

Circolare del 19/06/2012 n. 25 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata

Testo:

INDICE

1 Detrazione del 36 per cento

1.1 Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento

*1.2 Trasferimento della detrazione ai sensi dell'**art. 16-bis, comma 8, del TUIR***

1.3 Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile

2 IVA

2.1 Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing

2.2 Revoca del rimborso IVA

2.3 Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa

2.4 Spesometro: regime del margine globale

2.5 Spesometro: operazioni con pagamento Pos

2.6 Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos

3 Studi di settore

*3.1 Misure premiali ex **articolo 10, D.L. n. 201 del 2011** e studi di settore*

3.2 Applicazione della franchigia nell'accertamento sintetico e studi di settore

3.3 Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente

4 Regime fiscale di vantaggio ex **articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011**

5 Reddito d'impresa

5.1 Beni concessi in godimento ad amministratore/socio

5.2 Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci

5.3 Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni

5.4 Beni assegnati in godimento ai soci Nozione di valore di mercato

5.5 Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci

5.6 Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare

5.7 Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO.CO.CO.

5.8 Riporto perdite soggetti IRES Compensazione di perdite dei primi tre esercizi

6 Società di comodo

6.1 Riporto perdite Limiti di utilizzo da parte di società di comodo

6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi

7 Controlli bancari

8 Nuovo accertamento sintetico

8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo

8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973

8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973

9 Accertamento, riscossione e sanzioni

9.1 *Notifica per posta degli atti tributari*

9.2 *Misure cautelari e riscossione coattiva*

9.3 *Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo*

10 Normativa e contenzioso tributario

10.1 *Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio*

10.2 *Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria*

10.3 *Recupero spese legali*

1 Detrazione del 36 per cento

1.1 *Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento*

Domanda

Stante le modifiche intervenute, si chiede se a decorrere dal 1° gennaio 2012 si rende ancora necessaria la conservazione delle dichiarazioni ICI, come indicato dal provvedimento direttoriale n. 149646 del 2 novembre 2011.

Risposta

Ai fini del controllo sulla spettanza della detrazione, restano valide le disposizioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011. I contribuenti sono dunque ancora tenuti a conservare ed esibire, a richiesta degli Uffici, le ricevute di pagamento dell'ICI se dovuta. Nel provvedimento non si fa alcun riferimento alle dichiarazioni ICI come riportato nel quesito.

Si ricorda che il soggetto tenuto al pagamento dell'ICI può non coincidere con il soggetto che usufruisce della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si evidenzia, pertanto, che si procederà al controllo delle ricevute di pagamento dell'ICI solo nel caso in cui il soggetto che usufruisce della detrazione sia anche tenuto al versamento dell'imposta.

1.2 *Trasferimento della detrazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 8, del TUIR*

Domanda

Per effetto dell'utilizzo della locuzione in caso di vendita, al comma 8, del nuovo articolo 16-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, la detrazione del 36% non utilizzata può essere trasferita o meno, a scelta delle parti, anche in presenza di atti a titolo non oneroso (donazioni) o di altre tipologie (permuta)?

Risposta

L'articolo 4, comma 1, lett. c) del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) ha inserito articolo 16-bis nel testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito TUIR), introducendo a regime la detrazione dall'imposta lorda sui redditi delle persone fisiche pari al 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Come evidenziato nella relazione illustrativa al menzionato articolo 16-bis, restano confermati non solo l'ambito, soggettivo e oggettivo, di applicazione delle disposizioni relative alla suddetta detrazione introdotta dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia.

Il comma 8 dell'articolo 16-bis prevede che, in caso di vendita dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di ristrutturazione edilizia, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

Con riferimento agli atti di trasferimento a titolo non oneroso, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n.

57 del 24 febbraio 1998, del Min. Finanze Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, nella quale, in relazione alla detrazione del 36 per cento, si è precisato che l'espressione vendita debba intendersi riferita a tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito.

Pertanto, in caso di cessione a titolo gratuito (ad esempio, la donazione), le parti potranno stabilire che la detrazione permanga in capo al donante.

Le medesime considerazioni valgono anche in caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili.

L'articolo 4 del D.L. n. 201 del 2011 entra in vigore il 1° gennaio 2012.

Al riguardo si fa presente che già i commi 12-bis e 12-ter dell'articolo 2 del D.L. n. 138 del 2011, introdotti in sede di conversione ad opera della legge n. 148 del 2011, hanno modificato le disposizioni che individuano i soggetti cui compete la fruizione della detrazione in caso di vendita e, più in generale, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati interventi agevolabili (articolo 1, comma 7, della legge n. 449 del 1997, e articolo 2, comma 5, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002).

