e degli enti commerciali è unitaria, per cui i primi due gruppi possono essere ridotti ad uno: società ed enti commerciali.

Tra gli enti che possono essere soggetti passivi dell'Ires sono da includere le associazioni non riconosciute, i consorzi e anche le altre organizzazioni non

appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto si verifichi in modo unitario ed autonomo.

In tema di residenza va precisato che una società o un ente è residente se, per la maggior parte di un periodo d'imposta, ha la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Vi sono delle presunzioni legali di residenza fiscale in Italia, salvo prova contraria si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art.2359 c.c. in società ed enti commerciali se:

- sono controllati ai sensi dell'art.2359
- sono amministrati da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato

Inoltre si considerano residenti, salvo prova contraria, le società e gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati da soggetti residenti in Italia.

Infine, si presume che siano residenti in Italia i trust esteri istituiti in Paesi a fiscalità privilegiata se almeno un disponente e un beneficiario sono residenti in Italia oppure se il disponente ha trasferito in trust immobili o diritti reali immobiliari.

2. Le società e gli enti commerciali: il reddito complessivo

Il reddito delle società e degli enti commerciali non è la somma di redditi distinti per categorie, ma è reddito d'impresa, da qualsiasi fonte provenga.

Se una società possiede degli immobili i redditi relativi non sono redditi fondiari, o di capitale, ma componenti del reddito d'impresa; anche le società fra professionisti sono soggette ad Ires, e il loro reddito, dal punto di vista fiscale, è reddito di impresa.

2.1 Il riporto delle perdite

A) Il risultato del singolo esercizio offre un'immagine parziale della situazione economica della società: se, ad uno o più esercizi in perdita, ne segue uno in utile, occorre considerare che l'utile non incrementa il patrimonio della società, se non sono colmate le perdite.

B) Il riporto delle perdite non è ammesso quando il soggetto che le utilizza è nominalmente lo stesso, ma nella sostanza diverso, da quello che le ha realizzate o quando muta l'attività che le ha generate.

Il riporto non è ammesso quando venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

La limitazione non si applica qualora le partecipazioni riguardino società che nel biennio precedente hanno rispettato determinati requisiti di vitalità.

C) I soggetti i cui utili sono esenti possono riportare la perdita solo per l'ammontare che eccede l'utile non tassato negli esercizi precedenti.

La perdita fiscale riportabile è dunque solo quella eccedente i proventi esenti, al netto dei componenti negativi che non sono deducibili perché si riferiscono a proventi esenti

al netto dei componenti negativi che non sono deducibili perché si riferiscono a proventi esenti.

In caso di attività che fruiscono di regimi di non tassazione parziale o totale del reddito, le perdite fiscali assumono rilevanza in misura corrispondente al reddito tassabile e la perdita riportabile deve essere ridotta nella stessa misura dell'esenzione.

D) Se l'ufficio accerta un maggior imponibile, le perdite di quel periodo devono essere computate all'ufficio in diminuzione del maggior reddito accertato.

Invece, per il riconoscimento delle perdite pregresse, è onere del contribuente chiederne il computo, entro il termine per la proposizione del ricorso, in tal caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 giorni.

2.3 Riduzione dell'imposta a seguito di nuovi conferimenti

Per incentivare l'aumento del patrimonio delle imprese è prevista una riduzione dell'imposta commisurata al nuovo capitale immesso sotto forma di conferimenti in denaro da parte dei soci o mediante destinazione di utili a riserva.

La riduzione si applica alle società di capitali, agli enti commerciali e alle stabili organizzazioni, oltre che alle imprese individuali e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio si determina mediante applicazione dell'aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

3. Gli enti non commerciali

Enti non commerciali sono gli enti che svolgono un'attività non commerciale; se svolgono un'attività commerciale occorre che non sia quella principale.

E' quindi una categoria molto vasta ed eterogenea, vi rientrano enti pubblici, fondazioni, consorzi, associazioni varie.

Le società di capitali sono sempre imprese commerciali, in ragione della loro forma giuridica, per gli enti diversi dalle società invece, occorre distinguere tra enti commerciali ed enti non commerciali.

Se è già visto che sono enti commerciali quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La distinzione dipende dunque dall'oggetto della loro attività, un ente è da qualificare come non commerciale se non svolge attività commerciale o se non la svolge come attività principale.

L'oggetto dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se manca l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme richieste, l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

La natura commerciale di un'attività si determina in base alla nozione di reddito d'impresa fissata nell'art.55 Tuir, per valutare se una determinata attività assume carattere principale è necessario identificare gli scopi primari dell'ente, cioè gli scopi il cui perseguimento è irrinunciabile.

Gli enti perdono la qualifica di enti non commerciali, prescindendo dalle previsioni statutarie, se esercitano prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

3.1 Il reddito degli enti non commerciali

A) Il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi.

Gli enti non commerciali come le persone fisiche e le società semplici, possono conseguire redditi appartenenti a categorie diversi, invece, il reddito delle società commerciali e degli enti commerciali è solo reddito d'impresa. Ciascun reddito è determinato secondo le proprie regole della categoria di appartenenza.

B) Gli utili percepiti dagli enti non commerciali non sono tassati per intero, perché il 22.26% del loro ammontare non concorre alla formazione del reddito imponibile, in quanto escluso.

C) L'ente non commerciale è tenuto a istituire una contabilità separata, distinguendo ciò che inserisce all'attività d'impresa, da ciò che inerisce all'attività istituzionale. La distinzione tra beni relativi all'impresa e beni estranei è fatta con gli stessi criteri che si applicano agli imprenditori individuali.

I componenti positivi e negativi si determinano secondo le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa, le spese inerenti all'attività commerciale sono deducibili per intero, le spese inerenti ad attività non imponibili non sono deducibili, le spese ad utilizzazione promiscua sono deducibili in parte.

Gli enti ammessi al regime di contabilità semplificata possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, in tal caso il reddito è determinato in misura pari ad una percentuale della somma dei componenti positivi.

D) Particolari disposizioni sono dettate per gli enti di tipo associativo che il legislatore tributario non definisce, limitandosi a prendere in considerazione la loro attività interna, al fine di escludere, se sono presenti determinati requisiti, la qualifica di attività commerciale.

L'attività degli enti di tipo associativo non è commerciale se sussistono 2 condizioni:

- è attività interna, rivolta quindi ad associati e partecipanti
- non è retribuita con corrispettivi specifici

Se manca uno di tali requisiti, vale a dire se si tratta di attività esterna o di attività svolta verso corrispettivo, l'attività assume natura commerciale e si applicano ad essa le ordinarie regole fiscali dell'impresa.

All'interno della categoria generale degli enti di tipo associativo, particolari regole sono previste per le associazioni politiche, sindacali, religiose, assistenziali e culturali.

4. I trust

I trust residenti sono collocati nella categoria degli enti commerciali, o in quella degli enti non commerciali, se hanno o non hanno come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale.

In ragione della natura commerciale o non commerciale dell'attività svolta, si applicano al trust le regole in tema di determinazione del reddito complessivo netto e in tema di obblighi contabili previste per le società commerciali o per gli enti non commerciali. Occorre poi distinguere fra trust trasparenti e trust opachi, se i beneficiari sono individuati, il trust non è soggetto passivo dell'Ires ma è fiscalmente trasparente perché i redditi sono imputati ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione. I beneficiari sono soggetti ad imposta per il reddito ad essi imputato. Sono invece soggetti passivi dell'Ires i trust opachi, cioè senza beneficiari individuati.

5. Le società e gli enti non residenti. Rinvio

L'ultimo gruppo di soggetti passivi dell'Ires è rappresentato dalle società ed enti non residenti, tassati solamente per i redditi prodotti in Italia.

6. La determinazione del reddito d'impresa

Le norme sulla determinazione del reddito d'impresa sono collocate tra le norme che disciplinano l'imposta sulle società, si tratta degli artt.83 ss. Tuir.

I soggetti passivi dell'Ires sono tassati in base al bilancio, per calcolare il reddito fiscale d'impresa si prendono dunque le mosse dal risultato del conto economico, e a questo dato si apportano variazioni, in aumento o in diminuzione. Il risultato del conto economico è la prima delle componenti del calcolo dell'imponibile.

E' questo il sistema della dipendenza, o derivazione, del reddito fiscale da quello civilistico; si tratta di dipendenza parziale, perché il reddito fiscalmente rilevante non si identifica con il risultato del conto economico, ma deriva dalle variazioni apportate al risultato del conto economico.

Essendo fiscalmente rilevante il risultato del conto economico, sono indirettamente rilevanti tutti i componenti che concorrono a determinare quel risultato, i componenti negativi concorrono a formare il reddito, sono rilevanti i componenti negativi, anche se non espressamente previsti dal Tuir.

Le norme fiscali sul reddito d'impresa non costituiscono dunque una disciplina organica e compiuta di tutti i componenti reddituali, ma si limitano ad imporre delle variazioni. Perciò, in materia di componenti positivi, le norme fiscali non hanno lo scopo di istituire la tassabilità, ma di determinare le modalità della tassazione.

6.1 Il risultato del conto economico

Il bilancio di esercizio, da cui si trae il risultato del conto economico è costituito dallo stato patrimoniale e dal conto economico, cui si aggiunge la nota integrativa.

Lo stato patrimoniale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società, deve essere redatto in base allo schema previsto dall'art.2424 c.c.:

- crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti
- immobilizzazioni
- attivo circolante
- ratei e risconti

La distinzione tra immobilizzazioni e attivo circolante è rilevante ai fini fiscali perché la cessione di beni dell'attivo circolante genera ricavi, mentre la cessione di

immobilizzazioni genera plusvalenze.

Il codice civile disciplina i criteri di valutazione degli elementi dell'attivo, anche in sede fiscale i costi delle immobilizzazioni sono deducibili per quote annuali, mentre i costi dei beni dell'attivo circolante sono dedotti nell'anno di acquisto.

Nel passivo dello stato patrimoniale sono iscritti il patrimonio netto e le passività, i raggruppamenti del passivo sono i seguenti:

- patrimonio netto
- fondi per rischi ed oneri
- trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato
- debiti
- ratei e risconti

Tra le voci del passivo, occorre distinguere la sezione "patrimonio netto" dalle altre, in questa sezione devono essere inseriti:

- il capitale sociale
- le riserve
- gli utili (o perdite) degli esercizi precedenti
- gli utili (o perdite) dell'esercizio

Le voci del patrimonio netto sono iscritte nel passivo non perché indicano delle passività, ma per ragioni puramente contabili, alle voci del patrimonio netto si contrappone l'intero attivo.

Con riguardo alle passività occorre distinguere tra iscrizione di debiti e iscrizione di fondi, nel conto economico devono essere iscritte non solo le passività certe, ma anche quelle probabili. Fiscalmente, invece, sono computabili solo le passività certe, i fondi o accantonamenti sono deducibili solo in ipotesi tassativamente previste.

Il conto economico contiene la rappresentazione, da un lato delle spese e dei costi sostenuti, e dall'altro dei ricavi e proventi conseguiti, con riferimento ad un dato arco temporale.

Il conto economico deve essere redatto in forma scalare, seguendo lo schema fissato dall'art.2425 c.c., lo schema adottato aggrega le componenti positive e negative di reddito in 4 sezioni che identificano altrettante aree della gestione.

Il valore della produzione comprende i ricavi e le rimanenze, il totale non indica la produzione venduta, ma quella ottenuta dalla gestione.

La differenza tra valore e costo della produzione è rilevante per il calcolo degli interessi passivi deducibili, nella sezione B) che ha per oggetto i costi della produzione devono essere indicati gli acquisti di beni, i salari e stipendi, gli ammortamenti, le svalutazioni, gli affitti e canoni di leasing.

Il secondo gruppo di valori concerne l'attività finanziaria, in esso devono essere registrati distintamente, da un lato, i proventi e gli oneri finanziari, e dall'altro le rettifiche di valore delle attività finanziarie.

Il risultato di questi calcoli costituisce il risultato prima delle imposte, e a tale risultato si riferisce l'art.83 Tuir elevandolo a elemento costitutivo dell'imponibile.

6.2 Le variazioni al risultato del conto economico

A) Le norme fiscali, che comportano variazioni al risultato del conto economico, sono

espressione del principio di inerenza o del principio di competenza.

Molte norme sono da correlare al principio di inerenza, altre norme sono da correlare al principio di competenza.

Poiché le variazioni possono riflettere componenti positivi e componenti negativi del conto economico, abbiamo quattro tipo di variazioni: variazioni in aumento di un componente positivo del conto economico e variazioni in aumento che eliminano o riducono un componente negativo del conto economico.

Le variazioni in diminuzione possono consistere nell'eliminazione o riduzione di un componente positivo del conto economico, o nella deduzione di componenti negativi non presenti, o presenti in misura minore, nel conto economico.

B) Le variazioni fiscali che aumentano il reddito imponibile rispetto all'utile civilistico, per effetto dell'aumento di un componente positivo del conto economico, dipendono da norme che impongono di includere nel reddito imponibile componenti attivi positivi non inclusi nel conto economico. Le variazioni in aumento dipendono dal fatto che il conto economico contiene componenti negative che non sono ammesse in sede fiscale, o sono ammesse solo entro certi limiti.

Gli esempi di norme di questo tipo potrebbero essere numerosissimi, poiché tutte le norme in tema di costi pongono dei limiti e quindi implicano delle variazioni in aumento quando il conto economico contenga componenti negativi non ammessi in tutto o in parte ai fini fiscali, o ammessi in un periodo diverso da quello in cui sono rilevate nel conto economico.

Ma altri componenti sono frutto di una stima, le norme civilistiche su questi componenti dettano criteri di massima, invece la normativa fiscale detta dei parametri rigidi, il rispetto di questi impedisce il sorgere di controversie.

Alla valutazione discrezionale del c.c. la legge fiscale sostituisce un criterio rigido: fiscalmente non sono ammessi ammortamenti superiori a determinati coefficienti, in tal modo è eliminato ogni motivo di contrasto perché le norme fiscali, a differenza delle norme civilistiche di tipo elastico, dettano criteri forfetario e parametri oggettivi. L'inammissibilità in tutto o in parte della deduzione in sede fiscale di un costo può dipendere dalla presenza di componenti positivi non tassabili, o da motivi di non inerenza.

C) Non tutte le norme fiscali sono a tutela del fisco: vi sono anche norme a tutela del contribuente, vi sono anche norme favorevoli al contribuente che comportano una riduzione dell'imponibile fiscale rispetto all'utile civilistico.

Vi sono variazioni fiscali che riducono il reddito imponibile rispetto all'utile civilistico in quanto eliminano o riducono, definitivamente o temporaneamente, un componente positivo del conto economico.

La riduzione dell'imponibile può dipendere dal fatto che il conto economico contiene ricavi o proventi esenti, o non soggetti al regime ordinario di tassazione.

Nel conto economico possono essere presenti proventi esclusi da imposizione, o tassabili in misura ridotta.

Vi è riduzione dell'imponibile, quando la tassazione di un componente positivo di reddito non avviene nell'anno in cui si realizza civilisticamente, ma in seguito.

In relazione ai componenti negativi, le variazioni che riducono il reddito imponibile rispetto all'utile di bilancio possono dipendere da costi computati nel conto economico di un dato esercizio, la cui deducibilità fiscale è stata rinviata.

7. Principi generali del reddito d'impresa. Il principio di competenza

A) L'attività d'impresa è un continuum, che convenzionalmente viene frazionato in esercizi sociali annuali, ad ogni esercizio corrisponde un periodo d'imposta.

In diritto tributario l'imputazione temporale dei componenti negativi e positivi che concorrono a determinare il reddito d'impresa dev'essere conforme al principio di competenza economica.

In base a tale principio, assume rilievo il momento in cui si verifica il fatto economico-gestionale da cui deriva il componente reddituale, i ricavi devono essere imputati all'esercizio in cui sono conseguiti in senso economico, ossia quando avviene lo scambio con i terzi.

L'opposto del principio di competenza è il principio di cassa, in base al quale le componenti di reddito assumono rilievo quando avvengono i pagamenti e gli incassi, ha rilievo il momento finanziario.

B) Le componenti del reddito d'impresa non sono rappresentate solo da rapporti con i terzi, ma anche dalla utilizzazione "interna" del bene o del servizio acquisiti.

Il termine competenza è quindi da intendere in modo da ricomprendere ogni fenomeno di ripartizione degli elementi reddituali tra più esercizi.

C) Molte norme in materia di reddito d'impresa disciplinano l'imputazione temporale di specifici componenti del reddito attuando il principio di competenza economica.

L'art.109 Tuir dopo aver stabilito che ricavi, spese e altri componenti positivi e negativo concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, specifica poi tale previsione generale con prescrizioni di dettaglio.

Per le cessioni di beni mobili, i corrispettivi si considerano conseguiti alla data della consegna o spedizione; per le prestazioni di servizi, il ricavo è da imputare all'esercizio nel quale la prestazione è ultimata, in caso di prestazioni periodiche rileva la data di maturazione dei corrispettivi.

D) Gli stessi criteri valgono per i costi: se viene acquistato un bene, il costo è da imputare all'esercizio nel quale si verificano gli eventi già indicati per i ricavi.

Le regole ora indicate fissano la competenza temporale: esse individuano cioè la data in cui i costi si considerano sostenuti e quella in cui i ricavi si considerano conseguiti.

I costi non sono tutti deducibili nel periodo in cui si considerano sostenuti: il principio di competenza economica comporta che i costi siano correlati ai ricavi, vi sono norme specifiche che rispecchiano il principio di correlazione, tra cui quelle riguardanti le rimanenze, gli ammortamenti, le spese relative a più esercizi, le spese delle imprese di nuova costruzione che vengono rinviate all'esercizio in cui si hanno i ricavi.

Se non operano norme specifiche, l'imputazione temporale è da stabilire in base al principio di competenza economica dall'art.109, quando non disponiamo di una regola precisa per stabilire la competenza di un determinato elemento di reddito, dobbiamo

basarci sul principio di competenza economica.

E) Le norme in materia di competenza determinano una variazione temporanea, ad esempio la norma che impone di differire un costo, quando, nell'esercizio di competenza non è certo nell'esistenza e oggettivamente determinabile nell'ammontare, produce una variazione di natura temporanea, perché destinata ad essere controbilanciata quando il costo, divenuto certo e determinabile, sarà dedotto ai fini fiscali.

Vi sono poi variazioni con effetti permanenti: se vi sono proventi esenti, o partecipazioni che fruiscono del regime di esenzione, ciò comporta in via definitiva l'indeducibilità dei costi relativi.

F) Vi sono norme che derogano al principio di competenza, vi è insomma una competenza fiscale che diverge da quella economico-civiltistica.

I costi sono deducibili nell'esercizio di competenza solo se sono certi nell'an e oggettivamente determinabili nel quantum; ciò mostra che diritto tributario e diritto civile seguono criteri diversi, il primo ammette i costi solo se sono certi e oggettivamente determinabili, il secondo impone la rilevazione dei costi, anche se sono soltanto probabili.

G) Anche i ricavi non sono da computare ai fini fiscali nell'esercizio di competenza, ma nel successivo esercizio in cui la loro esistenza diviene certa ed il loro ammontare determinabile in modo oggettivo.

Deroghe al principio di competenza concernenti i componenti positivi si hanno:

- per gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires
- per le plusvalenze dei beni relativi all'impresa
- per le sopravvenienze attive conseguite a titolo di contributo o liberalità

H) Data l'autonomia dei periodi d'imposta, le violazioni del principio di competenza possono comportare che il contribuente perda la possibilità di dedurre un costo, che non ha contabilizzato nell'esercizio di competenza, quando l'Amministrazione ne disconosca la deducibilità in quel periodo.