Quindi, dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 148 del 2011, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolabili, in presenza di un espresso accordo delle parti, nell'atto di vendita è consentito il mantenimento delle detrazioni in capo al venditore.

Rimane fermo, anche in base al disposto del comma 8 dell'articolo 16-bis del TUIR, che in assenza di detto accordo la detrazione è trasferita all'acquirente.

1.3 Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile

Domanda

Sempre con riferimento al trasferimento del bonus, se l'unico proprietario trasferisce ad altro soggetto una quota di proprietà dell'immobile, può mantenere in capo a se stesso o può trasferire al cessionario l'intera detrazione residuale?

Risposta

In merito alla questione prospettata, si confermano i chiarimenti forniti in via interpretativa da ultimo con la risoluzione n. 77 del 2009 in cui si è affermato che la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio, si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente diventa proprietaria esclusiva dell'immobile, parimenti verificandosi, in tale ultima ipotesi, i presupposti richiesti dalla riportata disposizione normativa.

Pertanto, le nuove disposizioni sul trasferimento della detrazione troveranno applicazione solo qualora per effetto della cessione pro-quota, il diritto di proprietà si consolida in capo all'acquirente che diventa proprietario esclusivo dell'immobile (ad es. comproprietario per metà che acquista l'altra metà).

Diversamente, la detrazione delle quote residue permane in capo al cedente.

2 IVA

2.1 Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing

Domanda

Con risoluzione n. 392/E del 28 dicembre 2007, meglio esplicitando il precedente orientamento, l'Agenzia ha affermato che la possibilità di considerare ammortizzabili, ai fini del diritto al rimborso, i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria riguarda solo l'impresa concedente e non l'impresa utilizzatrice. Si chiede di sapere se, coerentemente con tale posizione, l'impresa utilizzatrice possa, ai predetti fini, computare l'importo dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali nel calcolo dell'aliquota media.

Risposta

L'articolo 3, comma 5, del decreto legge 28 giugno 1995, n. 250, dispone che Agli effetti dell'articolo 30, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso si intende spettante quando l'aliquota mediamente applicata sulle operazioni registrate o soggette a registrazione per il periodo di riferimento, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni registrati o soggetti a registrazione per lo stesso periodo, con esclusione degli acquisti di beni ammortizzabili e delle spese generali.

La norma esclude, quindi, dal computo dell'aliquota media gli acquisti e le importazioni aventi ad oggetto i beni ammortizzabili, nel presupposto che ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'eccezione detraibile può essere chiesta a rimborso limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di

beni ammortizzabili

Ciò posto, poiché il bene acquistato dalla società di leasing, per poi essere concesso in locazione finanziaria, può essere ammortizzato solo dalla concedente - che è, quindi, l'unica a poter invocare il presupposto di cui alla citata lettera c) - l'utilizzatore può computare nel calcolo dell'aliquota media, ai fini del calcolo dell'eccedenza rimborsabile ex lettera a), l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria.

2.2 Revoca del rimborso IVA

Domanda

L'articolo 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70 del 2011, ha aggiunto nel D.P.R. n. 322 del 1998 l'articolo 8-ter, che prevede la possibilità di integrare la dichiarazione dei redditi e dell'Irap per modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, mediante dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario. Posto che la nuova disposizione non rientra fra quelle del D.P.R. n. 322 del 1998 applicabili anche all'IVA, si chiede di sapere quale sia il termine per presentare la dichiarazione integrativa diretta a revocare la richiesta di rimborso IVA.

Risposta

Dal 1° febbraio 2011, per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 3.1, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), che ha sostituito l'ottavo ed il nono periodo del primo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso dell'eccedenza a credito IVA annuale non può più essere richiesto utilizzando l'apposito modello cartaceo (denominato Modello VR), bensì unicamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA, mediante la compilazione del Quadro VR.

Alla luce di tali recenti modifiche normative e di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 17/E del 6 maggio 2011, in tema di rettifica nel caso di mancata prestazione della garanzia ai fini dell'erogazione di un rimborso IVA, si precisa che il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando - entro il termine di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Tale soluzione è, peraltro, in linea con le indicazioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, punto 1.3., laddove prevede che la rettifica della somma richiesta a rimborso in conto fiscale avviene mediante presentazione di una dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto o di una dichiarazione unificata integrativa. La presentazione di una dichiarazione integrativa determina la valutazione del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai fini dell'esecuzione del rimborso.

2.3 Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa

Domanda

Secondo la circolare n. 24 del 2011, l'obbligo di comunicazione sussiste anche per le operazioni esenti effettuate in regime di dispensa ex art. 36-bis, D.P.R. n. 633 del 1972. Considerato che, in tal caso, non sussistono gli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni, si chiede di sapere quali basi documentali e criteri temporali debbano assumersi, sia da parte del fornitore che del destinatario, ai fini dell'adempimento.

Risposta

La circolare n. 24 del 2011 specifica che nel campo data dell'operazione del tracciato record allegato al Provvedimento del 22 dicembre 2010 va indicata la data di registrazione dell'operazione effettuata nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

2.4 Spesometro: regime del margine globale

Domanda

Nella circolare n. 24 del 2011 è stato chiarito che, per le operazioni rientranti nel regime del margine per i beni usati, dovrà essere comunicata solo la base imponibile cui è riferibile l'imposta, mentre non si deve tenere conto della quota fuori campo IVA. Nel rappresentare che, così procedendo, la spesa sostenuta dall'acquirente viene assunta in misura inferiore a quella reale, si chiede se l'indicazione valga anche nel caso di applicazione del regime del margine globale, nel quale la base imponibile non è individuata analiticamente, e potrebbe addirittura mancare qualora, nel periodo di effettuazione, gli acquisti siano superiori alle vendite.

Risposta

Con riferimento alle operazioni effettuate da coloro che applicano il regime del margine globale, sembra condivisibile la soluzione di far comunicare l'intero corrispettivo (senza riferirsi a parte imponibile, non imponibile o non soggetta) percepito per ciascuna operazione, nel presupposto che trattasi di un'operazione nel suo complesso rilevante ai fini IVA, così come definita dall'[articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78](#).

Posto infatti che le cessioni di beni usati soggette al regime del margine devono comunque essere fatturate sia pure senza separata indicazione dell'imposta, ai sensi dell'[articolo 38 del D.L. n. 41 del 1995](#) ne discende la rilevanza ai fini IVA dell'intero importo pagato dal cessionario.

Pertanto, anche al fine di semplificare gli adempimenti, si ritiene che non sia in contrasto con il [suddetto articolo 21](#), la comunicazione dell'intero corrispettivo relativo alla cessione di ciascun bene usato, se di importo pari o superiore a 3.000 euro (25.000 per il 2010), indipendentemente dal metodo di calcolo del margine (analitico, forfetario o globale) e, sulla base dei medesimi criteri, di estendere l'obbligo di comunicazione dell'intero importo anche agli acquisti superiori ai predetti limiti se effettuati da soggetti passivi IVA

2.5 Spesometro: operazioni con pagamento Pos

Domanda

Acquisti di importo netto IVA superiore a 3.000 euro, effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito. Qualora sia stata emessa fattura, l'operazione dovrà essere comunicata dall'esercente, dall'operatore finanziario o da entrambi? Per l'operatore finanziario, che non è in grado di sapere se sia stata emessa fattura, la soglia è di 3.000 euro o di 3.600 euro?

Risposta

L'operazione dovrà essere comunicata dall'operatore finanziario che ha emesso la carta di credito o debito utilizzata per la transazione, per il quale la soglia di riferimento è di 3.600 euro.

2.6 Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos

Domanda

Per gli acquisti sopra soglia effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito, l'obbligo della comunicazione ricade sull'operatore finanziario, che deve adempiervi secondo le disposizioni del [Provvedimento del 29 dicembre 2011](#). Si chiede conferma che, in tal caso, l'operatore dovrà comunicare soltanto le singole transazioni sopra soglia, non essendo in grado di verificare eventuali collegamenti contrattuali di quelle sotto soglia.

Risposta

Poiché l'operatore finanziario non è in grado di verificare, in base all'estratto conto relativo allo strumento di pagamento, gli eventuali collegamenti contrattuali, l'obbligo di comunicazione riguarda unicamente le operazioni non inferiori alla soglia di 3.600 .

3 Studi di settore

3.1 Misure premiali ex [articolo 10, D.L. n. 201 del 2011](#) e studi di settore

Domanda

Si chiede conferma sul fatto che le nuove misure premiali previste nel [comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011](#), seppur inserite nel contesto di una disposizione che introduce un regime semplificato riservato ad alcuni contribuenti, abbiano in realtà una portata generale e si applichino a tutti i contribuenti soggetti a studi di settore.

Risposta

Si conferma che le misure premiali previste nel [comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011](#) hanno una portata generale applicandosi a tutti i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore di cui all'[articolo 10 della legge n. 146 del 1998](#).

3.2 Applicazione della franchigia nell'accertamento sintetico e studi di settore

Domanda

L'aumento della franchigia da accertamenti sintetici da un quinto ad un terzo prevista nella [lettera c\) del comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011](#) si rende applicabile anche ai soci di società trasparenti (es. snc, sas, etc) congrue, coerenti e fedeli agli studi di settore o solo alle imprese individuali ed ai lavoratori autonomi?