Queste conseguenze sono però temperate dal principio secondo cui il contribuente può chiedere la restituzione della maggiore imposta, pagata per l'esercizio non di competenza, nel termine di prescrizione decorrente dalla data del giudicato che respinge il ricorso contro un avviso di accertamento fondato sulla violazione del principio di competenza.

8. I beni relativi all'impresa e il loro valore fiscalmente riconosciuto

A) Prima di illustrare le norme relative ai singoli componenti del reddito d'impresa è necessario soffermarsi sui beni relativi all'impresa, per la società sono relativi all'impresa tutti i beni che appartengono ad essere.

Ben diversa è la situazione dell'imprenditore individuale, il quale può essere contemporaneamente proprietario sia di beni relativi all'impresa, sia di altri beni; occorre pertanto distinguere i beni personali dai beni relativi all'impresa. Nel caso di

società di fatto, vi possono essere beni che, pur risultando di proprietà dei soci, sono relativi all'impresa.

B) I beni relativi all'impresa sono classificati, nello stato patrimoniale, come attivo vincolante o come immobilizzazioni.

Nell'attivo circolante sono compresi i beni-merce, cioè i beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, la cessione dei beni merce genera ricavi.

I titoli di partecipazione in società di capitali fanno parte dell'attivo circolante quando costituiscono un impiego transitorio di liquidità.

Nelle immobilizzazioni sono compresi i beni strumentali, cioè i beni inseriti nel processo produttivo dell'impresa in modo durevole e, per tale ragione, destinati a fornire il proprio contributo alla produzione del reddito di più esercizi. I titoli di partecipazione in società di capitali fanno parte delle immobilizzazioni finanziarie quando costituiscono un investimento durevole, la loro cessione genera plusvalenze.

Nelle immobilizzazioni sono compresi anche i beni meramente patrimoniali, da individuare per esclusione rispetto ai beni-merce e rispetto ai beni strumentali; per stabilire la categoria di appartenenza di un bene, bisogna aver riguardo alla sua relazione con l'attività dell'impresa, non al bene in sé: un macchinario o un immobile sono beni-merce per l'impresa che li costruisce, sono invece beni strumentali per l'impresa che li acquista per usarli.

I beni-merce sono rilevati e valutati come rimanenze alla somma dei beni-merce prodotti o acquisiti da un'impresa in un dato esercizio e di quelli residuati da precedenti esercizi deve corrispondere la somma dei beni alienati nell'esercizio e di quelli giacenti in magazzino alla fine dell'esercizio.

I beni strumentali e meramente patrimoniali sono rilevati al costo nello stato patrimoniale dell'esercizio di acquisizione, il costo dei beni strumentali è ammortizzato, a partire dall'esercizio in cui entrano in funzione.

La distinzione tra beni-merce e altri beni ha rilievo anche sotto il profilo della diminuzione di valore perché le variazioni delle giacenze di magazzino concorrono a formare il reddito.

C) La definizione dei beni relativi all'impresa è necessaria ai fini della determinazione del reddito d'impresa; i componenti positivi e negativi che concorrono a determinarlo sono infatti collegati a tali beni.

Non esiste una definizione espressa di "valore fiscalmente riconosciuto" di un bene d'impresa, pur essendo il concetto richiamato da diverse disposizioni tributarie relative al reddito d'impresa, alle operazioni straordinarie, al fallimento. L'elemento costitutivo iniziale del valore fiscalmente riconosciuto è rappresentato dal costo, ossia dal corrispettivo pagato per l'acquisto del bene, o dal costo di fabbricazione.

Il costo di un bene comprende anche gli oneri di diretta imputazione connessi all'acquisto e al suo inserimento nel ciclo produttivo con esclusione degli interessi passivi e delle spese generali.

9. I componenti positivi. I ricavi

Sono ricavi i corrispettivi delle cessioni di beni compresi nell'attivo circolante, ossia

secondo l'art.85 comma 1, lett. a), b), c) del Tuir:

- i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie
- i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazione in società

Sono inoltre ricavi:

- le indennità conseguite a titolo di risarcimento
- in contributi in danaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto
- i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge

9.1 Le plusvalenze patrimoniali

A) La plusvalenza è il maggior valore dei beni strumentali o meramente patrimoniali.

Le plusvalenze sono tassate:

- quando sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso
- quando sono realizzate mediante risarcimento, a seguito di perdita o danneggiamento
- quando i beni fuoriescono dalla sfera dell'impresa mediante assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

B) La plusvalenza è la differenza tra un valore finale e un valore base.

Il valore-base è dato dal valore fiscalmente riconosciuto, i beni strumentali sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale per un valore pari al costo, tale valore decresce per effetto degli ammortamenti effettuati in base alle norme fiscali; il valore di bilancio di un bene è pari alla differenza tra costo fiscale e ammortamenti fiscali, ossia è pari al costo fiscale non ammortizzato.

Il valore finale è dato dal corrispettivo.

Le plusvalenze dei titoli e delle partecipazioni immobilizzate devono essere determinate con gli stessi criteri con cui sono determinate le plusvalenze degli altri beni, e cioè come differenza fra il corrispettivo e il valore fiscalmente riconosciuto.

C) Le plusvalenze realizzate possono fruire di una norma di favore: infatti concorrono a formare il reddito, a scelta del contribuente, nell'esercizio di competenza o in quote costanti in quell'esercizio e nei successivi. La ragione di questa norma agevolativa risiede, da un lato, nel fatto che le plusvalenze sono componenti reddituali a formazione pluriennale e, dall'altro nel fine di incentivare l'autofinanziamento delle imprese.

Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese ed enti residenti o localizzati in Stati o territorio a regime fiscale privilegiato e ivi esercenti un'effettiva attività commerciale o industriale.

9.2 Le plusvalenze delle partecipazioni e la participation exemption

A) La tassazione del reddito delle società commerciale pone il problema di coordinare la tassazione del reddito delle società con la tassazione dei soci, per evitare che all'imposta dovuta sul reddito della società si aggiunga l'imposta dovuta sul reddito

distribuito al socio.

Dal 1 Gennaio 2004 è in vigore un sistema in base al quale si aggiunge una tassazione ridotta del socio, nei riguardi dei soggetti che non distribuiscono utili, non si pone il problema di evitare o attenuare la doppia tassazione.

B) Per evitare la doppia tassazione, le plusvalenze derivanti da partecipazioni possono godere del regime di participation exemption: esenzione che, per i soggetti passivi dell'Ires è del 95%.

L'esenzione ha come presupposto l'assunto che la loro tassazione duplicherebbe la tassazione dei redditi della società partecipata, si tratta dunque di una esenzione che non ha natura agevolativa, essendo prevista per impedire una doppia imposizione economica.

L'esenzione delle partecipazioni trae la sua giustificazione dall'inerire a beni di secondo grado, che riflettono le plusvalenze dei beni di primo grado; non può esserci quindi esenzione per le plusvalenze dei beni di primo grado come le aziende.

Da ciò discende che, se viene ceduta una partecipazione, la plusvalenza fruisce del regime di participation exemption e non è tassata. Invece se viene ceduta l'azienda, la plusvalenza è tassata.

Il regime di esenzione è applicabile non solo alle partecipazioni in società commerciali, ma anche alle partecipazioni in enti soggetti ad Ires, residenti o non residenti.

C) Le condizioni, da cui dipende l'applicazione del regime d'esenzione, sono 4: le prime due riguardano la società partecipante, le altre la partecipata.

La prima attiene al periodo di possesso che dev'essere di un anno quando avviene la cessione.

La seconda condizione è che le partecipazioni siano iscritte fra le immobilizzazioni finanziarie sin dal primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, l'iscrizione iniziale in bilancio ha valore decisivo, se dopo la prima iscrizione fra le immobilizzazioni la partecipazione fosse iscritta nell'attivo circolante, l'esenzione non verrebbe meno. Questi due primi requisiti intendono assicurare che la plusvalenza rifletta gli utili della partecipata, e non sia frutto di fluttuazioni del mercato.

La terza e la quarta condizione concernono la partecipata.

In base alla terza condizione, il regime di esenzione non compete alle partecipazioni in società che hanno sede in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato, questo impedimento all'applicazione della participation exemption può essere rimosso mediante interpello, provando che non è stato conseguito l'effetto di evitare una tassazione di livello ordinario, localizzando i redditi nello Stato o territorio a regime fiscale privilegiato.

Il quarto requisito concerne l'attività della società partecipata, che dev'essere un'impresa commerciale, come definitiva dall'art.55 del Tuir.

L'esenzione è negata alle partecipazioni in società senza impresa, in particolare è negata alle partecipazioni in società immobiliari di mero godimento, ossia in società che svolgono un'effettiva attività commerciale.

Anche quando la società partecipata è una immobiliare sussiste la ratio dell'esenzione,

che è quella di non tassare due volte la stessa ricchezza, il motivo del requisito non attiene quindi alla doppia imposizione, ma è di tipo antielusivo. Al momento del realizzo della plusvalenza, le ultime due condizioni devono essere integrate ininterrottamente fin dal terzo periodo di imposta anteriore al realizzo. Infine, nel caso di partecipazioni in società holding, le stesse due condizioni devono essere integrate oltre che dalla holding, anche dalle società partecipate dalla holding. I requisiti delle società partecipate dalla holding valgono per la holding, quando il valore corrente del patrimonio sociale della holding sia costituito prevalentemente da partecipazioni in società che possiedono i due requisiti-

D) L'esenzione delle plusvalenze derivanti da partecipazioni immobilizzate porta con sé la necessità di distinguere le partecipazioni secondo che siano o che non siano esenti. Se non sussistono i quattro presupposti, le plusvalenze delle partecipazioni immobilizzate sono tassabili; l'esenzione delle plusvalenze comporta l'indeducibilità dei costi connessi alle partecipazioni in regime di participation exemption. Le plusvalenze delle partecipazioni non sono tassate in quanto esenti per i dividendi, invece, il legislatore specifica che non sono tassati in quanto esclusi.

9.3 I dividendi

A) Il regime di participation exemption vale anche per i dividendi, trattandosi di "esclusione", non è esclusa la deducibilità dei costi, che sono però quantificati forfettariamente nella misura del 5%. La tassazione nella misura del reddito è il pendant della deducibilità dei costi.

se fosse prevista la detassazione totale dei dividendi, i costi inerenti di gestione dovrebbero essere totalmente indeducibili, invece i costi effettivi di gestione sono deducibili.

Di qui la tassazione del 5%, alla stregua del modello delineato nella Direttiva "madrefiglia".

I dividendi percepiti dagli imprenditori individuali e dalle società di persone sono invece tassati per il 49,72% del loro ammontare.

B) Si applica il principio di cassa per cui i dividendi sono tassati quando sono percepiti. Ma occorre notare che, nei casi in cui si applica il principio di trasparenza, gli utili delle società partecipate si imputano ai soci a prescindere dalla distribuzione di dividendi che è priva di rilievo fiscale.

C) Per applicare ai dividendi il regime di esclusione del 95% non si richiedono le 4 condizioni alle quali è subordinata l'esenzione del 95% delle plusvalenze, ma se ne richiede una soltanto, e cioè che i dividendi non provengano da un paradiso fiscale.

9.4 Le sopravvenienze attive

Vi sono sopravvenienze in senso stretto, o proprio, e in senso lato, o improprio.

Le prime sopravvenienze sono eventi che modificano componenti positivi o negativi di reddito, contabilizzati in precedenti esercizi, in senso positivo o negativo.

Le sopravvenienze attive in senso lato derivano da un evento estraneo alla normale

gestione dell'impresa e non modificano voci di reddito precedentemente computate ai fini fiscali.

Non si considerano sopravvenienze attive la rinuncia dei soci ai crediti verso la società e la riduzione dei debiti derivanti da concordato fallimentare, da concordato preventivo liquidatorio o da procedure estere equivalenti.

9.5 Gli interessi attivi

Gli interessi attivi concorrono a formare il reddito imponibile per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta, secondo il principio di competenza.

In deroga al principio generale, gli interessi di mora sono imponibili quando sono percepiti.

9.6 I proventi immobiliari

Gli immobili appartengono all'attivo circolante o alle immobilizzazioni.

Gli immobili-merce e quelli strumentali, non essendo cespiti autonomi, non sono fonte di redditi fondiari, ma concorrono alla produzione del reddito, secondo le regole del reddito d'impresa.

Il caso tipico è quello dei fabbricati costruiti da imprese edili: la loro cessione genera ricavi e, prima della cessione, concorrono al calcolo del reddito imponibile come rimanenze.

Solo gli immobili meramente patrimoniali si sottraggono in parte alla regola predetta, in quanto il loro reddito, pur essendo componente del reddito d'impresa, è quantificato in base all'estimo catastale; sono però deducibili gli interessi passivi relativi ai finanziamenti contratti per l'acquisizione di tali immobili.

9.7 Le rimanenze di magazzino

A) Nel conto economico, il valore della produzione è calcolato tenendo conto delle variazioni delle rimanenze in corso di lavorazione, semilavorazione finiti.

Le rimanenze finali sono una componente positiva derivante da costi che alla fine dell'esercizio non hanno generato ricavi e che, per il principio di correlazione, sono sospesi e rinviati all'esercizio successivo.

B) La valutazione delle rimanenze si effettua raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e valore, ed assumendo, come criterio di valutazione, in primo luogo, il costo specifico.

Le rimanenze sono valutate attribuendo ad ogni unità il valore risultante dalla divisione del costo complessivo dei beni prodotti o acquistati per le loro quantità.

Negli esercizi successivi le maggiori quantità costituiscono gruppi distinti per esercizio di formazione, da valutare con il criterio del costo medio.

ma quali beni sono stati prelevati, se le giacenze si sono formate nel corso di vari esercizi mediante incrementi suddivisi in gruppi distinti?

Per espressa previsione, si considerano alienati per primi i beni facenti parte degli incrementi formati negli esercizi precedenti a partire dall'incremento più recente; è

questo il criterio del LIFO secondo cui si considerano venduti per primi i beni acquistati

o prodotti per ultimi.

E' consentita l'assunzione, anche ai fini fiscali, di altri metodi: le imprese che valutano in bilancio le rimanenze finali con il metodo della media ponderata, o con il metodo FIFO.

C) Se il valore normale dei beni è inferiore al costo, è consentita la svalutazione del magazzino.

L'art.2426 c.c. prevede che il magazzino deve essere valutato in base al valore di costo o in base al valore di realizzo; in sede fiscale quando il valore di magazzino risulta superiore a quello di mercato dell'ultimo mese dell'esercizio, il contribuente può svalutarlo adottando il valore normale.

Viene così dato rilievo fiscale alla svalutazione delle rimanenze dei beni merce, mentre per gli altri beni, le minusvalenze hanno rilievo quando sono realizzate, ed è questo un aspetto rilevante della distinzione tra beni merce e altri beni.

9.8 Valutazione dei titoli e delle partecipazioni

Tra le rimanenze vi sono anche i titoli e le partecipazioni assimilate alle merci, e cioè: le azioni e le partecipazioni non immobilizzate, gli strumenti finanziari similare alle azioni, le obbligazioni e i titoli assimilati alle obbligazioni.

Questi beni sono valutati a fine esercizio applicando criteri simili a quelli delle merci.

Vi è una importante differenza tra merci e titoli, e cioè che la svalutazione è permessa anche per le obbligazioni, ma non per le partecipazioni, né per gli strumenti finanziari assimilati alle partecipazioni.

In caso di distribuzione di azioni gratuite, le azioni gratuite si aggiungono a quelle già possedute e il costo unitario si ottiene dividendo il costo originario per il numero complessivo delle azioni.

L'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e delle rinunce ai crediti dei soci nei confronti delle società si aggiunge al costo delle azioni e delle partecipazioni.

9.9 I lavori in corso e le opere di durata ultrannuale

Nelle rimanenze è da inserire anche il valore dei prodotti in corso di lavorazione e dei servizi in corso di esecuzione, che sono valutati in base alle spese sostenute nell'esercizio.

La regola generale è che, a fine esercizio, i lavori eseguiti devono essere rilevati tra le rimanenze, determinandone il valore in base ai corrispettivi pattuiti; mentre il valore dei beni di magazzino viene determinato in base al costo, qui si tiene conto dei corrispettivi pattuiti.

I beni giacenti in magazzino sono valutati in base al costo perché contabilizzarli ai corrispettivi significherebbe contabilizzare utili sperati.

La regola è dunque che le prestazioni eseguite concorrono a formare il reddito come rimanenze finali dell'esercizio in cui sono state eseguite e come giacenze iniziali dell'esercizio successivo, le maggiorazioni di prezzo richieste in base ad una norma di legge o clausola contrattuale devono essere conteggiate in misura non inferiore al 50%.

Se vi sono stati di avanzamento dei lavori, si tiene conto dei corrispettivi liquidati.

10. Sovraprezzi azionari e annullamento di azioni proprie

I sovrapprezzi azionari sono le somme percepite dalla società per l'emissione di azioni ad un prezzo superiore al loro valore nominale, mentre gli interessi di conguaglio sono somme che i sottoscrittori di nuove azioni devono corrispondere per porsi su di un piano di parità con i precedenti azionisti.

In entrambi i casi si tratta di entrate patrimoniali, simili ai conferimenti; perciò i sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio non concorrono a formare il reddito della società che li percepisce.

I osci, nel ricevere queste riserve, non devono sottoporle a tassazione, ma ridurre il valore fiscale della partecipazione; in caso di riduzione del capitale sociale mediante annullamento di azioni proprie, la differenza tra il costo delle azioni annullate e la corrispondente quota del patrimonio netto non concorre alla formazione del reddito. Il costo sostenuto dalla società per l'annullamento delle azioni proprie può essere superiore o inferiore alla quota di patrimonio netto corrispondente alla riduzione del capitale sociale.

11. I componenti negativi. L'imputazione al conto economico

A) Le norme fiscali sul reddito d'impresa non mirano a disciplinare tutti i componenti reddituali che possono essere rilevanti, ciò implica che possono essere dedotti anche costi non specificamente previsti, a condizione che siano soddisfatte le prescrizioni generali sulla deducibilità dei costi.

Le regole generali sono: l'iscrizione nel conto economico, il principio di competenza, il principio di inerenza.

Sono inoltre deducibili i costi direttamente utilizzati per il compimento di reati.

B) La regola stabilita dall'art.109 Tuir, secondo cui i componenti negativi non sono deducibili se non sono imputati al conto economico dell'esercizio di competenza, è un corollario del principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico.

Occorre che i costi siano iscritti nel conto economico dell'esercizio.

Non possono essere dedotte ai fini fiscali le spese sostenute per l'acquisto di materie prime, per retribuire i dipendenti, se queste spese non sono state contabilizzate e imputate al conto economico.

La previa imputazione a conto economico vale anche per i costi stimati, se i costi stimati imputati a conto economico sono più elevati di quanto fiscalmente deducibile, la parte eccedente deve essere ripresa a tassazione.

C) Vi sono tre deroghe al principio di previa imputazione a conto economico.

La prima deroga concerne i componenti negativi iscritti nel conto economico di un esercizio precedente, il cui scomputo è ammesso se la deduzione è stata rinviata a conformità alle precedenti norme del presente capti che dispongono o consentono il rinvio.

Se i costi, secondo il principio di competenza, sono stati contabilizzati in un esercizio in

cui non erano deducibili fiscalmente, è giocoforza ammetterne la deducibilità nell'esercizio successivo.

La seconda deroga concerne le spese e gli altri componenti negativi che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge, questa deroga opera in presenza di specifiche norme che ammettono la deducibilità fiscale di componenti negativi non iscritti in bilancio.

Infine, le spese e gli oneri specificamente afferenti ai ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi. Quando un contribuente ha registrato fatture relative ad operazione soggettivamente inesistenti, il costo è deducibile se il contribuente fornisce la prova del costo e dell'identità dei soggetti, diversi dagli emittenti delle fatture per operazioni inesistenti, che hanno eseguito la prestazione.

11.1 L'inerenza

A) Perché un costo o una spesa sia deducibile occorre che sia inerente rispetto all'attività dell'impresa, l'inerenza è un nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa.

In forza del principio di inerenza non sono deducibili le spese che l'imprenditore individuale sostenga per sé o per i suoi familiari, o le spese che una società si accollì senza che siano connesse all'attività economica della società.

Le sanzioni non sono costi funzionali alla produzione del reddito, né ha rilievo la natura giuridica del negozio da cui scaturisce il costo, non può escludersi perciò l'inerenza di un costo perché deriva da un atto a titolo gratuito, se si tratta di un'elargizione che è funzionale alla vita dell'impresa.

B) Una spesa non è deducibile se non è funzionale all'attività dell'impresa, ma diretta a scopi estranei; se una spesa è fatta in funzione dell'impresa, non se ne può disconoscere la deducibilità per ragioni che attengono alla sfera discrezionale delle scelte imprenditoriali.

Non è deducibile la parte del compenso ai soci amministratori di una società di persone che superi il limite al di là del quale non vi è inerenza ai ricavi o, quanto meno, all'oggetto dell'impresa.

C) Le spese e gli altri componenti negativi, con l'eccezione degli interessi passivi, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.

Al contrario, non sono deducibili i costi che si riferiscono esclusivamente ad attività o beni esenti, tra cui i costi correlati alle plusvalenze esenti, i costi che si riferiscono indistintamente ad attività imponibili o escluse e ad attività esenti sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri componenti che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

D) L'inerenza non è solo un requisito generale dei componenti negativi del reddito d'impresa, è anche la ratio di norme specifiche.

Gli oneri di utilità sociale sono spese non inerenti: il legislatore tutta, in deroga al principio di inerenza, ne ammette la deduzione per favorire il finanziamento di attività meritevoli di incentivazione.

11.2 La remunerazione degli strumenti finanziari assimilati alle azioni

I titoli e strumenti finanziari, che comportano la partecipazione ai risultati economici della società emittente, sono assimilati alle azioni per cui i proventi che ne derivano sono tassati come dividendi.

Non è deducibile la remunerazione di questi titoli e strumenti finanziari, per la quota di essa che direttamente o indirettamente comporti la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Sono deducibili le remunerazioni la cui dipendenza dai risultati economici dell'impresa riguardi unicamente l'an, ma non il quantum.

12. I costi. Il costo del lavoro

Passiamo ora ad esaminare i singoli costi, cominciando dalle spese per prestazioni di lavoro.

Taluni fringe benefit erogati dalla società sono deducibili nella stessa misura in cui costituiscono reddito di lavoro tassabile per il dipendente, mentre altri sono deducibili entro determinati parametri. Limiti quantitativi sono previsti anche per le spese di vitto e alloggio sostenute dal dipendente in trasferta, i compensi spettanti agli amministratori delle società sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, in deroga al principio di competenza.

I compensi erogati sotto forma di partecipazioni agli utili sono deducibili indipendentemente dall'imputazione al conto economico, ciò vale anche per i compensi spettanti ai promotori e ai soci fondatori e per le partecipazioni agli utili spettanti ai dipendenti e agli associati in partecipazione.

In deroga alla regola della indeducibilità, l'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato, è deducibile dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

12.1 Gli interessi passivi

A) Gli interessi passivi non sono soggetti alla regola dell'inerenza, ma sono previsti dei limiti alla loro deducibilità.

La ragione di tale limitazione è quella di contrastare la sottocapitalizzazione a creare un giusto equilibrio, nel finanziamento delle società, tra mezzi propri e indebitamento. Non a caso taluni soggetti passivi dell'Ires, tra cui le banche e le assicurazioni, non sono soggetti alla disciplina fiscale degli interessi passivi, in quanto caratterizzati da un sistema organizzativo e gestionale che non giustifica l'applicazione di norme sulla sottocapitalizzazione.

B) Nell'Ires, la regola di base è che gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo di imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e dei

proventi assimilati realizzati nel medesimo periodo.

La quota di interessi passivi, che supera tale misura, e che è indeducibile in un periodo di imposta, può essere dedotta nei periodi successivi, senza alcun limite di tempo, nella misura in cui tale quota sia inferiore al 30% del ROL dello stesso periodo.

C) Nell'ambito del consolidato nazionale, l'eccedenza negativa di una società può essere usata per ridurre il reddito complessivo del gruppo con una rettifica di consolidamento, se e nei limiti in cui le altre società consolidate presentino, per lo stesso periodo di imposta, una parte di ROL non utilizzata per dedurre i propri interessi passivi.

E' così evitata l'ineducibilità degli interessi passivi per le società che presentano un ROL nullo o negativo, come le holding industriali.

12.2 Oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale

Dalla base imponibile di un'imposta sul reddito non può essere, e non è, deducibile la somma spesa per pagare l'imposta stessa, che non è un costo di produzione, ma una conseguenza del reddito prodotto.

Le altre imposte, sono deducibile secondo il principio di cassa, se rappresentano dei costi per la produzione del reddito; l'Irap non è deducibile.

In tema di Iva, occorre distinguere tra imposta relativa agli acquisti, dovuta a titolo di rivalsa ai fornitori, e imposta dovuta al fisco sulle operazioni attive: la prima si detrae dall'imposta dovuta sulle vendite, e quella sulle vendite si recupera mediante rivalsa sui clienti.

Secondo il suo meccanismo caratteristico, l'Iva non è un costo per l'impresa e non è prospettabile la sua deducibilità dal reddito.

I contributi ed associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, e a condizione che siano dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione. Il Tuir classifica come oneri di utilità sociale una serie di erogazioni liberali che, essendo rivolte all'utilità di terzi, non sono inerenti all'impresa, il legislatore però ne consente la deduzione per favorire i destinatari di tali erogazioni.

Rientrano tra gli oneri di utilità sociale le spese a favore dei dipendenti per fini educativi, ricreativi, le erogazioni liberali a favore dei enti con finalità assistenziali, di ricerca scientifica e simili.

12.3 Le minusvalenze patrimoniali

La minusvalenza è il minimo valore di un'immobilizzazione, rispetto al valore fiscalmente riconosciuto, è dunque il contrario della plusvalenza.

In generale, le minusvalenze assumono rilievo come componenti negativi del reddito solo quando sono realizzate: ossia a seguito di cessione a titolo oneroso, o di risarcimento, per la perdita o il danneggiamento dei beni, per un controvalore inferiore al valore fiscalmente riconosciuto.

In generale, non sono rilevanti le minusvalenze iscritte, sono un'eccezione le svalutazioni delle obbligazioni e titoli similari, classificati fra le immobilizzazioni finanziarie: queste svalutazioni sono deducibili anche se i titoli sono classificati fra le immobilizzazioni finanziarie, è correlativamente sancito che le plusvalenze iscritte sui

medesimi titoli concorrono a formare il reddito imponibile in misura corrispondente alle minusvalenze dedotte.

Sono invece deducibili le minusvalenze realizzate, derivanti da partecipazioni immobilizzate non esenti, ma la deducibilità è limitata alla parte di minusvalenza che eccede l'importo non imponibile dei dividendi percepiti nei 36 mesi precedenti il realizzo.

12.4 Le sopravvenienze passive

Le sopravvenienze passive sono l'effetto di:

- mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi
- sostenimento di spese, perdite o oneri a fronte di ricavi o altri proventi
- sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi

Rientrano fra le sopravvenienze deducibili gli sconti e gli abbuoni concessi alla clientela in un periodo di imposta successivo a quello di contabilizzazione di ricavi derivanti dalla vendita dei beni merce.

12.5 Le perdite (di beni e su crediti)

A) Le perdite sono componenti negativi che derivano dai crediti e dai beni strumentali e patrimoniali e sono deducibili solo se risultano da elementi certi e precisi.

B) La perdita su crediti deriva dall'insolvenza del debitore, vale a dire dall'inesigibilità del credito.

Il creditore può rendere certa e definitiva la perdita rinunciando al credito o cedendolo per un corrispettivo inferiore al valore nominale, ma, per la deducibilità fiscale, occorre dimostrarne l'inesigibilità.

C) Gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento. Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione e non superiore a 2.5000 euro per le altre imprese.

D) Le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi 5 periodi d'imposta dalla stessa società che ha generato le perdite.

E) La deduzione di perdite su crediti deve essere coordinata con la disciplina dell'accantonamento al fondo rischi su crediti, che viene appostato in bilancio e fiscalmente dedotto nell'esercizio in cui il credito viene reputato in sofferenza.

12.6 Gli ammortamenti

A) Il principio di competenza economica comporta che i costi siano imputati agli esercizi nei quali si manifestano i ricavi che essi concorrono a produrre: perciò, i costi

la cui utilità si estende a più esercizi debbono essere ripartiti nei diversi esercizi in cui sono utilizzati.

L'ammortamento riguarda i costi di acquisto delle immobilizzazioni materiali, l'ammortamento dei beni materiali è ammesso per i soli beni strumentali all'esercizio dell'impresa: non è quindi consentito, ai fini fiscali, l'ammortamento dei beni non strumentali.

B) Nell'attivo dello stato patrimoniali le immobilizzazioni devono essere iscritte inizialmente per un valore pari al costo storico, il quantum ammortizzabile è pari costo storico, determinato a norma dell'art.110 Tuir.

I coefficienti sono fissati per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi; il decreto dispone che un certo impianto, usato in un certo settore produttivo, può essere ammortizzato con aliquote non superiori al 20%.

Se la quota di ammortamento imputata in bilancia è superiore a quella fiscalmente ammessa, la parte di ammortamento civilistico in eccesso dev'essere ripresa a tassazione, l'eccedenza potrà essere dedotta a partire dal primo esercizio successivo a quello in cui cessa l'ammortamento civilistico.

La deduzione è rinviata al primo periodo di imposta successivo a quello in cui cessa l'ammortamento civilistico, le quote di ammortamento da dedurre fiscalmente risulteranno già imputate al conto economico degli esercizi precedenti e potranno essere fatte valere apportando delle variazioni in diminuzione al risultato del conto economico.

Per i beni materiali, il cui costo unitario è inferiore a 516,46 euro, è fiscalmente consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

C) Le immobilizzazioni immateriali comprendono innanzitutto i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali, processi, il cui costo è annualmente deducibile fino al 50%.

Per i marchi d'impresa, la quota massima deducibile è pari ad 1/18 del costo d'acquisto, anche l'avviamento è ammortizzabile in 18 anni.

D) Alle imprese che, al termine di una concessione amministrativa, devono devolvere gratuitamente alla pubblica amministrazione i beni costruiti e gestiti in concessione, è consentita in via alternativa, la procedura di ammortamento finanziario.

Tale forma di ammortamento ha per oggetto il capitale investito per la costruzione o l'acquisto di beni che, alla scadenza del rapporto di concessione, devono essere gratuitamente devoluti all'ente pubblico.

L'ammortamento finanziario è effettuato mediante deduzione fiscale di quote costanti nel tempo, salvi i casi di mutamento della durata della concessione o di modifica del costo dei beni.

12.7 Le spese incrementative

Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione possono

essere patrimonializzate, incrementando così il valore fiscalmente riconosciuto dei beni cui si riferiscono.

Il legislatore fiscale ha semplificato la materia, fortettizzando la quota deducibile nell'esercizio in cui le spese sono sostenute, l'eccedenza è ammortizzabile per quote costanti nei 5 esercizi successivi. Sono invece deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute le spese di manutenzione in abbonamento, ossia le spese dovute in base a contratti di manutenzione; i costi dei beni cui si riferisce la manutenzione in abbonamento non devono essere computati in sede di calcolo del limite percentuale di deduzione ordinaria delle spese di manutenzione.

12.8 Spese relative a più esercizi

In base al principio di competenza, le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Per alcune spese pluriennali è però consentita la loro deducibilità integrale nell'esercizio in cui sono sostenute, le spese per studi e ricerche, pur essendo costi pluriennali, sono invece interamente deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute.

Le spese di pubblicità e propaganda e quelle di rappresentanza sono soggette a regimi diversi, per cui occorre distinguerle; le prime hanno per oggetto un determinato prodotto o servizio e sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti in tale esercizio e nei 4 successivi.

Le spese di rappresentanza sono le spese sostenute per promuovere il nome e l'immagine dell'impresa, inoltre le spese di rappresentanza deducibili sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo.

12.9 Gli accantonamenti

La disciplina del bilancio impone l'iscrizione dei costi anche soltanto probabili: è questa la ragion d'essere dei fondi-rischio, destinati a far fronte a costi o spese che potranno manifestarsi in esercizi futuri.

Vi sono però dei casi in cui i fondi-rischio sono deducibili, con la conseguenza che, quando i costi saranno sostenuti, non potrà essere effettuata alcuna deduzione.

Un fondo rischio è quello relativo alla svalutazione dei crediti, è data facoltà di dedurre annualmente, a titolo di accantonamento contro tali rischi, un importo pari allo 0.50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti, fino ad un massimo del 5%.

Altri accantonamenti, di cui è ammessa la deduzione, sono quelli al fondo delle spese per lavori clinici di manutenzione e revisioni di navi e aeromobili. Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente, istituiti per ogni singolo dipendente ai sensi dell'art.2117 c.c. sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio: non si tratta di fondi-rischio in senso proprio, perché riflettono un debito certo, maturato nell'esercizio, che potrà eventualmente aumentare in futuro, ma che nella misura maturata, è certo nell'an e nel quantum.

13. I principi contabili internazionali

A) Soggetti obbligati a redigere il bilancio in base ai principi contabili internazionali

sono le società quotate, le società con strumenti finanziari diffusi presso il pubblico, le banche, gli intermediari finanziari e le imprese assicurative.

Il nesso di dipendenza o principio di derivazione vale anche per i soggetti che predispongono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali, ma per tali soggetti, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili, in deroga alle norme ordinarie.

Il reddito d'impresa è dunque condizionato dai principi contabili internazionali, specie se si considera che i componenti derivanti dalla valutazione delle passività in base agli IAS sono tutti rilevanti anche ai fini fiscali.

B) Il principio di previa imputazione, secondo cui i componenti negativi non sono deducibili se non sono imputati al conto economico, non si applica ai soggetti che adottano gli IAS.

Vi sono dunque dei componenti negativi di reddito deducibili anche se non imputati a conto economico, quando sono realizzati da soggetti che predispongono il bilancio in base agli IAS.

C) Secondo le norme ordinarie, le partecipazioni e i titoli costituiscono immobilizzazioni finanziarie quando sono iscritti come tali nell'attivo dello stato patrimoniale.

La valutazione di partecipazioni, strumenti finanziari, obbligazioni e titoli simili che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, operata in bilancio in base ai principi contabili internazionali, è rilevante anche ai fini fiscali.

I dividendi percepiti concorrono alla formazione del reddito imponibile per intero, se si tratta di dividendi derivanti da azioni e strumenti finanziari simili, detenuti per la negoziazione, sono tassati solo per il 5% del loro ammontare, se si tratta di dividendi derivanti da azioni e strumenti finanziari simili, costituenti immobilizzazione finanziarie.

D) La norma che prevede l'irrilevanza delle minusvalenze non si applica ai soggetti che predispongono il bilancio in base agli IAS.

14. I gruppi

Il diritto fiscale prende in considerazione i gruppi di società per molteplici fini, adottando volta per volta, un'apposita definizione del rapporto di controllo.

In ambito civilistico l'art.2359 c.c. che definisce come società controllata:

- la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria
- la società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria
- quella che è sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali

Il legislatore fiscale richiama l'art.2359 c.c. e adotta una nozione ampia di gruppo al fine di delimitare l'ambito di applicazione delle norme antielusive; adotta invece nozioni ristrette in altre norme.

Ai fini del consolidato fiscale, viene richiamato solo il controllo interno di diritto, con

ulteriori requisiti e, inoltre, con l'applicazione del demoltiplicatore; ai gruppi è dato rilievo, sotto il profilo finanziario, dalla norma che consente il trasferimento, nell'ambito dei gruppi di società, dei diritti al rimborso delle eccedenze in quanto versato rispetto a quanto dovuto.

La riforma entrata in vigore nel 2004 ha introdotto due sistemi peculiari di tassazione dei gruppi, in alternativa alla tassazione ordinaria di ciascuna società, i gruppi possono optare per il consolidato, se non sussistono le condizioni del consolidato, l'altra opzione che consente di evitare taluni aspetti negativi della tassazione ordinaria è il regime di trasparenza.

15. Il transfer price

A) L'art.11p del Tuir contiene una norma intesa ad evitare che, nei rapporti economici tra un'impresa italiana e un'impresa estera facenti parte di un medesimo gruppo, vengano praticati prezzi non corrispondenti al valore normale.

La manipolazione del prezzo di trasferimento è infatti una delle tecniche classiche di elusione fiscale internazionale, con cui gli utili sono spostati negli Stati con fiscalità più conveniente.

La norma sui prezzi di trasferimento non si applica ai rapporti tra imprese residenti.

B) La norma sui prezzi di trasferimento opera quando un'impresa italiana cede dei beni, o presta servizi, ad un'impresa estera dello stesso gruppo e applica prezzi inferiori al valore normale, comprimendo così i propri utili a favore della consociata.

Per neutralizzare queste pratiche assumono rilievo, ai fini fiscali, in luogo dei prezzi pattuiti, i valori di mercato, se ne deriva un aumento del reddito per l'impresa italiana, l'impresa italiana che non ha praticato prezzi conformi al valore normale deve operare delle rettifiche in aumento nella dichiarazione dei redditi, altrimenti l'Amministrazione finanziaria può rettificare in aumento i corrispettivi inferiori al valore normale, o rettificare in diminuzione i costi superiore al valore normale.

C) Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, il valore normale è dunque il prezzo di libera concorrenza, ossia come consigliato da un rapporto dell'OCSE del 1979, il prezzo che sarebbe pattuito per operazioni simili da imprese indipendenti.

D) Non si applicano sanzioni al contribuente che, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, consegna all'Amministrazione finanziaria documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

16. Il regime di trasparenza. Aspetti generali

L'essenza del regime di trasparenza consiste nella imputazione ai soci dei redditi della società, la società partecipata non è tassata, perché il suo risultato fiscale è imputato ai soci.

La trasparenza è dunque un regime che elimina la doppia imposizione dei redditi societari e consente l'utilizzo immediato delle perdite, sono previsti 2 regimi di

trasparenza: uno ordinario ed un regime speciale.

In ambito Ires, il regime di trasparenza è applicato solo per effetto di opzione, per le società di persone invece la trasparenza è imposta dalla legge.

16.1 L'opzione per la trasparenza

A) L'opzione per la trasparenza può essere esercitata dalle società di capitali delle quali siano socie altre società di capitali. Sia la società partecipata, sia le partecipanti, dunque, devono essere società di capitali.

L'opzione deve essere espressa sia dalla società partecipata, sia da tutti i soci, ha effetto per tre esercizi sociali della società partecipata e non può essere revocata, i soci devono avere una partecipazione non inferiore al 10% e non superiore al 50%.

Un socio che ha una partecipazione superiore al 50% non può adottare il regime di trasparenza, ma il consolidato.

Il limite minimo serve ad impedire l'adozione della trasparenza in presenza di una base sociale molto frazionata, e dunque priva di uno stretto legame con la società partecipata, che giustifichi il trattamento fiscale tipico di società con pochi soci e forti legami.

B) Il regime di trasparenza non è adottabile in tre ipotesi.

Un primo ostacolo è la circostanza che i redditi di un socio siano soggetti ad un'aliquota Ires ridotta, una seconda causa ostativa riguarda la società partecipata, cui è vietato optare per la trasparenza se ha aderito al consolidato, come controllata o come controllante.