Risposta

Il [comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011](#) prevede limiti ai poteri di accertamento dell'Agenzia. Nei confronti

dei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore.

In particolare, alla lettera c) è previsto che, per tali soggetti, la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

Tanto premesso, dall'analisi della disposizione citata si ritiene di dover fornire risposta negativa al quesito posto.

Infatti, dalla lettura congiunta dei due incisi si rileva che il beneficio di cui alla citata lettera c) è riferibile ai soli contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore nei cui confronti si applicano le previsioni normative in materia di determinazione sintetica del reddito.

3.3 Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente

Domanda

L'articolo 2, comma 35, del D.L. 138 del 2011 ha modificato l'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 ed ha stabilito che per avere la copertura dagli ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici fino al 40 per cento dei ricavi dichiarati, con il limite di 50.000 euro, occorre risultare congrui alle risultanze degli studi anche per l'anno precedente. L'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 è stato successivamente abrogato dal D.L. n. 201 del 2011, stabilendo che detta previsione trova applicazione fino al periodo d'imposta 2010. Per quali annualità trova applicazione la previsione sulla necessità della congruità anche per il periodo precedente?

Risposta

L'articolo 2, comma 35, del D.L. n. 138 del 2011 ha modificato il comma 4 bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, che prevede la limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore. La modifica normativa, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, prevede che in relazione ad un'annualità di imposta la limitazione dei poteri accertativi sussiste solo se il contribuente interessato è risultato congruo, anche a seguito di adeguamento, agli studi di settore anche per l'annualità precedente oggetto di controllo. Si ritiene che tale disposizione abbia natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati. Ne consegue che la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta, sino al 2010, ancora accertabili.

Infatti, successivamente all'entrata in vigore della disposizione in commento, il comma 12 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 ha abrogato il citato comma 4-bis con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e successive.

4 Regime fiscale di vantaggio ex articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011

Domanda

Per entrare nel nuovo regime fiscale di vantaggio (articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011) il contribuente non deve aver svolto nei 3 anni precedenti un'attività di impresa. Si deve fare riferimento ai tre periodi d'imposta precedenti oppure no? Se la partita IVA della precedente attività è cessata il 10 maggio 2006 e la riapertura interviene il 30 maggio 2009 il contribuente può adottare il regime per il 2012?

Risposta

L'art. 27, comma 2, lettera a) del D.L. n. 98 del 2011, prevede che il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità si applica a condizione che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare.

Si ritiene, tenuto conto della lettera della norma, che il limite previsto per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio, debba intendersi riferito al periodo di effettivo svolgimento dell'attività precedente e non al periodo di imposta.

5 Reddito d'impresa

5.1 Beni concessi in godimento ad amministratore/socio

Domanda

Se la società concede in uso l'autovettura ad un amministratore/socio che sia anche dipendente della società l'utilizzo configura una fattispecie rientrante nell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR?

Risposta

L'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR dispone che costituisce reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.

Al riguardo si osserva che tale disposizione trova applicazione solo nel caso in cui il **TUIR** non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente, e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore.

Ciò premesso si ritiene che la concessione in uso dell'autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un *fringe benefit*, non rientra nell'ambito applicativo dell'**articolo 67, comma 1, lettera h-ter**, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all' **articolo 51 del TUIR**.

5.2 Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci

Domanda

Come si deve comportare la società in presenza di società fiduciaria socia e bene sociale concesso in godimento a persona fisica riferibile alla quota fiduciaria? (stessa questione si pone con il Trust e godimento bene al disponente)

Risposta

Il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2011, n. 166485**, al punto 1.1 dispone che i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, comunicano i dati anagrafici dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa. Pertanto, nel caso prospettato, va comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote.

5.3 Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni

Domanda

In ordine alla comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni, l'obbligo sussiste solo se tali operazioni sono strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci o a prescindere da tale circostanza?

Risposta

I finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci.

5.4 Beni assegnati in godimento ai soci. Nozione di valore di mercato

Domanda

La norma riguarda i beni concessi in godimento ad un corrispettivo inferiore al "valore di mercato". È corretto interpretare la locuzione "valore di mercato" come valore normale quantificato ai sensi dell'**articolo 9 del TUIR**?

Risposta

L'**articolo 2 comma 36-terdecies del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138**, convertito dalla **legge 14 settembre 2011, n. 148**, ha introdotto, all'**articolo 67, comma 1, lettera h-ter** una nuova fattispecie di reddito diverso, costituita dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.