Se la partecipata ha aderito al consolidato come controllata, l'adozione del regime di trasparenza è impedito dal fatto che il suo socio non può optare per la trasparenza perché possiede più del 50%.

La partecipata può inoltre aderire alla trasparenza nel caso in cui abbia il ruolo di controllante in un regime di consolidato, perché non si vuole che l'imponibile di gruppo sia imputato per trasparenza a soggetti che sono soci, ma non controllanti, della società capogruppo che consolida.

La terza causa ostativa della trasparenza è l'assoggettamento della società partecipata ad una procedura concorsuale.

C) L'opzione per la trasparenza è permessa anche se vi sono soci non residenti.

Se dunque i dividendi del socio non residenti sono soggetti a ritenuta alla fonte, non è ammessa l'opzione per la trasparenza.

Ciò significa che l'opzione può essere esercitata solamente se il socio è una società residente nell'UE, che beneficia del regime della Direttiva "madre-figlia"; possono optare per la trasparenza le società non residenti che partecipino ad una società italiana mediante una stabile organizzazione.

D) Le condizioni richieste per l'esercizio dell'opzione devono sussistere dall'inizio alla fine del periodo d'imposta, se vengono meno l'applicazione del regime di trasparenza cessa dall'inizio dell'esercizio sociale in corso della società partecipata.

Il regime può venir meno se una delle partecipanti perde le condizioni per l'esercizio

dell'opzione.

16.2 Gli effetti

A) Il regime di trasparenza delle società di capitali comporta che il reddito prodotto dalla società partecipata è imputato a ciascun socio.

Anche le perdite della partecipata sono imputate ai soci in proporzione delle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della quota del patrimonio netto contabile della società partecipata.

Le perdite pregresse della partecipata possono essere utilizzate, secondo le regole ordinarie, solo per compensare i redditi prodotti da tale società prima dell'adozione del regime di trasparenza.

B) L'imputazione al socio dei redditi e delle perdite della partecipata si riflette sul valore fiscale della partecipazione.

I redditi imputati lo incrementano, le perdite e i dividendi distribuiti lo decrementano, in caso di cessione delle partecipazioni imponibili, si evita una doppia tassazione conteggiando nel valore l'importo degli utili imputati, al netto dei dividendi distribuiti.

C) Le ritenute a titolo d'acconto sui redditi della partecipata, i crediti d'imposta e gli acconti versati si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci secondo la percentuale di partecipazione agli utili.

D) La società partecipata non è debitrice d'imposta per il proprio reddito, ma è garante del debito dei soci.

La responsabilità della partecipata è una responsabilità da accertamento, essa risponde insieme ai soci soltanto in caso di omessa, incompleta o infedele dichiarazione del proprio reddito.

E) Come le società di persone, le società di capitali trasparenti sono obbligate a presentare la dichiarazione dei redditi, pur se non ne scaturisce per essa alcun debito d'imposta, ma solo una obbligazione di garanzia.

Alla rettifica della dichiarazione presentata dalla società partecipata il fisco deve provvedere con un unico atto, ai fini della rideterminazione del reddito della società e ai fini della determinazione delle imposte dovute dai soci.

16.3 La trasparenza delle "piccole" s.r.l.

A) Il regime di trasparenza può essere adottato anche dalle società a responsabilità limitata, se sussistono tre condizioni:

- il volume dei ricavi non deve superare le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore
- la compagine sociale deve essere composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10
- la società non deve essere assoggettata a procedure concorsuali e non deve aver esercitato l'opzione per il consolidato

Con la trasparenza, la tassazione delle piccole s.r.l. è allineata a quella delle società di persone, dall'altro viene posto a disposizione dei soci delle piccole s.r.l. un sistema di tassazione dei loro redditi conforme al nuovo sistema di tassazione dei dividendi.

Per queste società, si tratta di operare una scelta di campo, fra la tassazione con Ires, come società, e la tassazione con Irpef a carico dei soci.

E' dunque evidente il beneficio rispetto ai soci delle altre società di capitali, il cui credito è tassato presso la società che lo produce con aliquota del 27,5% e, dopo la distribuzione, è ulteriormente tassato presso il socio persona fisica.

B) L'opzione per il regime speciale di trasparenza delle s.r.l. è esercitata con le stesse condizioni e modalità dell'opzione per il regime ordinario.

C) Se la società possiede partecipazioni cui si applica la participation exemption, le plusvalenze derivanti dalla loro cessione e i dividendi percepiti concorrono alla formazione del reddito della società trasparente nella misura del 49,72%, come se fossero detenute direttamente dalle persone fisiche.

17. Il consolidato nazionale

La tassazione consolidata colpisce il risultato del gruppo, visto come una unità economica.

Il gruppo non ha soggettività giuridica, il consolidato fiscale non è fondato sul bilancio consolidato civilistico, che è un bilancio nel quale la pluralità delle società è rappresentata come un soggetto unitario, le poste relative ai rapporti interni di gruppo sono elise, i patrimoni netti sono integrati e il gruppo è rappresentato come un soggetto unitario, con un solo patrimonio e un solo reddito.

Il reddito di ciascuna società, compresa la capogruppo, calcolato secondo le norme ordinarie, confluisce nel risultato del gruppo, che deriva dalla somma algebrica dei risultati reddituali delle società consolidate.

Nel consolidato, i risultati delle partecipate sono imputati alla controllante, nel regime di trasparenza si ha un meccanismo inverso: si imputano pro quota alle partecipanti i risultati della partecipata.

17.1 L'opzione per il consolidato

A) L'applicazione del consolidato dipende dalla volontà delle società del gruppo: è necessaria l'opzione congiunta di una capogruppo e di almeno una società controllata. Non è necessario che aderiscano al consolidato tutte le società del gruppo: non vale per il consolidato nazionale la regola "all in, all out", prevista per il regime di trasparenza e per il consolidato mondiale.

L'opzione per il consolidato è irrevocabile e ha efficacia per tre esercizi sociali.

Non possono esercitare l'opzione le società che fruiscono della riduzione dell'aliquota Ires o che sono sottoposte a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa, né le società che esercitano come partecipate l'opzione per la trasparenza.

B) L'opzione per il consolidato può essere esercitata solo se la controllante dispone, fin dall'inizio del periodo in cui si esercita l'opzione, del controllo di diritto, diretto o

indiretto, ai sensi dell'art.2359 c.c.

Non si considerano le azioni prive del diritto di voto, il rapporto di controllo può essere diretto o indiretto: è diretto quando la controllante dispone di una partecipazione pari o superiore alla maggioranza; è indiretto quando la maggioranza è posseduta per il tramite di un soggetto intermedio.

Ciò significa che le quote della società intermedie devono essere moltiplicate per le quote che le intermedie possiedono nelle società sottostanti.

La nozione di gruppo, che emerge dalla disciplina del consolidato fiscale, è assai ristretta e notevolmente diversa non solo dalla nozione che emerge dall'art.2359 c.c., ma anche dalla nozione delineata da altre norme fiscali.

C) La facoltà di optare come capogruppo è attribuita sia alle società di capitali, sia agli enti commerciali residenti.

Le società non residenti possono esercitare l'opzione per il consolidato solo in qualità di controllanti e a condizione:

- di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore una convenzione contro la doppia imposizione
- di esercitare nel territorio dello Stato un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione

17.2 Il reddito consolidato

A) Ciascuna società consolidata deve determinare il proprio reddito applicando le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa.

E' incluso perciò nell'imponibile il 5% dei dividendi percepiti, dal reddito complessivo di ciascuna consolidata sono computate in diminuzione le perdite relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo.

Il consolidato comporta la tassazione del reddito complessivo globale, corrispondente alla somma algebrica dei redditi e delle perdite delle consolidate, con una eventuale rettifica di consolidamento per gli interessi passivi.

B) La rettifica di consolidamento concerne la deduzione degli interessi passivi ed è da apportare alla somma algebrica dei risultati netti delle singole società del gruppo.

Il reddito di gruppo può essere rettificato in diminuzione per un importo corrispondente all'eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili prodotti da una società consolidata.

Il gruppo in regime di consolidato assume dunque una particolare rilevanza ai fini della massimizzazione della deducibilità degli interessi passivi, in tutti i casi di società che presentano una ROL pari a zero o negativo, con conseguente indeducibilità di tutti gli oneri finanziari, l'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale rappresenta l'unica via per rendere deducibili gli interessi passivi di una società mediante l'utilizzo della capienza di ROL di altre società del gruppo.

Dopo la rettifica al consolidamento, si ottiene così il risultato complessivo globale del gruppo, da esso si deducono le perdite di gruppo di esercizi precedenti e si ottiene il reddito imponibile, o la perdita, di gruppo.

La perdita fiscale del gruppo è imputata alla società controllante, le perdite di esercizi precedenti l'opzione per il consolidato, invece, possono essere utilizzate solo dalla società che le ha prodotte.

C) Ciascuna società deve dunque redigere la propria dichiarazione dei redditi, da presentare, oltre che all'Agenzia delle entrate, alla capogruppo, alla quale devono essere comunicati i dati necessari alla redazione della dichiarazione di gruppo. Le consolidate possono cedere alla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione e le eccedenze di imposta, ai sensi dell'art.43ter DPR 602/1973.

D) Non hanno rilievo reddituale le somme ricevute o versate tra società del gruppo in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti nell'ambito del gruppo. Il regime del consolidato permette l'utilizzo immediato della perdita di Alfa, mediante compensazione con l'utile di Beta che, in tal modo, vede ridotto il suo onere fiscale. La contropartita è rapportata alla minore imposta pagata da Beta, e compensa Alfa della maggiore imposta cui dovrà far fronte, quando tornerà a produrre utili. Tale compensazione, come ogni altra correlata al trasferimento di vantaggi fiscali da una società all'altra all'interno del consolidato, non è prevista dalla legge, ma è affidata ai cd. Patti di consolidamento, che hanno lo scopo di tutelare le minoranze.

17.3 La responsabilità della controllante e delle consolidate

A) La società controllante è debitrice d'imposta in base al reddito complessivo del gruppo, essa deve versare gli acconti infrannuali e l'imposta liquidata nella dichiarazione di gruppo.

In caso di accertamento, la controllante risponde della maggiore imposta accertata, con gli interessi; risponde anche delle sanzioni irrogate alle controllate, in solido con la controllata che ha commesso la violazione.

B) La responsabilità nei confronti del fisco va tenuta distinta dai rapporti interni, ciascuna società controllata deve corrispondere alla capogruppo i mezzi finanziari per assolvere il tributo; se non vengono forniti anticipatamente, la controllante ha diritto di rivalersi.

La tassazione consolidata comporta la compensazione dei risultati positivi e negativi delle società partecipanti: ciò significa che le società con imponibili positivi profittano delle perdite delle società con imponibili negativi.

Il vantaggio fiscale così procurato al gruppo deve essere remunerato, per non danneggiare le minoranze.

L'onere economico delle sanzioni deve essere sopportato dalla società cui è imputabile la violazione, le controllate devono far fronte all'onere per le sanzioni irrogate per violazioni commesse nelle loro dichiarazioni; la controllante risponde delle violazioni commesse in sede di dichiarazione dell'imponibile consolidato.

17.4 La cessazione del consolidato

Il consolidato cessa se viene meno il rapporto di controllo, o se, decorso il triennio, non è rinnovata l'opzione.

In entrambi i casi sono recuperati a tassazione i benefici del consolidato, entro 30 giorni dalla cessazione del rapporto di controllo, la controllante e ciascuna controllata devono integrare i versamenti di acconto già effettuati, se inferiori a quelli dovuti senza il consolidamento; e la controllante, che conserva il diritto di utilizzare le perdite fiscali, i crediti e le eccedenze del gruppo, può attribuire le eccedenze dei pagamenti alla società nei cui confronti è venuto meno il controllo.

Anche in questo caso le società devono integrare gli acconti che siano stati versati in misura inferiore al dovuto.

In entrambi i casi di cessazione, le perdite fiscali di gruppo non ancora utilizzate possono rimanere nella disponibilità della consolidante o essere attribuite alle società che le hanno prodotte.

17.5 L'accertamento dei redditi del consolidato

A) Regole particolari riguardano l'accertamento con adesione e l'accertamento ordinario dei redditi delle società consolidate.

Ogni società deve presentare la dichiarazione del proprio reddito, cui si aggiunge la dichiarazione di gruppo presentata dalla consolidante.

Il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante, nonché le relative rettifiche, spettano all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione della consolidata.

L'atto di adesione si perfeziona con il versamento delle somme dovute in base all'atto di adesione o con il versamento della prima rata e la prestazione della garanzia.

B) Dal controllo svolto dall'Amministrazione finanziaria potrà scaturire tanto la rettifica del risultato dichiarato dalle singole società, quanto la rettifica del solo risultato globale dichiarato dalla controllante.

Se la rettifica investe soltanto il calcolo dell'imponibile di gruppo e le rettifiche di consolidamento, per motivi non imputabili a singole società del gruppo, l'avviso ha come destinataria solo la capogruppo.

Gli avvisi di accertamento che rettificano il reddito complessivo dichiarato da una consolidata devono contenere anche la rettifica del reddito globale dichiarato dalla consolidante e sono notificati sia alla consolidata, sia alla consolidante. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

C) Se vi sono perdite pregresse non utilizzate nella dichiarazione di gruppo, la consolidante può chiedere che siano dedotte dal maggior imponibile accertato, presentando all'ufficio un'istanza entro il termine di proposizione del ricorso.

L'istanza sospende il termine per la presentazione del ricorso sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di 60 giorni.

CAPITOLO 20 – I REDDITI TRANSNAZIONALI

1. I redditi prodotti all'estero dai residenti

I criteri di base ai quali si determina il luogo in cui un reddito si considera prodotto

sono rilevanti per stabilire se un reddito di un residente è da considerare prodotto all'estero e per tassare in Italia i redditi dei non residenti.

I criteri di localizzazione sono:

- per i redditi di origine patrimoniale rileva il luogo in cui è situata la fonte reddituale
- per i redditi che derivano dallo svolgimento di un'attività, vale il luogo in cui è svolta l'attività

Sono prodotti in Italia i redditi diversi che derivano da beni situati nello Stato e da plusvalenze relative a partecipazioni in società residenti, i redditi delle società residenti cui si applica il principio di trasparenza.

Ai redditi prodotti all'estero si applicano, in linea di principio, le stesse norme che si applicano ai redditi prodotti in Italia, per taluni redditi però vi sono norme particolari.

2. I dividendi di fonte estera

I dividendi distribuiti da società non residenti sono tassati come quelli distribuiti da società residenti, con la eccezione di quelli distribuiti da società residenti in Paesi o territorio a regime fiscale privilegiato.

I dividendi corrisposti a persone fisiche che detengono partecipazioni non qualificate devono essere assoggettati, da parte degli intermediari, ad una ritenuta del 26%; se non intervengono intermediari, il percettore deve dichiarare i dividendi percepiti.

2.1 Dividendi e plusvalenze provenienti da "paradisi fiscali"

I benefici della participation exemption non spettano a chi abbia partecipazioni in società, residenti in paradisi fiscali, che non pagano imposte, o le pagano in misura ridotta.

Sono tassate per intero anche le plusvalenze realizzate da società, enti commerciali o imprenditori individuale e le plusvalenze realizzate da persone fisiche, se la partecipazione è qualificata.

In tutte le ipotesi considerate, il regime della participation exemption è applicabile se, a seguito di interpello, è accertato che dalla partecipazione non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi nel paradiso fiscale.

3. Il credito d'imposta per le imposte assolte all'estero

L'attribuzione del credito d'imposta per le imposte assolte all'estero ai contribuenti residenti in Italia, che producono reddito in altri Paesi, mira a realizzare la neutralità fiscale interna dal punto di vista dello Stato esportatore di capitali: mira cioè a fare in modo che la tassazione del reddito prodotto all'estero sia pari alla tassazione del reddito prodotto all'interno dello Stato di residenza dell'investitore.

Il credito d'imposta si compensa con l'imposta dovuta dal soggetto residente, in sostanza si tratta di una detrazione, che spetta fino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito complessivo.

Il credito d'imposta si compensa con l'imposta dovuta dal soggetto residente; in sostanza, si tratta di una detrazione, che spetta fino a concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra redditi prodotti all'estero e reddito

complessivo.

Se alla formazione della base imponibile concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato; nel caso in cui il reddito prodotto all'estero sia tassato parzialmente, anche l'imposta estera detraibile è ridotta in misura corrispondente.

Inoltre, la detrazione può essere fatta valere solo se i redditi possono considerarsi prodotti all'estero secondo i criteri previsti per la localizzazione dei redditi prodotti da non residenti in Italia, e se i redditi esteri concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile.

4. Le imprese estere controllate

A) Il regime delle imprese estere controllate si applica alle società e, in generale, ai contribuenti residenti che possiedono partecipazioni di controllo in società o altri enti che hanno sede in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

I redditi derivanti dalla partecipazione in società residenti all'estero sono soggetti ad imposta quando sono percepiti: secondo il regime CFC, invece, i redditi delle controllate estere sono imputati al soggetto residente in Italia, a prescindere dalla distribuzione.

Il regime CFC è simile al consolidato mondiale, ma mentre il consolidato è opzionale, il regime CFC ha funzione antielusiva, e quindi, si applica obbligatoriamente. Per effetto del regime di trasparenza, i redditi prodotti dalle CFC sono tassati in Italia subito, non appena prodotti: è così contrastato il tax deferral, la disciplina CFC ha dunque lo scopo di rendere fiscalmente neutrali gli investimenti effettuati all'esterno, che non devono essere favoriti, differendo l'onere tributario rispetto a quelli domestici.

B) Il regime CFC si applica ad ogni soggetto residente in Italia, si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stato o territori in cui il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

C) Il contribuente può ottenere che non si applichi il regime delle CFC se esperisce con successo la procedura di interpello, prevista dall'art.11 dello Statuto.

La prima ricorre nei casi in cui il soggetto estero svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, la seconda si verifica quando il soggetto residente non fruisce del regime fiscale privilegiato, perché il soggetto estero partecipato riceve utili prodotti da una stabile organizzazione o da una partecipata i cui redditi sono tassati in un Paese a fiscalità normale.

D) I redditi del soggetto non residente sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società.

E) La tassazione per trasparenza si applica anche nel caso in cui soggetti controllati o hanno sede di paradisi fiscali, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:
- i soggetti esteri controllati sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero assoggettati se fossero residenti in Italia

- i soggetti esteri controllati conseguono profitti meramente passivi o proventi derivanti dalla prestazione di servizi infragruppo

Il regime delle CFC non si applica se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Con questa estensione, il regime di CFC appare diretto a constatare non solo il tax deferral, ma più in generale la dislocazione di profitti propri del soggetto controllante presso strutture estere artificiali.

5. La dichiarazione dei beni e redditi esteri

I soggetti residenti fiscalmente in Italia devono dichiarare i beni e i redditi prodotti all'estero.

Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici, residenti in Italia, devono indicare nella dichiarazione dei redditi gli investimenti e le attività finanziarie che detengono all'estero, attraverso cui possono essere conseguiti redditi imponibili in Italia.

A ciò vanno aggiunte le imposte dovute sui redditi prodotti all'estero dai capitali non dichiarati e la sanzione per omessa o infedele dichiarazione di redditi.

6. La patrimoniale su immobili e attività finanziarie

In parallelo alla patrimoniale municipale che colpisce gli immobili posseduti in Italia, gli immobili posseduti all'estero, da persone fisiche residenti in Italia, sono tassati con una patrimoniale, cioè dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero.

Per evitare doppie imposizioni, dall'imposta si deduce un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile. La base imponibile è costituita dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare.

7. Il consolidato mondiale. Aspetti generali

Il consolidato mondiale comporta l'imputazione, alla capogruppo italiana, del risultato fiscale delle controllate estere, in proporzione alla quota di partecipazione.

Vi è dunque differenza tra consolidato nazionale e mondiale, il primo determina la tassazione unitaria di più soggetti passivi, il consolidato mondiale invece concerne la tassazione di un solo soggetto passivo.

Il consolidato mondiale determina l'imputazione proporzionale alla controllante dei redditi di tutte le controllate non residenti per un periodo non inferiore a 5 esercizi, al soggetto residente non può che imputarsi una quota del reddito della società estera: non avrebbe alcun fondamento tassare, presso la controllante residente, una quota di reddito delle controllate.

Questo sistema di tassazione presenta, al tempo stesso, vantaggi e svantaggi, il lato positivo è dato dalla compensabilità delle perdite fiscali delle controllate non residenti con i redditi delle società residenti, la ragione principale del consolidato mondiale è dunque la compensabilità delle perdite transfrontaliere.

Tutte le limitazioni e le cautele che circondano l'istituto vanno dunque spiegate avendo presente che esso consente di compensare le perdite di società estere con utili

realizzati in Italia.

7.1 L'opzione per il consolidato mondiale

Il soggetto controllante deve essere una società di capitali o un ente commerciale residente in Italia, non possono adottare il consolidato mondiale né le società di persone, né le società non residenti.

La controllante può optare per il consolidato mondiale:

- se è una società quotata
- se è controllata dallo Stato o da altri enti pubblici

Il requisito del controllo sussiste quando la controllante possiede:

- la maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria
- il diritto di partecipare agli utili in misura superiore al 50%

Il controllo può essere detenuto anche in modo indiretto, ossia per il tramite di una o più controllate residenti, in tal caso però è necessario che la capogruppo e le controllate residenti optino per il consolidato nazionale.

Non sono previsti requisiti per le controllate, che possono dunque essere società di qualsiasi tipo, l'opzione per il consolidato mondiale deve essere esercitata unicamente dalla controllante residente. Le controllate non devono esprimere alcuna opzione, ma devono assumere alcuni impieghi; l'opzione è efficace se, oltre ai presupposti già indicati, sussistono le seguenti ulteriori condizioni:

- l'opzione ha per oggetto tutte le controllate non residenti
- vi è identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della controllante
- i bilanci di tutte le società del gruppo sono soggetti a revisione contabile
- il consenso delle controllate alla revisione del proprio bilancio e l'impegno a fornire alla controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile per adempiere
- il parere positivo dell'Agenzia delle entrate sulla sussistenza dei requisiti

7.2 Gli effetti

Il consolidato mondiale comporta l'imputazione alla controllante dei risultati reddituali delle società non residenti, in proporzione della quota di partecipazione agli utili. Il risultato reddituale delle società estere, calcolato secondo la legislazione fiscale dello Stato di residenza fiscale, deve essere ricalcolato applicando le disposizioni vigenti in Italia in materia di Ires, come previsto per le CFC.

Sulla base imponibile risultante dalla rettifiche di consolidamento la controllante determina la corrispondente imposta lorda, da cui sono scomputabili i crediti e le ritenute di pertinenza della controllante, nonché il credito per le imposte pagate all'estero dalle controllate.

7.3 Interruzione e mancato rinnovo dell'opzione

Se la capogruppo perde lo status legittimante, il regime in parola cessa di avere efficacia a partire dall'inizio del periodo di imposta successivo.

Quando si verifica l'evento interruttivo, le perdite maturate durante il consolidamento

vengono ridotte proporzionalmente al contributo che le controllate hanno dato alla loro produzione.

Se viene meno il requisito di controllo rispetto ad una o più entità sono recuperati a tassazione, nella base imponibile consolidata, le perdite proporzionalmente riferibili alle società uscite dal consolidamento.

In caso di interruzione o di mancato rinnovo dell'opzione, i dividendi percepiti e le plusvalenze realizzate dalla controllante concorrono a formare il suo reddito imponibile per la quota parte che ha beneficiato della participation exemption.

8. La tassazione delle persone fisiche non residenti

Per i non residenti la tassazione dei redditi ha carattere reale, essendo limitata ai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Una persona fisica non è residente in Italia, ai fini fiscali, se non ricorre nessuno degli elementi costitutivi della residenza fiscale, la residenza fiscale è un criterio di collegamento di natura personale, che non afferisce ad un determinato reddito, ma alla persona e di riflesso a qualsiasi tipo di reddito.

Il non residente è soggetto ad imposta in ragione del collegamento reale dei singoli redditi con il territorio dello Stato, ossia per il fatto che determinati redditi sono prodotti in Italia.

I redditi di lavoro autonomo e di capitale prodotti in Italia da persone fisiche non residenti sono tassati mediante ritenuta a titolo d'imposta, i redditi che non sono tassati alla fonte a titolo definitivo devono essere dichiarati dai non residenti.

8.1 I dividendi "in uscita"

A) I dividendi distribuiti da società residenti a soggetti non residenti sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nella misura del 26%.

La ritenuta è da applicare, in via generale, quale che sia la natura della partecipazione e la natura giuridica del soggetto percipiente, tale regime non trova applicazione nel caso di dividendi distribuiti a società ed enti residenti in Stati membri dell'UE o aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.

B) I dividendi non sono tassati quando si applica la Direttiva "madre-figlia" che impedisce la tassazione dei dividendi distribuiti tra società "matri" e società "figlie" all'interno dell'UE.

La Direttiva "madre-figlia" è stata recepita in Italia dall'art.27bis del DPR 600/1973, secondo cui la società madre non residente può richiedere la non applicazione della ritenuta o chiederne il rimborso. Il regime previsto dalla Direttiva "madre-figlia" si applica solo ai dividendi percepiti da società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 10% del capitale della società "figlia".

E' inoltre necessario che le società "matri" residenti nell'UE non siano controllate da società non residenti nell'UE.

La non applicazione o il rimborso della ritenuta sugli utili "in uscita" evita la doppia tassazione giuridica, non è evitata la doppia tassazione economica, e cioè la tassazione

degli utili della società figlia e la tassazione dei dividendi.

9. Società ed enti non residenti

Sono società ed enti non residenti quelli che, per la maggior parte del periodo d'imposta, non hanno la sede legale, o la sede dell'amministrazione, o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato.

Se l'ente commerciale non residente dispone in Italia di una stabile organizzazione, si applicano alla stabile organizzazione le regole dell'Ires in materia di reddito d'impresa, non tutti i redditi prodotti in Italia sono reddito d'impresa della stabile organizzazione, perché non opera il principio della forza di attrazione della stabile organizzazione.

La stabile organizzazione non esercita alcuna forza attrattiva verso i redditi non commerciale, la sua presenza non comporta la trasformazione di tutti i redditi prodotti dall'ente non residente in reddito d'impresa, ma funge esclusivamente da collegamento tra il territorio e i redditi commerciali prodotti dalla società o ente non residente, rendendoli assoggettabili a prelievo in Italia.

L'imponibile è dato dalla somma dei singoli redditi, il reddito complessivo degli enti non commerciali non residenti si determina applicando le regole dettate nell'Irpef per le persone fisiche residenti.

9.1 La stabile organizzazione

A) Gli imprenditori non residenti producono reddito d'impresa imponibile in Italia solo se, nel territorio dello Stato, operano per mezzo di una stabile organizzazione.

La nozione di stabile organizzazione, nel Tuir, rispecchia la definizione contenuta nell'art.5 del modello OCSE, il legislatore ha recepito sia l'elenco delle esemplificazioni di matrice convenzionale, sia la distinzione fra stabile organizzazione materiale e stabile organizzazione personale.

La stabile organizzazione materiale è definita come sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

La stabile organizzazione personale è un soggetto che, nel territorio dello Stato, conclude abitualmente, in nome e per conto dell'impresa non residente, contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

Il soggetto che opera come stabile organizzazione personale si pone in condizione di dipendenza rispetto all'impresa non residente, ricevendo istruzioni, non vi è stabile organizzazione personale se il soggetto è indipendente in senso giuridico ed economico ed opera nell'ambito della sua ordinaria attività.

B) La stabile organizzazione non è un soggetto giuridico distinto dalla società non residente, ma mero centro di imputazione di situazioni giuridiche, ciò significa che dalla stabile organizzazione scaturiscono situazioni giuridiche che fanno capo al soggetto non residente.

La presenza in Italia di una stabile organizzazione rende applicabili le stesse norme che si applicherebbero se l'impresa non residente fosse residente in Italia.

C) Il reddito della stabile organizzazione è determinato secondo le disposizioni relative al reddito d'impresa, la base imponibile è determinata sulla base di un rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi come se la stabile organizzazione fosse un'entità autonoma.

D) Le imprese residenti che posseggono una stabile organizzazione all'estero possono optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alla sede locale. L'opzione è irrevocabile ed è esercitata quando è costituita la stabile organizzazione, se l'attività di queste stabili organizzazioni ha generale perdite dedotte dal reddito imponibile in Italia, gli utili prodotti dalle stabili organizzazioni continuano ad essere tassabili in Italia, fino a concorrenza delle perdite dedotte dal reddito nei precedenti esercizi.

CAPITOLO 21 – LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

1. Operazioni sui beni. Le cessioni di azienda

Sono considerati in questo capitolo i profili fiscali delle operazioni straordinarie, che possono avere per oggetto beni o soggetti.

A) Per l'imprenditore, l'azienda acquistata ha un valore fiscalmente riconosciuto, pari al costo, che può essere ammortizzato per la parte riferibile ai beni strumentali. La plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato, accanto al regime ordinario sono però previsti dei regimi fiscali attenuati, o di non tassazione. Chi cede un'azienda posseduta da meno di tre anni e quindi realizza una plusvalenza formata in poco tempo, non ha alcuna agevolazione; se l'azienda è stata posseduta per un periodo non inferiore a 3 anni, il contribuente può optare tra tassazione immediata nell'esercizio del realizzo e tassazione frazionata, in quote costanti, nell'esercizio del realizzo e nei successivi, non oltre il quarto. La plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda da parte degli imprenditori individuali, che sia stata data in affitto e poi ceduta senza rientrare in possesso, è tassabile come reddito diverso. In caso di permuta, non vi è tassazione se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e se vi è continuità di valori fiscali.

B) Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non rende tassabili le plusvalenze, se vi è continuità di valori fiscali: se cioè l'azienda conserva i valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

C) La tassazione della plusvalenza realizzata con la cessione di un'azienda può essere evitata se l'azienda è conferita in una società, in regime di neutralità fiscale; la partecipazione ricevuta, se è iscritta come immobilizzazione, può essere poi ceduta in regime di participation exemption.

2.1 Responsabilità del cessionario d'azienda

Chi acquista un'azienda è solidalmente responsabile con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno della cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo. Il cessionario è coobbligato nei limiti del valore dell'azienda ceduta, la responsabilità del cessionario non ha limiti se la cessione è avvenuta in frode ai crediti tributari.

2.3 Le cessioni di partecipazioni immobilizzate

Secondo il regime ordinario, sono imponibili le plusvalenze realizzate con la cessione di partecipazioni sociali iscritte nell'attivo immobilizzato, se non fruiscono del regime di participation exemption.

Questo regime non opera però per le partecipazioni immobilizzate che fruiscono della participation exemption, in tale regime le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni "strategiche" sono:

- esenti da tassazione nella misura del 95%
- esenti da imposizione nella misura del 50,28%

3. I conferimenti in generale

I conferimenti generalmente hanno per oggetto danaro, possono però avere per oggetto anche altri beni.

Se è conferito danaro, non sorgono problemi di tassazione.

I conferimenti di altri beni possono essere fiscalmente realizzativi o neutrali.

In linea di principio, i conferimenti sono equiparati alle cessioni a titolo oneroso, sono quindi realizzativi; per effetto del conferimento, il conferente riceve una partecipazione, la plusvalenza insita nel bene conferito non viene monetizzata, ma scambiata con un bene di secondo grado.

Per determinare il valore delle partecipazioni ricevute bisogna distinguere tra conferimenti in società quotate e conferimenti in società non quotate.

Se la conferitaria è una società quotata in borsa o in altri mercati regolamentati, il valore normale delle partecipazioni è determinato in base alle quotazioni della borsa; se la conferitaria non è quotata, si assume che il valore normale delle partecipazioni ricevute sia pari al valore normale dei beni conferiti.

3.1 I conferimenti di azienda

A) Per i conferimenti di azienda effettuati nell'esercizio di impresa il regime ordinario non è il realizzo, ma la neutralità fiscale.

I conferimenti d'azienda sono equiparati alle altre operazioni straordinarie e sono considerato una mera riorganizzazione; la partecipazione sostituisce l'azienda, nel patrimonio del conferente; il rapporto fra conferente e struttura produttiva non cessa, ma continua per il tramite della partecipazione ricevuta.

Il regime di continuità e neutralità fiscale comporta che il valore fiscale dell'azienda conferita diventa, per il conferente, valore della partecipazione ricevuta; per la conferitaria, il valore fiscale dei beni ricevuti è lo stesso valore che i beni avevano per il conferente.

Non vi è dunque tassazione di plusvalenze per effetto del conferimento; vi sarà tassazione solo quando il soggetto conferente cederà la partecipazione, o la società conferitaria

cederà l'azienda, per un corrispettivo superiore al valore fiscale.

B) Alla conferitaria è data la facoltà di attribuire un valore fiscalmente riconosciuto ai plusvalori latenti delle immobilizzazioni dell'azienda ricevuta, assolvendo un'imposta sostitutiva.

Riceve in tal modo riconoscimento fiscale il maggior valore degli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni dell'azienda ricevuta, compreso l'avviamento.

L'imposta è sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap.

La plusvalenza o minusvalenza deve essere calcolata contrapponendo al corrispettivo ricevuto il costo fiscale del cespite ceduto, ridotto dei maggiori valori affrancati e del maggior ammortamento dedotto.

L'opzione effettuata dalla società conferitaria non riguarda il conferente, per il quale la partecipazione ricevuta conserva il valore fiscale dell'azienda conferita: in caso di cessione della partecipazione, il conferente può fruire del regime di participation exemption.

C) Il regime di neutralità fiscale si applica anche all'imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda di cui è proprietario.

Il valore fiscale delle partecipazioni ricevute è dato dal valore fiscale dell'azienda conferita, vi sarà tassazione della plusvalenza se le partecipazioni ricevute saranno alienate verso un corrispettivo superiore al valore fiscale di partenza.

Poiché l'imprenditore individuale cessa di essere imprenditore, la plusvalenza realizzata cedendo la partecipazione è tassata come reddito diverso; la partecipazione ceduta sarà considerata partecipazione qualificata e sarà tassata in misura parziale, esenzione del 50,28%.

3.2 I conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento

Per effetto dell'equiparazione dei conferimenti alle cessioni, le plusvalenze derivanti dal conferimento di partecipazioni sono imponibili o soggette al regime di participation exemption.

Pertanto, il conferimento di partecipazioni di controllo o di collegamento, effettuato nell'esercizio di imprese commerciali, è assimilato ai conferimenti di aziende, per cui può essere effettuato in regime di neutralità fiscale, come i conferimenti di aziende.

Vi è però un'importante differenza, perché il conferimento di aziende resta neutrale anche se le plusvalenze emergono a livello contabile, mentre i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento sono neutrali solo se la plusvalenza non emerge a livello contabile.

Vi è invece tassazione se la plusvalenza è rilevata da uno dei due soggetti dell'operazione, ossia se il conferente attribuisce alla partecipazione ricevuta un valore superiore a quello della partecipazione conferita o se il conferitario attribuisce alla partecipazione conferita un valore contabile superiore a quello che aveva presso il conferente.

Il regime di neutralità non è applicabile nel caso in cui siano conferite partecipazioni di controllo o di collegamento imponibili e si ricevano in cambio partecipazioni esenti, in tale

ipotesi, è subito tassata la plusvalenza latente, che è pari alla differenza tra valore normale e valore fiscalmente riconosciuto.

3.3 Lo scambio di partecipazioni

Il regime di neutralità può essere applicato anche allo scambio di partecipazioni, quando sia in gioco il controllo societario.

In caso di permuta, cioè nel caso in cui una società acquista il controllo di un'altra società, cedendo azioni proprie, lo scambio avviene in regime di neutralità fiscale; in tal caso la plusvalenza resta latente e sarà tassata quando la partecipazione sarà ceduta.

Il regime di neutralità si applica anche allo scambio di partecipazioni mediante conferimento, ossia quando la società che acquista una partecipazione di controllo, o incrementa la percentuale di controllo in virtù di un obbligo legale o statutario, aumenta appositamente il capitale sociale, attribuendo al conferente le nuove azioni.

Vale anche per il conferimento attuato mediante scambio di partecipazioni la regola secondo cui il regime di neutralità non si applica nel caso in cui lo scambio avvenga tra una partecipazione non esente con una partecipazione alla quale si applica la participation exemption.

4. Operazioni sui soggetti. Le trasformazioni omogenee

Trasformazione, fusione e scissione sono 3 forme di riorganizzazione societaria che possono essere considerate in modo unitario perché nessuna di esse dà luogo alla tassazione delle plusvalenze latenti.

Con la trasformazione, muta la forma sociale di una società, ma non vi è realizzo di presupposti impositivi, in realtà le trasformazioni non sono sempre neutrali, ma anche realizzative.

La trasformazione da un tipo di società commerciale ad altro di società commerciale assume particolare rilievo fiscale quando consiste nella trasformazione di una società di capitali in società di persone, o viceversa, ossia quando il mutamento di tipo societario produce mutamento dell'imposta da applicare.

In tali casi, il periodo d'imposta in corso si divide in due: la trasformazione interrompe il periodo d'imposta in corso e inizia un nuovo periodo. La trasformazione esige perciò la redazione di due conti economici, relativi ai due periodi d'imposta e la presentazione di correlative dichiarazioni dei redditi, applicando le norme fiscali proprie del tipo sociale.

Le riserve costituite prima della trasformazione con utili tassati in capo ai soci per imputazione conservano il loro originario status fiscale anche dopo la trasformazione e non saranno da tassare quando la società trasformata le distribuirà ai soci.

Se una società di capitali, cui non si applica il regime di trasparenza, si trasforma in società di persone, e nel suo bilancio vi sono riserve costituite con gli utili, gli utili non sono imputati ai soci, perché la trasformazione non determina l'immediata applicazione alle riserve delle norme in tema di redditi delle società di persone.

Le riserve conservano il loro status fiscale originario di utili tassabili come dividendi presso i soci solo a seguito di distribuzione, in caso di passaggio da società di capitali a società di

persone, alle riserve costituite prima della trasformazione continuano ad applicarsi le norme Ires relative ai dividendi, anche se la società non è più soggette a tale imposta. Il Tuir omette di considerare espressamente il caso in cui una società commerciale si trasforma in società semplice ed il caso, inverso, in cui una società semplice si trasforma in società commerciale.

I beni della società di capitali cessano di essere "beni d'impresa" e ciò comporta la tassazione delle plusvalenze perché la trasformazione non realizza una destinazione dei beni plusvalenti a finalità estranee all'impresa.

4.1 Le trasformazioni eterogenee

La trasformazione eterogenea, in senso civilistico, può avvenire:

- o come trasformazione di una società di capitali in consorzio, società consortile, società cooperativa, ecc.

- o come trasformazione di tali soggetti in società di capitali

Si tratta, anche in questi casi, di trasformazione in senso proprio: muta la forma giuridica, non l'identità del soggetto, per cui si ha piena continuità di rapporti giuridici. Dal punto di vista fiscale nulla muta se vi è identità di regime fiscale tra situazione anteriore e situazione posteriore alla trasformazione, assumono invece rilievo le ipotesi in cui muta il regime fiscale.