Al riguardo si conferma che per valore di mercato del diritto di godimento deve intendersi il valore normale determinato ai sensi del **comma 3 dell'articolo 9 del TUIR**, corrispondente al () prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

5.5 Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci

Domanda

Il **provvedimento del 16 novembre 2011** prevede l'obbligo di comunicare anche finanziamenti e versamenti dei soci. La prima parte dell'articolo 1.3 fa riferimento a quelli "realizzati" nel periodo di imposta, mentre la seconda parte, relativa all'esercizio 2011, si riferisce a quelli "in corso". Mentre dal 2012 sembra chiaro che vadano comunicati gli apporti effettuati nell'anno, per quelli del 2011 non si capisce se occorre comunicare il dato del periodo oppure il totale dei versamenti effettuati fino a tale periodo.

Risposta

Per i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d'imposta 2011. In sede di prima applicazione, vanno altresì

comunicati i finanziamenti ed i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011.

5.6 Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare

Domanda

I finanziamenti e i versamenti devono essere segnalati per l'intero ammontare oppure solo per la quota parte riferibile all'acquisto di beni concessi in godimento ai soci?

Risposta

I finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l'intero ammontare

5.7 Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO.CO.CO.

Domanda

Si chiede se, ai fini del calcolo dell'IRAP relativo alle spese per il personale dipendente e assimilato, il cui ammontare dall'esercizio 2012 è ammesso in deduzione dall'imponibile IRPEF o IRES ai sensi dell'articolo 2 del D.L. 201 del 2011, siano da considerare, oltre alle retribuzioni dei lavoratori subordinati (al netto delle deduzioni previste ai fini IRAP), anche i compensi (aumentati dei relativi contributi) corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, nonché ad amministratori di società, in quanto costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR.

Risposta

L'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2012, la deduzione analitica dalle imposte sui redditi per un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti (IRAP).

La disposizione in esame vuole consentire di dedurre nell'ambito dell'IRES o dell'IRPEF quota parte dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato che non sono ordinariamente deducibili in base alla normativa dell'IRAP.

Considerato lo spirito della norma nonché il suo tenore letterale, che fa riferimento alle spese per il personale dipendente e assimilato, si ritiene che la stessa trovi applicazione anche in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente dall'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

Si precisa, al riguardo, che ai sensi del medesimo articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR si considerano assimilabili al reddito di lavoro dipendente soltanto le retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

In tale ultima ipotesi, infatti, il compenso erogato non risulterebbe rilevante ai fini della deduzione analitica dell'IRAP dall'IRES, in quanto, in linea di principio, si tratta di un costo integralmente deducibile ai fini IRAP per la società che lo ha sostenuto e di un componente reddituale tassato per il soggetto passivo d'imposta che lo ha percepito.

5.8 Riporto perdite soggetti IRES Compensazione di perdite dei primi tre esercizi

Domanda

L'articolo 23, comma 9, del D.L. 98 del 2011 prevede che le perdite dei soggetti IRES sono riportabili entro l'80% del reddito di ciascun esercizio, tetto che non opera per le perdite sorte nei primi tre esercizi. Si chiede conferma del fatto che, in presenza di compensazione sia di perdite dei primi tre esercizi sia di perdite sorte successivamente, il vincolo dell'80% si calcola avendo a base il reddito residuo dopo l'utilizzo integrale delle prime. Esempio. Perdite dei primi tre esercizi: 1.000; perdite sorte in esercizi successivi: 500; reddito: 1.100. La società compensa l'intero importo (1.000) delle perdite dei primi tre esercizi (reddito residuo: 100), oltre a un ammontare di 80 delle perdite successive (pari all'80% di 100). Reddito imponibile: $(1.100 - 1.000 - 80) = 20$. Perdite ancora riportabili $(500 - 80) = 420$

Risposta

L'articolo 84 del TUIR, come riformulato dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, ha modificato la disciplina fiscale dettata in materia di riporto in avanti delle perdite. Nella specie, è attualmente stabilito che le perdite pregresse sono utilizzabili in ciascun periodo d'imposta in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile.

Per effetto delle modifiche introdotte dal decreto legge in esame è, dunque, venuto meno il limite temporale quinquennale previsto nel sistema previgente ed è stato introdotto un limite di periodo all'utilizzo delle perdite d'imposta.

La previsione in esame non si applica alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta per le quali, ai sensi del comma 2 del citato articolo 84, resta ferma la possibilità di impiego integrale a condizione che le stesse si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

La disposizione in commento non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi tre periodi d'imposta e in parte ai successivi.

In assenza di regole al riguardo, si ritiene che il contribuente abbia la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

A prescindere dalla scelta operata, si è dell'avviso che, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfetario dellottanta per cento, fa esplicito riferimento al reddito imponibile, il predetto limite vada calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta.

In ogni caso le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile.

6 Società di comodo

6.1 Riporto perdite Limiti di utilizzo da parte di società di comodo

Domanda

Si chiede come operino i due limiti per l'utilizzo di perdite pregresse da parte delle società di capitali non operative previsti, rispettivamente, dall'articolo 23, comma 9 del D.L. n. 98 del 2011 e dall'articolo 30, comma 3, lettera c), della legge n. 724 del 1994. Si chiede in particolare se la compensazione della perdita pregressa possa effettuarsi, dal 2011, per un importo pari al minore tra: a) 80% del reddito complessivo; b) eccedenza del reddito complessivo sul reddito minimo. Esempio: perdita riportabile 100; reddito complessivo 70; reddito minimo 30. Vale il limite delleccedenza sul reddito minimo (pari a: $70 - 30 = 40$) in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo (pari a: $70 \times 80\% = 56$). La società compensa la perdita per un importo di 40, dichiara un imponibile di 30 pari al reddito minimo, che risulta superiore al 20% del reddito complessivo. Perdita residua ancora riportabile: 60.

Risposta

Il limite alla riportabilità delle perdite stabilito dall'articolo 23, comma 9 del D.L. n. 98 del 2011 (che ha modificato l'art. 84 del TUIR) e quello speciale previsto per le società non operative dall'articolo 30, comma 3, lettera c), ultimo periodo, della legge n. 724 del 1994, trovano entrambi applicazione per le società non operative (quelle che si connotano come non operative sia ai sensi del citato articolo 30 sia ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011). Le perdite relative ai precedenti periodi d'imposta (perdite pregresse) delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione del reddito imponibile, con due limitazioni: (a) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere lottanta per cento del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR; (b) le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub (a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994 (vedi in proposito quanto già chiarito nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007). Quanto al limite sub (a), il reddito imponibile rilevante ai fini del calcolo dellottanta per cento è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

Nell'esempio descritto nella domanda, 70 sarà il reddito imponibile su cui calcolare lottanta per cento; di conseguenza, il reddito astrattamente compensabile con le perdite pregresse sarà pari a 56 (ossia, l'80% di 70) nei limiti del reddito minimo di 30 (limite c.d. effettivo). Pertanto, la società non operativa dichiarerà un reddito imponibile pari 30, con una perdita residua riportabile a nuovo per 60 (ossia, 100 meno le perdite utilizzate in compensazione per 40, su un totale astrattamente disponibile di 56).

Si deve evidenziare che con l'eliminazione del limite quinquennale al riporto delle perdite e la contestuale introduzione di una riportabilità illimitata (nel tempo) delle medesime, anche le società non operative congeleranno le proprie perdite realizzate in periodi in cui erano considerate operative, in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere operative ovvero, ancorché rimangano non operative, nel caso in cui conseguano un reddito imponibile superiore quello minimo presunto, con i limiti sopra indicati.

6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi

Domanda

Con la manovra di ferragosto sono state approvate le disposizioni che vanno a integrare la disciplina normativa che riguarda le cosiddette società di comodo coinvolgendo, a partire dal 2012, anche le società che per tre periodi d'imposta consecutivi hanno dichiarato una perdita fiscale. La norma prevede almeno uno storico di 3 periodi d'imposta rispetto a quello di applicazione, il quarto, per cui sembrerebbe ragionevole ritenere che i soggetti con una anzianità inferiore a questo periodo minimo non siano coinvolti dalle nuove disposizioni ferma restando la possibilità di applicare nei loro confronti la disciplina ordinaria delle società non operative. E' corretta questa affermazione?

Risposta

È corretta. Le disposizioni in materia di società c.d. in perdita sistematica ex articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011 presuppongono un c.d. periodo di osservazione di tre anni; nei confronti di quelle società che non hanno unanzianità di almeno tre periodi d'imposta, pertanto, la disciplina sulle società c.d. in perdita sistematica non trova applicazione. Ciò non esclude che per le stesse società la disciplina delle società di comodo prevista dall' articolo 30 della legge n. 724 del 1994 possa trovare applicazione, qualora ne ricorrano i presupposti ivi previsti.

7 Controlli bancari

Domanda

Considerando che per l'accesso all'archivio dei rapporti finanziari non è più previsto (per scopi di selezione) il processo autorizzativo, quali sono le regole che consentono all'Agenzia l'accesso alla specifica sezione?

Risposta

L' articolo 11, comma 3, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 prevede che sia un Provvedimento direttoriale a stabilire, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari ed il Garante per la protezione dei dati personali, le modalità di comunicazione, nonché adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, per la trasmissione dei dati e per il relativo trattamento.