Se vi è trasformazione di una società di capitali in soggetto non commerciale, l'operazione comporta il realizzo dei beni della società secondo il valore normale. Nel caso di trasformazione da soggetto non commerciale in società di capitali, l'operazione è fiscalmente equiparata ad un conferimento.

Ecco perché le plusvalenze insite nel patrimonio dell'ente che, trasformandosi, si commercializza, sono tassate come le plusvalenze dei beni ceduti e, quindi, come redditi diversi; in altri termini, le plusvalenze dei beni dell'ente non commerciale che si trasforma in società commerciale sono trattate come quelle realizzate da un privato, cioè come redditi diversi.

Può accadere che il corrispettivo venga dato ad un terzo, cui sono attribuite le azioni della società risultante da trasformazione.

Come si quantifica la plusvalenza? Dato per il noto valore di partenza del patrimonio dell'ente che si trasforma, vi è da individuare il valore finale. Normalmente, la plusvalenza è la differenza tra corrispettivo percepito e costo fiscale.

Qui, però, non c'è un corrispettivo in senso stretto, ci si deve quindi riferire a queste partecipazioni, e determinarne il valore ai sensi dell'art.9 lett.b), dove si stabilisce che rileva il valore del bene conferito, se la conferitaria è di nuova costituzione.

5. La fusione

La fusione può avvenire o con la costituzione di una nuova società o mediante incorporazione: in pratica, però, le fusioni sono realizzate prevalentemente mediante incorporazione.

La società incorporante subentra in tutte le situazioni giuridiche che facevano capo alle

società fuse, o alla incorporata; la fusione interessa l'organizzazione patrimoniale e societaria dei soggetti d'imposta, non la loro gestione, ed è quindi evento fiscalmente neutro ai fini reddituali.

La neutralità riguarda, in particolare, le plusvalenze e le minusvalenze insite nel patrimonio della società incorporata o fusa e le differenze di fusione.

Di regola, le plusvalenze latenti divengono tassabili, e le minusvalenze divengono deducibili, se si realizzano determinati eventi.

In definitiva, la fusione non conferisce rilievo alle differenze tra valori reali e valori fiscalmente riconosciuti dei beni delle società che partecipano alla fusione.

I beni provenienti dalle società fuse o incorporate possono essere iscritti ad un valore contabile superiore a quello di provenienza, se dalla fusione emerge un disavanzo.

I beni ricevuti dall'incorporante assumono lo stesso valore fiscale che avevano presso l'incorporata, e i divergenti valori contabili e valori fiscali devono essere annotato in un prospetto di riconciliazione, da unire alla dichiarazione dei redditi.

La fusione è un'operazione fiscalmente neutra anche per i soci, le partecipazioni dei soci delle società fuse o incorporate sono annullate e sostituite con partecipazioni della società risultante dalla fusione o incorporante, e il concambio avviene in base al rapporto calcolato nel progetto di fusione.

E' tassabile solamente il conguaglio in denaro pagato ai soci in occasione del concambio.

5.1 Avanzi e disavanzi da annullamento

Passiamo ora ad esaminare il trattamento fiscale delle differenza di fusione.

Cominciamo dall'incorporazione senza cambio di azioni.

Quando la società incorporante possiede per intero le azioni della società da incorporare, con la fusione è annullata la partecipazione nella società incorporata; per stabilire se vi è avanzo si dovrà calcolare la somma delle attività e sottrarre quella delle passività; si ottiene così il valore del patrimonio netto della società incorporata.

In simile ipotesi, vi è avanzo di fusione se il patrimonio netto contabile della società incorporata è superiore al valore contabile della partecipazione posseduta dalla incorporante.

La parte residua acquisisce il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata, che hanno proporzionalmente concorso a determinarlo. Vi è, invece, disavanzo di fusione quando il valore del patrimonio netto contabile della incorporata è inferiore al valore contabile della partecipazione.

Questa ipotesi è più frequente perché, di solito, i valori contabili dei beni d'impresa sono inferiori a quelli reali e il valore contabile delle azioni corrisponde ai valori reali.

Ora, tanto l'avanzo, quanto il disavanzo, non concorrono a formare il reddito della incorporante; in altri termini l'avanzo non è un componente positivo di reddito, il disavanzo non è un componente negativo.

La fusione è fiscalmente neutra con riguardo alle differenze di fusione.

La differenza può dipendere dal fatto che i singoli beni hanno un valore contabile e fiscale

inferiore a quello concorrente, e può dipendere dal fatto che il valore della somma dei singoli beni è inferiore al valore complessivo dell'azienda.

Il disavanzo, dunque, non indica una perdita, a meno che non risulti che il costo della partecipazione è superiore al valore effettivo del patrimonio dell'azienda.

Il legislatore, non distingue le due ipotesi, e non attribuisce rilevanza fiscale al disavanzo, sarebbe opportuno trattarlo come componente negativo deducibile.

Considerazioni simmetriche valgono per l'avanzo, che emerge quando il valore contabile della partecipazione annullata è inferiore al valore contabile del patrimonio netto dell'incorporata.

La fusione senza concambio, dunque, di per sé, non determina emersione di perdite deducibili o di componenti positive tassabili; avanzo e disavanzo da annullamento sono fiscalmente neutri.

Potranno emergere componenti positivi o negativi di reddito quando avranno rilievo fiscale i valori reali dei beni della incorporata, acquisiti dalla incorporante.

5.2 Avanzi e disavanzi da rapporti di cambio

La nozione di avanzo e disavanzo, nelle fusioni con concambio di azioni, è diversa da quella che abbiamo esaminato fin qui, con riguardo alle fusioni senza concambio.

Se l'incorporante non possiede l'intero capitale della società da incorporate, i soci della società incorporanda entrano a fare della compagine sociale della incorporante.

Fusione con concambio di azioni può aversi, inoltre, in caso di fusione in senso proprio, ossia quando due o più società confluiscono in una terza società, di nuova costituzione, le cui azioni sono distribuite tra i soci delle vecchie società, in sostituzione delle azioni annullate.

Per i soci dell'incorporata vi è dunque un cambio di azioni, la società incorporante deve aumentare il proprio capitale sociale per assegnare le nuove azioni ai soci della società incorporata. La differenza di fusione è qui data dalla differenza tra misura dell'aumento del capitale dell'incorporante e valore del patrimonio netto contabile dell'incorporata.

Quindi, considerando l'incorporazione in termini di acquisizione del patrimonio di una società da parte di un'altra, dobbiamo osservare che, nel caso di incorporazione senza concambio, il costo da considerare è dato dal costo della partecipazione pre-posseduta dall'incorporante e che, nel caso di concambio, il costo è dato dall'aumento di capitale deliberato dall'incorporante.

Le differenze di fusione scaturiscono quindi dalle differenze tra tali costi ed il patrimonio netto contabile dell'incorporata, se l'aumento di capitale dell'incorporante è inferiore al patrimonio netto dell'incorporata, si ha un avanzo: una quota del patrimonio netto dell'incorporata bilancia l'aumento di capitale, il resto costituirà una posta dello stato patrimoniale dell'incorporante.

Poiché l'avanzo ha natura di sovrapprezzo si comprende perché non è tassato.

Vi è disavanzo quando l'aumento di capitale deliberato dalla incorporante supera il patrimonio netto contabile della incorporata, esso indica che l'incorporante deve compensare i soci della incorporata con azioni il cui valore nominale complessivo supera il

valore netto del patrimonio dell'incorporata. Il disavanzo da concambio sarà una posta dell'attivo dello stato patrimoniale della società incorporante o risultante dalla fusione, iscritta per equilibrare quella parte di aumento di capitale della incorporante o della nuova società che supera il patrimonio netto contabile delle società fuse o della incorporata.

5.3 Il riconoscimento opzionale dei maggiori valori iscritti in bilancio

La regola generale secondo cui i disavanzi da annullamento o da concambio non sono imponibili per l'incorporante comporta che non siano fiscalmente rilevanti i valori o i maggiori valori iscritti in bilancio mediante l'utilizzo di tali poste.

La società incorporante può però affrancare tali valori o maggiori valori, ossia ottenerne il riconoscimento fiscale, mediante applicazione dell'imposta sostitutiva prevista per i conferimenti di azienda.

5.4 Il riporto delle perdite e degli interessi passivi

Tra le situazioni soggettive che vengono acquisite dalla società incorporante vi è il diritto di utilizzare le perdite fiscali pregresse delle società coinvolte nella fusione.

Il riporto delle perdite fiscali pregresse di una delle società fuse o incorporate da parte della nuova società o della incorporante non ha nulla di eccezionale quando la fusione è posta in essere per la causa giuridica che contraddistingue. L'operazione appare invece strumentale ad un risultato di pura elusione fiscale quando una società non viene fusa o incorporata per il suo valore economico-produttivo, ma solo in quanto portatrice di un beneficio fiscale.

Il legislatore limita tale diritto per scopi antielusivi, ossia per arginare il fenomeno di fusioni attuate non per fini economico-produttivi, ma solo per permettere all'incorporante di utilizzare le perdite dell'incorporata, o viceversa.

Sono 3 i limiti al riporto delle perdite a seguito di fusione:

- il primo limite condiziona la stessa possibilità di riportare a nuovo le perdite
- il secondo limite riguarda il quantum della perdita riportabile
- il terzo limite è anch'esso quantitativo e concerne le fusioni con annullamento quando, prima dell'incorporazione, la società incorporante abbia svalutato la partecipazione dell'incorporanda

I limiti al riporto delle perdite si applicano anche agli interessi passivi che, indeducibili nel periodo in cui sono sostenuti, possono essere riportati in avanti.

5.5 La sorte delle riserve

Il subentro dell'incorporante nelle situazioni tributarie dell'incorporata riguarda anche le riserve in sospensione d'imposta: il debito fiscale potenziale ad esse collegato passa all'incorporante.

Vanno però distinte due categorie di riserve: quelle tassabili per qualunque utilizzo, quelle tassabili solo in caso di distribuzione.

In linea generale, le riserve "in sospensione" sono tassabili se la società subentrante non le ricostruisce nel suo bilancio.

Se non vi è avanzo, o se l'avanzo non è capiente, la ricostruzione può essere fatta vincolando a tale fine le poste disponibili del patrimonio netto e, in particolare, le riserve già tassate. La ricostruzione delle riserve non è necessaria quando si tratta di riserve tassabili solo in caso di distribuzione ai soci, esse vanno ricostruite nei limiti in cui vi sia un avanzo o un aumento di capitale sociale superiore alla somma dei capitali delle società partecipanti alla fusione.

Può accadere che l'aumento di capitale disposto dalla società incorporante o risultante dalla fusione o l'avanzo eccedano la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve in sospensione, a tale eccedenza si applica il regime delle riserve delle società fuse o incorporate.

Ciò rispecchia il principio secondo cui l'incremento di capitale attuato dalla società risultante dalla fusione o dall'incorporante, e l'avanzo, assorbono il patrimonio netto delle società fuse o incorporate e di conseguenza, ne conservano la natura fiscale.

5.6 La fusione retroattiva

Gli effetti fiscali della fusione, di regola, coincidono temporalmente con quelli civilistici, è però ammesso che l'atto di fusione abbia effetti retroattivi ai fini fiscali, risalendo non oltre la data in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporata o, se più prossima, non oltre la data in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della incorporante.

La retrodatazione degli effetti della fusione è utile per semplificare gli adempimenti contabili e fiscali connessi all'operazione, con la retrodatazione, gli effetti possono retroagire in modo da comprendere, sin dall'inizio, il periodo d'imposta in corso per l'incorporante al momento della fusione; tale periodo non viene frazionato e i relativi effetti vengono imputati per intero, ai fini dell'imposizione sui redditi, all'incorporante.

La retrodatazione opera ex nunc, se il risultato della frazione di periodo di una delle società partecipanti alla fusione è negativo, si applicano le limitazioni qualitative e quantitative previste per il riporto delle perdite pregresse.

La retroattività non è dunque assoluta, perché non viene cancellata retroattivamente la soggettività tributaria della incorporata, ma è relativa, perché attiene soltanto all'imputazione soggettiva dei fatti reddituali del periodo considerato.

6. La scissione

Fenomeno inverso alla fusione è quello della scissione che può avvenire in due modi: scissione totale e scissione parziale.

La differenza fondamentale, tra le due forme di scissione, è che nel primo caso la società scissa diventa un guscio vuoto, in quanto non possedendo nulla, è destinata ad estinguersi; mentre nel secondo caso è soltanto impoverita, e quindi non si estingue.

In caso di scissione totale, le posizioni soggettive che facevano capo alla società scissa passano tutte alla società beneficiaria, mentre nel caso di scissione parziale, le posizioni soggettive della società scissa si dividono e sono trasferite solo in parte.

Dal punto di vista fiscale, la disciplina della scissione presenta notevoli affinità con la fusione, anche la scissione non determina il realizzo o altro evento che attribuisca

rilevanza fiscale alle plusvalenze e minusvalenze latenti nei beni della società scissa.

Il trasferimento del patrimonio della società scissa alle società beneficiarie avviene senza corrispettivo; anche la scissione, come la fusione, è un'operazione fiscalmente neutra per i soci: la sostituzione delle partecipazioni sociali non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o minusvalenze o ricavi, salva la tassabilità del conguaglio.

Possono darsi avanzi e disavanzi, sia da concambio, sia da annullamento.

Essi risultano dal confronto presso la società beneficiaria, tra aumento di capitale disposto dalla stessa società beneficiaria e valore netto contabile dei beni, provenienti dalla società scissa e pervenuti alla beneficiaria; oppure, nel caso in cui la beneficiaria sia socia della scissa, dal confronto fra il valore contabile della partecipazione posseduta e la parte proporzionalmente corrispondente del valore contabile del patrimonio ricevuto.

7. La liquidazione ordinaria delle società

Quando una società, soggetta a Ires, viene messa in liquidazione, si rende necessario separare fiscalmente la gestione ordinaria dalla liquidazione.

Per tale motivo, l'intervallo temporale che va dall'inizio del periodo d'imposta alla messa in liquidazione costituisce autonomo periodo d'imposta, il liquidatore deve presentare la dichiarazione relativa a tale periodo entro 9 mesi dalla messa in liquidazione. Il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale, se la liquidazione si protrae per più di 5 esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, i redditi determinanti in via provvisoria si considerano definitivi. Con riguardo alla liquidazione degli imprenditori individuali e delle società di persone, vanno distinte tre ipotesi:

- se la liquidazione non va oltre il periodo d'imposta in cui inizia deve essere redatto un bilancio finale
- quando la liquidazione della società si protrae oltre il periodo in cui inizia, e dura non più di 3 esercizi, il periodo della liquidazione costituisce un periodo d'imposta unico
- quando la liquidazione dura più di 3 esercizi, i risultati dei singoli esercizi cessano di essere provvisori e assumono carattere di definitività

8. Il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa

In tema di disciplina fiscale del fallimento, valida anche per la liquidazione coatta amministrativa, occorre distinguere tra:

- periodi d'imposta pre-fallimentari
- periodo prefallimentare
- periodo fallimentare

I crediti fiscali dei periodi d'imposta pre-fallimentari sono soggetti alle regole del fallimento, per riscuoterli il fisco deve insinuarsi al passivo.

La dichiarazione di fallimento interrompe il periodo d'imposta in corso, il lasso di tempo che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data della dichiarazione di fallimento è, come nella liquidazione ordinaria, un periodo d'imposta autonomo.

Il curatore ha l'obbligo di presentare la dichiarazione relativa a tale particolare periodo d'imposta entro 9 mesi dalla nomina.

Se il fallimento riguarda una società di persone o un imprenditore individuale o un'impresa familiare, alla dichiarazione del curatore segue quella del soggetto fallito, che deve tener conto di quanto dichiarato dal curatore.

Dall'inizio alla chiusura del fallimento si ha un unico periodo d'imposta, il cui risultato reddituale è costituito dalla differenza tra il residuo attivo e il patrimonio netto dell'impresa o della società all'inizio del procedimento determinato in base ai valori fiscalmente riconosciuti.

Il fallimento si chiude con un residuo passivo ed il curatore, entro 9 mesi dalla chiusura, deve presentare la dichiarazione finale.

CAPITOLO 22 – L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1. Origine e natura dell'Iva

A) L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata in sede europea ed è stata introdotta in tutti gli Stati membri della Comunità in base ad un modello tracciato nel 1967 da due direttive comunitarie.

Considerato il rapporto tra diritto dell'UE e diritto interno, la disciplina dell'Iva dev'essere ricostruita tenendo presente, in via prioritaria, il diritto dell'UE e poi in via secondaria la disciplina nazionale, inoltre l'Iva è una delle risorse proprie dell'UE.

Gli Stati membri sono tenuti a devolvere all'UE parte del gettito del tributo e devono garantirne la corretta applicazione e la riscossione.

B) L'Iva appartiene alla categoria delle imposte sui consumi, che possono essere monofase o plurifase, le prime sono applicate una sola volta, le seconde sono applicate nelle varie fasi del processo produttivo-distributivo.

Le imposte plurifase sono cumulative, se il tributo dovuto in ciascuna fase si somma agli altri, oppure sul valore aggiunto, se l'imposizione colpisce il maggior valore che ciascuna fase aggiunge al bene.

L'imposta "a cascata" non è neutrale rispetto alla tassazione complessiva di una merce che dipende dalla lunghezza del ciclo distributivo, inoltre influisce sull'organizzazione produttiva, in quanto favorisce le aziende integrate colpendo di più quelle specializzate; ne deriva una concentrazione innaturale delle imprese industriali e commerciali ed un intralcio alla divisione razionale del lavoro fra le imprese.

C) Le ragioni per cui la Comunità europea ha imposto ai Paesi membri l'adozione dell'imposta sul valore aggiunto sono diverse, per impedire che uno Stato membro applichi, ai prodotti provenienti da altro Stato membro, tributi superiori a quelli che gravano sui prodotti nazionali, o che favorisca le esportazioni accordando rimborsi dei tributi prelevati nello Stato in misura superiore all'ammontare effettivamente riscosso, è necessario calcolare esattamente l'imposizione che grava su di una merce.

Con l'imposta sul valore aggiunto, invece, si conosce esattamente il carico fiscale di un bene, per cui è possibile determinare l'ammontare dell'imposta sulle importazioni e la misura dei rimborsi all'esportazione, senza porre in essere agevolazioni all'esportazione e aggravii all'importazione.

D) Per la Corte di Giustizia le caratteristiche essenziali dell'Iva sono quattro: si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al corrispettivo dei beni e servizi forniti, è riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e distribuzione, gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica solo al valore aggiunto e, in definitiva, il peso dell'imposta grava solo sul consumatore finale.

1.2 La neutralità

Il sistema dell'Iva è fondato sul principio per cui l'imposta è dovuta allo Stato da ciascun soggetto passivo, che però dal debito Iva detrae l'imposta sugli acquisti.

L'imposta è neutrale per il soggetto passivo che è debitore verso lo Stato dell'Iva commisurata ai corrispettivi, ma è contemporaneamente, creditore verso il cessionario o committente.

Sul versare delle operazioni passive il soggetto passivo che effettua acquisti di beni o servizi è debitore verso il suo fornitore, ma al tempo stesso, l'Iva dovuta per rivalsa può essere detratta nei confronti dello Stato.

La risultante economica dell'operare combinato di queste quattro situazioni soggettive è la neutralità dell'imposta per i soggetti passivi, l'Iva incide solo sul cd. consumatore finale, che acquista un bene o un servizio assoggettato all'imposta, ma non ha il diritto di detrarla. È rilevante distinguere tra soggetti che hanno lo status formale di "soggetti passivi" e "consumatori finali": i primi sono gravati da una serie di obblighi formali e sostanziali, ma possono detrarre l'imposta pagata a monte.

Il consumatore finale invece non ha diritti di detrazione.

In conclusione, l'imposta, dal punto di vista giuridico-formale, ha come soggetti passivi gli imprenditori e i lavoratori autonomi, che cedono beni o prestano servizi, dal punto di vista economico, invece, grava solo sui consumatori finali. Il diritto di detrazione caratterizza l'imposta sul valore aggiunto e la distingue da ogni altra imposta.

Nell'alternativa tra assoggettamento ad Iva o assoggettamento ad imposta di registro, il soggetto passivo Iva ha in genere convenienza a che una prestazione sia soggetta ad Iva, se l'imposta può essere da lui recuperata.

L'esenzione si risolve in un vantaggio per il soggetto passivo.

1.3 Il fondamento costituzionale

L'imposta sul valore aggiunto è un'imposta generale sul consumo, il consumo è il fatto espressivo di capacità contributiva, che giustifica l'imposta sul piano costituzionale, ed il consumatore finale è il portatore della capacità contributiva incisa dal tributo.

Vi è dunque divario tra aspetto giuridico-formale e aspetto economico-sostanziale dell'Iva,

dal primo punto di vista, il tributo ha come presupposti determinate "operazioni" poste in essere da determinati soggetti che sono anche i soggetti passivi in senso tecnico-formale.

2. I soggetti passivi

A) L'imposta sul valore aggiunto ha come soggetti passivi gli imprenditori e i lavoratori autonomi e si applica sulle successioni di beni e sulle prestazioni di servizi, oltre che sulle importazioni da chiunque effettuate.

Ponendo a confronto questa definizione di imprenditore con quella di imprenditore ai fini delle imposte sui redditi, si nota che:

- nelle due definizioni vi è in comune il rimando alle attività qualificate commerciale dall'art.2195 c.c.
- la definizione di Iva di imprenditore comprende anche gli imprenditori agricoli
- nelle due definizioni vi è in comune che sono qualificate in modo onnicomprensivo come attività imprenditoriali tutte le attività svolte da società ed enti commerciali

B) Ai fini Iva, sono considerate in ogni caso imprenditoriali le operazioni effettuate da società commerciali e da enti che abbiano per oggetto principale od esclusivo l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Invece, per gli enti non commerciali sono imponibili soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di imprese commerciali o agricole; l'imposta però si applica anche alle attività economiche svolte dagli enti pubblici come pubbliche autorità quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza, e cioè quando l'attività dell'ente pubblico può essere svolta anche da privati.

C) Ai sensi del DPR 633 per esercizio di arte o professione si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo. Questa categoria di soggetti passivi è molto ampia, in quanto comprende qualsiasi attività di lavoro.

3. Il "campo di applicazione" e le operazioni "escluse"

Un'operazione economica è rilevante ai fini dell'Iva se sussistono tre condizioni: se è posta in essere da un imprenditore o da un lavoratore autonomo, se rientra nel campo di applicazione del tributo, se è effettuata nel territorio dello Stato.

Le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva si distinguono in:

- operazioni imponibili: comportano il sorgere del debito d'imposta e non limitano il diritto di detrazione
- operazioni non imponibili
- operazioni esenti

Le ultime due non fanno sorgere il debito d'imposta, ma comportano gli stessi adempimenti formali delle operazioni imponibili, l'elemento caratteristico delle operazioni esenti risiede nel fatto che esse limitano il diritto di detrazione, a differenza delle operazioni non imponibili.

Infine, le operazioni fuori campo Iva o escluse, sono quelle che non hanno alcun rilievo ai fini dell'applicazione dell'imposta.

3.1 Le operazioni imponibili. Le cessioni di beni

A) Nella categoria delle operazioni imponibili sono comprese 4 specie di operazioni:

- le cessioni di beni
- le prestazioni di servizi
- gli acquisti intra-UE
- le importazioni

Il termine cessione comprende dunque non solo il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale, ma anche la costituzione di un diritto reale.

Rientrano nella fattispecie in esame non solo i contratti, ma tutti gli atti giuridici che determinano effetti traslativi o costitutivi di diritti reali, le cessioni di beni immateriali non sono considerate cessioni, ma prestazioni di servizi. Le cessioni imponibili sono quelle a titolo oneroso.

B) Sono assimilate alle cessioni di beni alcune operazioni, che non presentano uno dei requisiti delle cessioni e cioè:

- le vendite con riserva di proprietà
- le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti
- i passaggi dal committente al commissario e dal commissario al committente dei beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione
- le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa
- la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo o ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa o della professione
- le assegnazioni delle società ai soci

C) Vi sono infine delle operazioni che, pur presentando tutti i requisiti delle cessioni, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Tra di esse, sono da ricordare alcune cessioni che non appartengono alla gestione ordinaria dell'impresa, ma sono operazioni straordinarie di organizzazione.

Sono escluse le cessioni di terreni non edificabili, sono escluse infine le cessioni gratuite di campioni di modico valore, le cessioni di danaro e di valori bollati e postali.

3.2 Le prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizio sono, in generale, le prestazioni che danno esecuzione ad obbligazioni di fare, non fare o permettere, dietro corrispettivo come, ad esempio, le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione o deposito.

Anche qui vi sono fattispecie assimilate e fattispecie escluse.

Le ipotesi più significative di fattispecie assimilate sono le seguenti:

- le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili
- le concessioni di diritti su beni immateriali
- i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci
- le somministrazioni di alimenti e bevande
- le cessioni di contratto

L'elenco delle prestazioni di servizi escluse da imposta comprende tra le altre: le cessioni di diritti d'autore, i prestiti obbligazionari, le cessioni di contratti che hanno per oggetto beni la cui cessione è esclusa da imposta.

3.3 Le esenzioni

Le operazioni esenti non comportano il sorgere del debito d'imposta, ma, come le operazioni imponibili e non imponibili, rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e perciò comportano gli adempimenti formali richiesti per le operazioni imponibili.

E' da ribadire che il trattamento giuridico delle operazioni esenti è diverso da quello delle operazioni escluse, queste ultime non hanno alcuna rilevanza ai fini Iva, mentre le operazioni esenti fanno parte del campo di applicazione del tributo.

Le ragioni che giustificano l'esenzione sono di vario genere: alcune operazioni sono esenti per ragioni sociali, altre per ragioni di tecnica tributaria.

Il soggetto passivo Iva che effettua operazioni esenti non può detrarre l'Iva sugli acquisti, mancando la detraibilità, viene meno la neutralità del tributo, che assume natura economica di costo. Per tale motivo, per il soggetto passivo il fatto che un'operazione attiva sia esente non è un vantaggio, se si considera da un lato che l'Iva a debito sarebbe recuperata con la rivalsa e, dall'altro, che le operazioni esenti escludono il diritto di detrazione.

L'esenzione dovrebbe giovare al consumatore finale, che acquista il bene o il servizio ad un costo non maggiorato dall'Iva.

4. Il momento impositivo

A) Il momento impositivo è quello in cui un'operazione si considera effettuata e l'imposta diviene esigibile.

A partire dal momento impositivo decorre per il cedente o prestatore il termine della fatturazione e la registrazione, per il compratore o committente sorge il diritto di detrazione.

B) Per le cessioni di beni immobili la regola è che si considerano effettuate nel momento della stipulazione le operazioni, ma se gli effetti sono differiti, rileva il momento in cui si producono gli effetti traslativi.

Le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel momento della consegna o spedizione, salvo il caso in cui gli effetti traslativi siano differiti, in ogni caso però l'operazione si ha per effettuata dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

C) Vi sono due fattispecie che anticipano il momento di effettuazione delle operazioni: l'emissione della fattura e il pagamento del corrispettivo.

Sia la fattura, sia il pagamento, costituiscono effettuazione della operazione per le cessioni di beni; il momento in cui un'operazione si considera effettuata ai fini Iva può essere diversa da quello in cui rileva ai fini reddituali.

Secondo le norme del reddito d'impresa, un ricavo è da computare in base al principio di competenza, e non hanno rilievo né la fatturazione, né il pagamento.

5. La base imponibile

La base imponibile è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali.

Sono compresi nell'imponibile anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione, nonché i debiti e gli oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente e le integrazioni dovute da altri soggetti. Non concorrono a formare la base imponibile: gli interessi moratori e le penalità in genere, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono; l'importo degli imballaggi e dei recipienti che devono essere restituiti.

Non sono comprese nella base imponibile le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri.

6. Le aliquote

L'aliquota ordinaria è del 22%, vi sono poi due aliquote ridotte (del 10% e del 4%) per i beni e servizi che maggiormente incidono sul costo medio della vita.

7. Il diritto di rivalsa

A) Il soggetto passivo che effettua una operazione imponibile ha il diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente, in tal modo il debito tributario è neutralizzato dalla rivalsa.

Il diritto di rivalsa è quindi un credito del soggetto passivo Iva nei confronti della controparte contrattuale, che si aggiunge, per effetto di legge, al corrispettivo pattuito. Il credito sorge dall'addebito dell'Iva nella fattura.

B) Il soggetto passivo Iva, quando effettua una operazione imponibile, deve emettere fattura addebitando l'imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente.

La rivalsa, oltre che un diritto è un obbligo: obbligo di addebito della rivalsa, il soggetto passivo ha quindi l'obbligo di costituirsi creditore.

Oggetto dell'obbligo non è l'esercizio del credito di rivalsa, ma la nascita di tale credito; vi è un interesse fiscale a che sorga il credito di rivalsa, perciò la mancata emissione della fattura e il mancato addebito dell'Iva in fattura sono sanzionati.

C) Al diritto-dovere del cedente o prestatore corrispondono simmetriche situazioni soggettive del cessionario o committente, che deve corrispondere l'Iva di rivalsa ed ha il diritto di ricevere la fattura con addebito dell'imposta.

Un risvolto della previsione legislativa dell'obbligo di rivalsa è la nullità di patti che la

escludano.

D) Non vi è una norma che limiti nel tempo la rivalsa, che quindi può essere esercitata anche in ritardo, vale a dire dopo che è decorso il termine per l'emissione della fattura. In caso di accertamento, il contribuente ha diritto di rivalersi, ma dopo che ha pagato l'imposta, con sanzioni e interessi; simmetricamente sorge, per il cessionario o committente, il diritto di detrazione.

Il cliente destinatario della rivalsa ha diritto di portare in detrazione l'Iva che gli è stata addebitata entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui l'addebito è stato effettuato.

E) Il rapporto di rivalsa è un rapporto tra privati, distinto dal rapporto che intercorre tra fisco e contribuente.

8. Il diritto di detrazione

A) Il diritto di detrazione ha per oggetto l'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Gli acquisti e le importazioni di beni e servizi danno diritto alla detrazione se sono effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione, cioè se sono inerenti all'attività esercitata.

La detrazione non suppone che chi esercita il diritto di detrazione abbia pagato l'imposta, ma che abbia ricevuto la fattura con addebito dell'Iva di rivalsa e che la fattura sia annotata. Nel caso di importazioni, è detraibile l'Iva risultante dalle bollette doganali. L'importo detraibile risulta dalla somma dell'Iva annotata nel registro degli acquisti, la detrazione è esercitata nelle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale.

B) La detrazione realizza la neutralità dell'Iva, perciò non sono ammesse limitazioni non compatibili con il principio di neutralità.

Il diritto di detrazione deve essere riconosciuto, per realizzare la neutralità del tributo, anche al cessionario/committente che abbia omesso gli adempimenti formali, come l'autofatturazione, l'integrazione della fattura, o la registrazione di acquisti.

C) Non è detraibile l'imposta relativa ad acquisti direttamente destinati al compimento di operazioni esenti, o al compimento di operazioni non soggette o escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Questa forma di indetraibilità è detta analitica, o per destinazione, in quanto concerne singoli beni o servizi, direttamente destinati ad operazioni che escludono la detrazione. Vi sono beni e servizi per i quali il legislatore esclude la detraibilità in quanto presume in modo assoluto la non inerenza, o ammette la detraibilità solo parziale, presumendo la parziale inerenza. Non sono detraibili: l'imposta relativa all'acquisto di aerei e imbarcazioni, l'imposta relativa all'acquisto di auto è detraibile nella misura del 40%, l'imposta relativa

all'acquisto di carburanti e lubrificanti segue il regime di non detraibilità o detraibilità limitata.

Non è inoltre detraibile l'Iva relativa alle spese di trasporto delle persone, alle spese di rappresentanza ed a spese per alimenti e bevande, né l'Iva relativa all'acquisto o alla locazione di fabbricati ad uso abitativo.

D) Gli enti non commerciali possono detrarre soltanto l'Iva relativa agli acquisti fatti nell'esercizio di attività agricole o commerciali, purché gestiscano tali attività con contabilità separata.

8.1 Il pro-rata

A) Quando non vi sono legami diretti tra acquisti e specifiche operazioni attive che non sono soggette ad imposta, ed il soggetto passivo Iva esercita sia attività che danno diritto, sia attività che non danno diritto alla detrazione, la quota di Iva detraibile è calcolata in modo forfetario.

Il criterio del pro-rata si applica dunque quando non è applicabile la regola della indetraibilità specifica, ossia quando il contribuente ponga in essere operazioni esenti in modo sistematico.

B) Vi sono operazioni attive che non devono essere considerate nel calcolo della percentuale di detrazione, tra cui le cessioni di beni ammortizzabili e alcune operazioni esenti.

Limitano il diritto di detrazione non tutte le esenzioni, ma solo quelle relative all'attività propria dell'impresa.

In sostanza, l'impresa che effettua un'operazione esente in via occasionale, o la effettua in aggiunta ad un'operazione imponibile, conserva intatto il diritto di detrazione; in tal modo, la neutralità del tributo non è intaccata da operazioni sporadiche, non significative dell'attività dell'impresa.

8.2 La rettifica della detrazione

Le norme in tema di detraibilità non sono applicate in via definitiva, ma sulla base di una previsione dell'utilizzo che sarà dato al bene o al servizio acquistato.

La detrazione può essere operata al momento dell'acquisto, senza bisogno di attendere l'effettivo utilizzo, una particolare disciplina concerne la rettifica della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di beni ammortizzabili.

E' ammessa la detrazione dell'Iva sui beni ammortizzabili in misura integrale nell'anno di acquisto del bene, ma la detrazione può venir meno, o essere modificata, se negli anni successivi aumenta la percentuale delle operazioni esenti.

La percentuale di detraibilità può dunque variare di anno in anno per effetto del mutamento del rapporto tra operazioni esenti e volume d'affari, tale sistema è detto pro rata temporis, è detraibile di regola l'intero ammontare dell'Iva dovuta sull'acquisto di beni ammortizzabili, ma tale ammontare deve essere rettificato nei 4 anni successivi a quello di

acquisto se si verifica una variazione della percentuale di detrazione superiore a 10 punti.

9. L'applicazione dell'imposta. Il numero di partita Iva, la fattura e i registri

A) Il primo adempimento imposto ai contribuenti è quello di identificarsi, cioè di presentare la dichiarazione di inizio dell'attività: i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione e i non residenti che costituiscono una stabile organizzazione devono farne dichiarazione al fisco, il quale attribuisce al neo-contribuente un numero di partita Iva.

B) I soggetti passivi sono tenuti a emettere fattura per le operazioni che effettuano e a registrare le fatture emesse.

La fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente, per il commercio al minuto e per le attività assimilate, la fattura non deve essere sottoscritta.

Datata e numerata in modo progressivo per anno solare deve indicare:

- i soggetti fra cui è effettuata l'operazione
- l'oggetto dell'operazione
- la base imponibile
- il valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono
- l'imponibile, l'aliquota e l'imposta
- il numero di partita Iva del cessionario del bene o del committente del servizio
- la data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri
- l'annotazione che la fattura è compilata dal cliente

La fattura ha un particolarissimo rilievo, in quanto la sua mera emissione vale come effettuazione della operazione imponibile e rende dovuta l'imposta in essa indicata, per il solo fatto che è indicata in fattura.

La fattura può essere emessa sia in forma cartacea, sia in forma elettronica; quella in forma cartacea si ha per emessa all'atto della consegna o spedizione, quella elettronica all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

C) I registri Iva sono due: registro delle fatture emesse e registro degli acquisti.

Nel primo devono essere annotate, entro 15 giorni dalla loro emissione, le fatture, le autofatture, le note di variazione e le dichiarazioni di intento.

Nel registro degli acquisti devono essere annotate le fatture passive, le autofatture e le bollette doganali.

Il registro delle vendite è utilizzato non solo per la registrazione delle fatture attive, ma ogni volta che il contribuente deve registrare un documento da cui scaturisce un debito; al contrario, il registro degli acquisti è utilizzato per registrare sia fatture di acquisto, sia altri documenti da cui deriva il diritto di detrazione.

9.1 Comunicazione delle operazioni attive

Allo scopo di fornire all'Agenzia delle entrate dati utili per contrastare l'evasione, i soggetti passivi sono tenuti a comunicarle telematicamente le operazioni attive effettuate.

Devono essere comunicati gli importi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizio effettuate e ricevute, quando siano di importo pari o superiore a 3.000 euro; quando il pagamento avviene mediante carte di credito, di debito o prepagate, la comunicazione deve essere effettuata dagli operatori finanziari che le hanno emesse.

9.2 Reverse charge

A) Di regola, soggetto passivo dell'Iva è il soggetto che cede un bene o presta un servizio. Vi sono però dei casi in cui l'obbligo di applicare l'imposta è rovesciato, nel senso che è posto a carico del cessionario o del committente.

Il cessionario o committente è tenuto ad emettere fattura, o a integrare la fattura ricevuta, e a registrare il documento sia nel registro delle fatture emesse, sia nel registro degli acquisti, con l'effetto che l'Iva a debito è pari all'Iva detraibile.

B) Vi è inversione contabile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti. Non vi è inversione contabile quando il non residente si sia identificato in Italia o abbia un rappresentante fiscale o una stabile organizzazione.

C) Il meccanismo dell'inversione contabile si applica anche come strumento anti-evasione in una molteplicità di ipotesi, in cui si teme che il soggetto passivo "naturale" del tributo possa essere evasore.

L'inversione si applica ad esempio alle prestazioni di servizi rese, nel settore dell'edilizia, da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, alle cessioni di personal computer e di cellulari, alle cessioni rese agli iper e supermercati.

D) Quando il soggetto che cede un bene o presta un servizio omette di fatturare la sua prestazione, l'obbligo si sposta sul cessionario o committente, che deve regolarizzare l'operazione. Il cessionario o committente che non regolarizza l'operazione è punito con sanzione amministrativa pari all'imposta non fatturata.

9.3 Le note di variazione

Dopo che una fattura è emessa e registrata può risultare che debba essere apportata una rettifica, in aumento o in diminuzione, all'ammontare dell'imponibile o dell'imposta.

A) La prima evenienza da prendere in considerazione è che, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, siano modificati gli estremi di un'operazione imponibile, con un aumento dell'imponibile o dell'imposta.

Quando ciò accade, il cedente o prestatore deve emettere una nota di variazione in

aumento.

B) Le ipotesi che possono dare adito a variazioni in diminuzione sono varie: sono le vicende che comportano l'eliminazione del contratto o la riduzione del corrispettivo ad esempio.

Quando ciò accade, resta ferma la fattura già emessa, ed al fatto sopravvenuto può essere data rilevanza tributaria con l'emissione di una nota di variazione di contenuto uguale e di segno contrario a quello della fattura originariamente emessa.

Le note di variazione in diminuzione non possono essere emesse dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora la causa della riduzione derivi da un sopravvenuto accordo fra le parti.

C) Il soggetto passivo Iva, emettendo la fattura, è senz'altro debitore dell'Iva verso lo Stato, anche se non incassa l'imposta.

D) Alla procedura di variazione si può ricorrere anche per rimediare, in aumento, ad inesattezze della fatturazione o della registrazione.