Con provvedimento del Direttore dovranno altresì individuarsi i criteri per l'elaborazione con procedure centralizzate delle specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione di cui al successivo comma 4 della norma.

Poiché le questioni sollevate sono di indubbio e rilevante interesse, esse potranno trovare risposta all'interno del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nonché in apposite istruzioni.

8 Nuovo accertamento sintetico

8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo

Domanda

Conferma l'Agenzia che se l'unica fonte reddituale di un soggetto è data dal reddito d'impresa - il quale reddito tiene conto di tutta una serie di variazioni in aumento e in diminuzione, nonché viene determinato per competenza - si debba adeguare tale reddito, nel corso del contraddittorio, alla reale capacità di spesa del soggetto (come nel caso di molti altri redditi figurativi)? Inoltre, ritiene l'Agenzia che tale adeguamento dovrà essere fatto anche nell'eventuale atto di accertamento successivo, nell'ipotesi in cui non si giunga a un accordo nel corso del contraddittorio?

Risposta

Si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l'Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in presenza di spese rilevanti nell'anno

Domanda

Ritiene l'Agenzia che l'adeguamento di cui sopra debba essere effettuato anche in presenza di spese rilevanti eseguite dal contribuente nel corso del periodo d'imposta, come nel caso di acquisto di un immobile oppure di un'autovettura (ovviamente, effettuati al di fuori dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo), le quali ragionevolmente non possono ritenersi sostenute con il reddito dell'anno? Quindi, anche in questo caso, se non si giunge ad un accordo nel corso del contraddittorio, l'eventuale accertamento dovrà tenere conto di detto adeguamento alla reale capacità di spesa del soggetto?

Risposta

Per la risposta si rinvia a quanto già affermato al quesito precedente. Pertanto si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l'Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973

Domanda

Si ponga, ad esempio, che il maggiore reddito accertabile per effetto dell'accertamento sintetico risulti pari a 100 mila euro; il contribuente ha dichiarato un reddito complessivo pari a 82 mila euro. L'accertamento sintetico è effettuabile? In altri termini, un quinto si calcola su 100 mila o su 82 mila euro?

Risposta

La disposizione normativa prevede che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato. Detta previsione non si discosta, per la determinazione della detta eccedenza, dalla precedente formulazione. Pertanto, in continuità con il regime precedente, si ritiene che la norma vada interpretata considerando la percentuale riferita al reddito dichiarato. Con riguardo all'esempio oggetto del quesito, il calcolo dell'eccedenza (un quinto) si baserà sul reddito dichiarato pari a 82 mila euro e, pertanto, l'accertamento pari a 100 mila euro sarà effettuabile. Occorre, comunque, specificare che l'Agenzia effettuerà analisi del rischio dirette a selezionare le posizioni dei contribuenti che presentano incongruenze significative tra le spese sostenute per consumi e investimenti ed il reddito dichiarato.

9 Accertamento, riscossione e sanzioni

9.1 Notifica per posta degli atti tributari

Domanda

A fronte della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi, non sarebbe il caso di abbandonare la prassi, in parte avallata anche dai giudici di legittimità, ma tuttora contrastata da molti giudici di merito, di provvedere alla c.d. notifica per posta direttamente effettuata dagli uffici, senza l'intermediazione di un agente della notificazione?

Risposta

La possibilità per gli uffici finanziari di provvedere direttamente alla notificazione degli atti tributari, compresi gli avvisi di accertamento esecutivi, a mezzo della posta è prevista dall'**art. 14 della legge n. 890 del 1982**, nel rispetto delle modalità previste dalla stessa legge.

Il vigente ordinamento prevede che la notificazione degli atti tributari possa avvenire anche con altre modalità, contenute innanzitutto nella disciplina di riferimento in tema di notifiche, **articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973**, non escludendo comunque l'uso del mezzo postale per le notifiche, previsto espressamente oltre che dalla richiamata **legge n. 890 del 1982** anche da diverse altre disposizioni, con riguardo a specifici atti tributari.

Il principio di economicità dell'azione amministrativa, che necessariamente deve orientare l'operatività degli uffici, impone di non escludere dalla prassi la modalità di notifica in questione, la quale, analogamente alle altre forme previste per legge, assicura la conoscibilità dell'atto da parte del destinatario.

Nel caso concreto, tuttavia, spetta all'ufficio scegliere la modalità della notifica dell'atto preferibile tra quelle consentite, cercando di temperare le diverse esigenze contingenti, quali celerità, efficacia ed anche, come detto, economicità e verificando, comunque, il buon esito della notifica.