Gli errori materiali e di calcolo commessi nelle registrazioni o nelle liquidazioni possono essere corretti mediante annotazioni nei registri delle fatture emesse e nei registri degli acquisti. Si è sostenuto che, in caso di applicazione di imposta non dovuta, non sarebbe possibile ricorrere alle ordinarie procedure di rimborso, ma si dovrebbe necessariamente agire con la procedura di variazione: la giurisprudenza sembra orientata a riconoscere il diritto al rimborso nei confronti del fisco.

10. Volume d'affari, contribuenti minori e forfettari

Il regime degli adempimenti cui sono tenuti i soggetti passivi varia in ragione del volume d'affari, che è dato dall'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso di un anno solare, conteggiando tutte le operazioni che devono essere registrate.

Sono definiti contribuenti minori i contribuenti il cui volume d'affari non supera un dato ammontare, i contribuenti forfettari sono le persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arti o professioni, entro determinati limiti.

10.1 Versamenti, eccedenze e rimborsi

A) Ogni mese i contribuenti soggetti al regime morale devono calcolare l'Iva a debito e a credito; la differenza a debito deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo. Vi sono poi soggetti che liquidano l'imposta trimestralmente.

Alla fine dell'anno, entro il 27 dicembre, deve essere versato un acconto, in misura pari ad una percentuale della somma da versare per il mese di dicembre dell'anno precedente.

B) La determinazione finale annuale del tributo, che il contribuente espone nella dichiarazione annuale, può comportare un debito o un'eccedenza.

L'Iva a debito deve essere versata, ma il contribuente può effettuare la compensazione

con i crediti relativi ad altre imposte.

Vi è eccedenza quando la somma dell'Iva detraibile e dei versamenti effettuati in corso d'anno supera il debito d'imposta.

C) La compensazione o il riporto a nuovo delle eccedenze sono la regola.

Il contribuente può chiedere nella dichiarazione annuale il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.582,28 euro.

Il rimborso inoltre può essere chiesto da chi cessa l'attività e da qualsiasi soggetto passivo, quando la dichiarazione sia risultata a credito per tre anni di seguito; l'esecuzione dei rimborsi è circondata da particolari cautele: il contribuente deve garantire la restituzione, nell'eventualità che il rimborso si rivelasse indebito.

Il rimborso ha normalmente per oggetto il credito che emerge dalla dichiarazione annuale, ma talune categorie di contribuenti possono anche richiedere il rimborso dei crediti emergenti dalle liquidazioni infrannuali.

10.2 Split payment

L'art.17ter DPR 633 prevede che alcune pubbliche amministrazioni, invece di versare l'Iva ai propri fornitori, debbono versarla direttamente all'erario. In ciò consiste lo split payment o scissione di pagamenti.

La norma si rivolge alle pubbliche amministrazioni, che non sono soggetti passivi di Iva; lo split payment non riguarda le pubbliche amministrazioni che effettuano acquisti di beni o servizi nell'esercizio di attività commerciali.

Le pubbliche amministrazioni, obbligate allo split, ricevendo fatture che riportano l'annotazione "scissione dei pagamenti", sono tenute a versare l'Iva non ai propri fornitori, ma allo Stato.

10.3 Dichiarazioni annuale ed opzioni

La dichiarazione annuale deve essere presentata in via telematica tra il 1 Febbraio e il 30 Luglio di ogni anno.

Devono presentarla tutti i soggetti passivi, anche se nel corso dell'anno non siano state effettuate operazioni imponibili, sono però esonerati i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti.

Nella dichiarazione devono essere riportati l'ammontare delle operazioni attive e passive dell'imposta e delle detrazioni, i versamenti effettuati nel periodo d'imposta, l'imposta dovuta a conguaglio o la differenza a credito.

La dichiarazione Iva è mera riproduzione di dati preesistenti, risultanti dai registri; è dunque diversa dalla dichiarazione dei redditi d'impresa, che ha per base il conto economico, con variazioni in aumento e in diminuzione.

La disciplina della dichiarazione Iva, per alcuni aspetti, è simile a quella della dichiarazione dei redditi, i contribuenti il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare, e che abbiano effettuato ritenute nei confronti di non più di 20 soggetti, devono presentare la dichiarazione unificata annuale.

11. Presunzioni di acquisto e di vendita

Si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni.

I beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni si presumono acquistati se il contribuente non dimostra di averli ricevuti in base ad un titolo non traslativo della proprietà.

12. Le fatture relative ad operazioni inesistenti

A) In campo iva sono frequenti le frodi attuate con false fatturazioni, il sistema dell'Iva è fondato sul principio per cui l'imposta, calcolata sul prezzo del bene ceduto o del servizio reso, è dovuta allo Stato da ciascun soggetto passivo che dal debito Iva detrae l'imposta relativa ai suoi acquisti.

Può però accadere che vi sia un soggetto passivo che incassa l'Iva, ma non la versa allo Stato, nelle frodi "carosello" vi sono società dette cartiere che hanno lo scopo di emettere fatture false.

Può poi accadere che, successivamente, il cessionario rivenda i beni applicando correttamente l'Iva, ma dopo che si è verificato un salto d'imposta, rappresentato dall'Iva, detratta dal cessionario ma non versata dal cedente, nel precedente passaggio.

Le fatture false riguardano operazioni inesistenti, dal punto di vista oggettivo e soggettivo, l'operazione è soggettivamente inesistente quando la fattura si riferisce ad un'operazione effettiva, ma posta in essere da un soggetto diverso da colui che è indicato nella fattura.

B) La fattura ha di per sé valore costitutivo del debito d'imposta per colui che la emette, anche se ha per oggetto un'operazione inesistente o se indica un corrispettivo superiore a quello reale, o un'imposta superiore a quella prevista.

L'imposta è dovuta a titolo di sanzione, in base alla cd. cartolarità dell'operazione, la relativa obbligazione è fuori conto, isolata dal debito risultante dalla massa di operazioni effettuate ed estranea al meccanismo di compensazione tra Iva a valle e Iva a monte.

13. Rimborso dell'Iva non dovuta

Il soggetto passivo, che ha applicato e versato indebitamente l'imposta, ha diritto al rimborso, da richiedere nel termine biennale, previsto dall'art.21 dlgs 546/1992.

Il cessionario o committente non può detrarla, né può chiederla al fisco, può solo chiedere la restituzione al cedente o al prestatore, con azione di ripetizione d'indebito, dinanzi al giudice ordinario, nel termine ordinario di prescrizione.

Qualora il cessionario o il committente agisca nei confronti del cedente o del prestatore quando è ormai decorso per il soggetto passivo Iva il termine biennale di decadenza per richiedere il rimborso al fisco, il termine dev'essere disapplicato.

Il cedente può chiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria e il cessionario, cui non spetta il diritto di detrazione ha azione d'indebito nei confronti del cedente.

SEZIONE III – PROFILI TRANSAZIONALI

14. *Profili transnazionali. Il principio di territorialità*

Il principio di territorialità svolge un ruolo di grande rilievo nella disciplina dell'Iva, ai fini di tale principio rilevano due ambiti territoriali: quello statale nazionale e quello dell'UE.

Dal punto di vista della territorialità, occorre distinguere tra: operazioni nazionali, operazioni intra-UE, operazioni extra-UE.

Le operazioni intra-UE sono quelle che si svolgono tra soggetti residenti in Stati diversi dell'Unione europea: esse sono soggette ad un particolare regime, in vigore dal 1993.

Le operazioni extra-UE sono quelle che comportano uno scambio tra un paese dell'UE e un Paese terzo, dal punto di vista spaziale, il campo di applicazione dell'Iva è il territorio dello Stato, cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevano in quanto sono effettuate nel territorio dello Stato; la territorialità è dunque una condizione sine qua non dell'imponibilità e, più in generale, della rilevanza di un'operazione ai fini del tributo.

Con una normativa assai complessa ed articolata, il legislatore definisce il territorio statale ed i criteri che localizzano nel territorio dello Stato le operazioni soggette ad imposta.

Circa la localizzazione delle operazioni, per le cessioni di beni vale il luogo in cui si trovano i beni ceduti al momento della cessione, per le prestazioni di servizi la territorialità varia a seconda del soggetto che riceve il servizio.

Pertanto, le prestazioni rese da un'impresa non residente ad un'impresa residente si considerano effettuate in Italia e l'imposta deve essere applicata dall'impresa italiana con il reverse charge.

15. *Le operazioni intra-UE*

A) Il trasferimento di beni all'interno dell'Unione non è soggetto a controlli fiscali e alla tassazione doganale, gli scambi intracomunitari non sono importazioni ed esportazioni in senso tecnico, ma acquisti intracomunitari e cessioni intracomunitarie, soggetti ad uno specifico regime.

Non esistono controlli e formalità doganali, i controlli delle amministrazioni fiscali sono fatti a posteriori, come per l'Iva interna, a tal fine è stato creato un sistema di scambio rapido di informazioni tra le amministrazioni fiscali nazionali e le imprese che devono dichiarare trimestralmente le transazioni effettuate con imprese di altri paesi dell'UE.

Prima di effettuare operazioni intracomunitarie, i soggetti passivi Iva devono risultare iscritti negli elenchi dell'archivio VIES, il cessionario deve verificare che il cedente sia presente nell'archivio VIES e fornirgli il proprio numero di partita Iva.

Il cessionario deve numerare e integrare la fattura ricevuta, indicando in essa il corrispettivo in euro, l'aliquota e l'imposta; la fattura deve essere annotata sia nel registro delle vendite, sia nel registro degli acquisti.

In tal modo, l'Iva a debito che deve essere annotata nel registro delle vendite è neutralizzata dall'Iva detraibile, annotata nel registro degli acquisti.

B) La disciplina in esame ha per oggetto gli acquisti fatti da soggetti passivi Iva, nel caso in cui l'acquirente sia un consumatore finale, l'operazione è imponibile a carico del venditore.

Ai consumatori finali è assicurata ampia libertà di effettuare acquisti in qualsiasi paese dell'Unione, il bene così acquistato è liberamente trasportabile e consumabile in altri paesi, gli acquisti intracomunitari fatti da consumatori finali non sono acquisti intracomunitari in senso tecnico, essi non sono tassati nel paese di destinazione ma nel paese di origine. Gli acquisti intracomunitari fatti da enti non commerciali non sono, in linea di principio, acquisti intracomunitari in senso tecnico, ma lo diventano al di sopra di una data soglia; disposizioni particolari sono previste per i soggetti che effettuano operazioni esenti e per i produttori agricoli operanti in regime speciale.

C) Le cessioni intracomunitarie sono operazioni non imponibili in Italia, a condizione che il cessionario sia un soggetto passivo; esse sono imponibili nel paese di destinazione.

15.1 Le operazioni extra-UE. Le importazioni

In materia di trattamento degli scambi con l'estero, le imposte sul valore aggiunto possono rispondere al principio della tassazione nel paese di destinazione, o a quello della tassazione nel paese di origine.

I beni importati sono tassati come quelli prodotti nello Stato, mentre quelli esportati non sono soggetti ad imposta e comportano la restituzione dell'imposta che ha gravato su tali beni all'interno dello Stato.

L'importazione di un bene o di un servizio è dunque operazione imponibile, l'Iva sulle importazioni ha lo scopo di uniformare il trattamento fiscale dei beni provenienti dal territorio extracomunitario a quello dei beni prodotti all'interno dell'UE.

La base imponibile dell'Iva all'importazione è il valore pieno della merce, e, non essendovi applicazioni dell'imposta sulle pregresse fasi produttive e distributive, opera come imposta monofase, applicata su ciascuna operazione di importazione.

Più precisamente, l'Iva all'importazione ha come base imponibile il valore della merce determinato secondo le disposizioni doganali, l'Iva sulle importazioni non è un diritto di confine, ma un tributo interno.

15.2 I depositi Iva

Il diritto tributario prevede tre tipi di deposito:

- deposito doganale
- deposito fiscale
- deposito Iva

Il deposito Iva è un luogo fisico, l'immissione di un bene nel deposito Iva consente la sospensione temporanea dell'imposta; se sono introdotti in un deposito Iva, i beni provenienti da altro Stato dell'UE non ricevono un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello previsto per i beni di provenienza da Paesi terzi che beneficiano della

sospensione dell'imposta.

Sono considerati depositi Iva anche i depositi fiscali e i depositi doganali, vi sono dunque operazioni che, se relative a beni introdotti in un deposito Iva, sono temporaneamente non soggette ad imposta, l'imposta si applica quando il bene è estratto dal deposito. L'operazione è da annotare sia nel registro delle fatture emesse, sia nel registro degli acquisti.

16. Le esportazioni

Le esportazioni al di fuori dell'UE non sono soggette ad imposta, sono dette operazioni non imponibili e sono di tre specie:

- cessioni all'esportazione
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali

16.1 Cessioni interne non imponibili nelle operazioni "triangolari"

Le imprese che vendono all'estero parte della loro produzione sono permanentemente in credito verso il fisco, ciò può costituire un danno finanziario per gli esportatori, che sono costretti a versare al proprio fornitore l'Iva di rivalsa, per poi aspettare a lungo che il fisco rimborsi.

L'operazione triangolare richiede l'intervento di 3 soggetti (cedente, cessionario residente e acquirente estero) e si realizza con due passaggi non imponibili: il primo dal cedente al cessionario, il secondo da quest'ultimo all'operatore straniero.

Il cedente emette la fattura nei confronti del cessionario, ma invia direttamente i beni all'estero; il cessionario, a sua volta, emette la fattura nei confronti dell'acquirente estero. Abbiamo quindi due passaggi di proprietà e due fatture, ma il passaggio fisico è uno soltanto, con tale congegno l'imposta non è applicata neppure sull'ultimo passaggio interno.

16.2 Cessioni ad esportatori abituali

L'acquisto senza imposta è permesso anche ai cd. esportatori abituali, cioè ai soggetti che, in un dato periodo di tempo, hanno effettuato esportazioni per almeno il 10% del loro volume d'affari.

Il regime di non imponibilità può riguardare dunque anche le cessioni interne agli esportatori abituali, la norma è fondata sulla presunzione che vi sia continuità nelle esportazioni di un'impresa.

L'esportatore deve previamente manifestare per iscritto al suo fornitore l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta mediante un atto formale. L'esportatore può avvalersi di tale facoltà nei limiti del plafond.

Se il bene è esportato, l'acquisto in Italia senza pagamento di imposta equivale a definitiva non tassazione di quel bene, se invece il bene è rivenduto in Italia, l'imposta sarà applicata sulla rivendita nel mercato interno.

Il meccanismo si presenta ad operazioni fraudolente da parte di chi, sedicente esportatore

abituale, acquista dei beni senza Iva, esibendo al fornitore una dichiarazione d'intento falsa, per poi rivenderli applicando l'Iva ma omettendo di versarla al fisco.

17. Le operazioni dei non residenti. La stabile organizzazione

A) I non residenti possono agire in Italia per adempiere gli obblighi, o esercitare i diritti connessi all'Iva in tre modi, e cioè o mediante identificazione diretta, o mediante nomina di un rappresentante fiscale, o mediante una stabile organizzazione.

L'identificazione diretta del non residente avviene a seguito di un'apposita dichiarazione e dell'attribuzione di un numero di partita Iva, il non residente può inoltre nominare un rappresentante fiscale.

I non residenti operano in Italia mediante identificazione diretta o mediante il rappresentante fiscale solo se non vi è stabile organizzazione.

B) La normativa Iva non fornisce alcuna definizione di stabile organizzazione: sono perciò importanti le elaborazioni giurisprudenziali, che utilizzano anche la definizione che si rinviene nelle convenzioni internazionali in materia reddituale e nel Tuir.

In tema di rapporti tra casa madre e stabile organizzazione, le prestazioni di servizi effettuate da una società avente sede in uno stato membro dell'Unione europea in favore di una propria struttura secondaria situata in Italia non sono assoggettabili ad imposizione, anche se alla struttura secondaria venga addebitato un costo dalla casa madre.

C) Un non residente può effettuare in Italia operazioni sia attive, sia passive.

Se un soggetto passivo non residente effettua operazioni attive nei confronti di soggetti passivi d'imposta residenti in Italia, gli obblighi fiscali devono essere adempiuti dai cessionari o committenti italiani, applicando il reverse charge.

Il reverse charge non si applica quando il soggetto non residente, che effettua un'operazione territorialmente rilevante in Italia, ha qui una stabile organizzazione.

D) Se vi è una stabile organizzazione, il non residente non può operare con l'identificazione diretta o nominare un rappresentante fiscale, ma deve operare solo mediante la stabile organizzazione.

Le operazioni compiute dalla stabile organizzazione sono imputabili ad essa, che si pone ai fini Iva, come se fosse un soggetto distinto dalla casa madre, rispondendo quindi in proprio delle operazioni da essa effettuate.

In presenza di una stabile organizzazione, anche le operazioni effettuate o ricevute dalla casa madre devono confluire nella posizione Iva della stabile organizzazione.

E) I soggetti passivi non residenti possono recuperare l'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia solo per il tramite della propria stabile organizzazione.

Nel caso in cui un soggetto non residente effettui operazioni imponibili in Italia nei confronti di privati consumatori, l'Iva dovrà essere assolta dalla stabile organizzazione italiana, anche se l'operazione non è riferibile ad essa.

Anche quando la casa madre acquista direttamente dei beni in Italia, senza l'intervento della stabile organizzazione italiana, il diritto di detrazione deve essere effettuato dalla stabile organizzazione.

17.1 Il commercio elettronico diretto

La Direttiva 2002/38/CE prevede la tassazione dei beni digitalizzati immessi al consumo dell'UE e la detassazione di quelli che, forniti da un operatore dell'UE, sono destinati al consumo al di fuori dell'UE.

Per l'acquisto per via elettronica di beni poi consegnati nelle forme tradizionali si applica la disciplina delle cd. vendite a distanza.

La Direttiva muove dal presupposto che tutte le operazioni del commercio elettronico siano da qualificare come prestazioni di servizi ed il luogo di tassazione è sempre quello in cui risiede il cliente.

Le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi extra-UE a favore di committenti italiani si considerano effettuate in Italia, se invece la prestazione è effettuata da un operatore extra-UE nei confronti di un soggetto passivo residente nell'UE, è quest'ultimo a dover applicare l'imposta.

18. Le "frodi carosello"

Sono frequenti le frodi all'Iva realizzate in ambito Ue, tra cui le frodi carosello, nel cui schema tipico vi è innanzitutto una società detta conduit company che effettua una cessione intracomunitaria ad una società cartiera, residente in un altro Stato membro. La frode carosello vera e propria si verifica quando la società Gamma non vende ad un altro consumatore finale italiana ma ad una società di un altro Stato dell'UE, la quale rivende ad Alfa (conduit company), i beni tornano così al punto di partenza.

Al fine di occultare la frode, lo schema potrebbe essere reso più complesso con l'inserimento di società-cuscinetto (società buffer), tra il missing trader ed il broker (Gamma) vengono fraposte società-ombra, cd. buffer, le quali acquistano da Beta e vendono a Gamma applicando un loro margine di guadagno.

Con queste frodi, a parte il profilo fiscale, si verifica una distorsione della concorrenza, perché i beni possono essere venduti a prezzi più competitivi rispetto a quelli praticati dalle imprese concorrenti.

Nelle frodi carosello non sempre tutte le società coinvolte sono partecipi della frode, il broker ha diritto alla detrazione se è estraneo alla frode, non ha invece diritto alla detrazione se ha partecipato alla frode, o ne è soltanto consapevole.

Il diritto alla detrazione è dunque negato al cessionario quando sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere partecipe di una frode, per contrastare questi fenomeni, il legislatore ha previsto che il cessionario sia coobbligato con il suo fornitore per il pagamento dell'Iva. La norma si applica alle cessioni di determinati beni, quando la cessione avvenga per un corrispettivo inferiore al valore normale.