9.2 Misure cautelari e riscossione coattiva

Domanda

Perché alcune Direzioni provinciali avviano richieste di misure cautelari pro fisco (in specie ipoteche e sequestri conservativi, anche dazienda) davanti alle Commissioni tributarie, ex **articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997**, anziché procedere alle iscrizioni a ruolo straordinario, ove ancora possibili, o agli affidamenti in carico straordinario ex **articolo 29, comma 1, lett. c, del D.L. n. 78 del 2010** convertito in **legge n. 122 del 2010**, sempre che ne sussistano i presupposti?

Risposta

In via preliminare, occorre sottolineare che, sebbene il presupposto comune sia il pericolo per la riscossione, trattasi di istituti aventi finalità diverse: le misure cautelari ex **articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997** hanno lo scopo di preservare l'integrità del patrimonio contro il rischio di eventuali atti dispositivi del debitore garantendo il soddisfacimento della pretesa erariale; l'iscrizione a ruolo straordinario o l'affidamento del carico straordinario consentono all'Agente della Riscossione di procedere direttamente alla riscossione coattiva del credito.

I due istituti, pertanto, non sono alternativi e possono essere adottati entrambi. Tenuto conto, infatti, dei tempi tecnici necessari per la consegna del ruolo o affidamento del carico e per l'inizio della procedura esecutiva da parte dell'Agente della Riscossione, il procedimento di adozione delle misure cautelari ai sensi del **citato articolo 22**, essendo attivabile immediatamente dopo la notifica dell'avviso di accertamento o anche precedentemente sulla base del processo verbale di constatazione, anticipa la tutela del credito erariale in funzione della successiva attività di recupero coattivo.

9.3 Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo

Domanda

A norma dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, in presenza di sanzioni collegate al tributo è ammessa la definizione agevolata, con il pagamento di un terzo della sanzione irrogata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Nel caso in cui l'atto di accertamento, che contiene tali sanzioni, sia oggetto di adesione che si conclude negativamente, il contribuente può definire entro i 150 giorni le sanzioni atteso che, in passato, la norma consentiva tale possibilità solo se il pagamento avveniva entro 60 giorni, mentre ora fa riferimento al termine previsto per la proposizione del ricorso che, in caso di adesione, è appunto di 150 giorni?

Risposta

Il vigente comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ammette la definizione in maniera agevolata delle sole sanzioni, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

A seguito delle modifiche introdotte dalla lettera b) del comma 29 dell'articolo 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, ai sensi del comma 1 dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il termine di proposizione del ricorso è, pertanto, riferito sia all'avviso di accertamento del tributo sia all'irrogazione contestuale delle relative sanzioni.

Il comma 2 dell'articolo 17 in commento non prevede quale causa di preclusione alla definizione agevolata la formulazione dell'istanza di adesione così come prevista in caso di omessa impugnazione ai sensi dell'articolo 15 del D.lgs. n. 218 del 1997.

Si ritiene, pertanto, che, stante il rinvio operato dall'articolo 17, comma 2 del D.lgs. n. 472 del 1997 ai termini di proposizione del ricorso, anche nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione si concluda negativamente, il contribuente potrà continuare a beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso.

10 Normativa e contenzioso tributario

10.1 Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio

Domanda

Perché non vengono nuovamente sintonizzati, sulla falsariga di quanto previsto dall'articolo 39, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, i rapporti tra Agenzia delle Entrate ed Equitalia, ai fini di un migliore, complessivo esercizio della funzione impositiva e di quella esattiva in pendenza di giudizio?

Risposta

I rapporti fra Uffici dell'Agenzia delle entrate ed Agenti della riscossione sono improntati ai principi di collaborazione e coordinamento.

Per quanto riguarda il contenzioso, il debitore che intenda impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro la competente Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia se contesta vizi dell'attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo all'Agente della riscossione. In materia, articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, in riferimento ai rapporti interni fra Ente impositore ed Agente della riscossione dispone che quest'ultimo, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite.

10.2 Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria

Domanda

Come, nel prossimo futuro, si pensa di regolare, a livello operativo, mancando sul punto una chiara presa di posizione del legislatore, le relazioni tra accertamento con adesione e la c.d. mediazione fiscale obbligatoria?

Risposta

L'articolo 39, comma 9 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 17-bis, concernente l'istituto

della mediazione.

Tale disposizione ha introdotto, per le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro, uno strumento deflativo del contenzioso, il quale è preordinato ad anticipare, in pratica, con una determinazione amministrativa, lesito ragionevolmente atteso del giudizio, evitando così un rinvio ai Giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa.

La *ratio* del nuovo istituto è quella di prevedere sistematicamente un contraddittorio col contribuente prima dell'instaurazione del contenzioso, al fine di verificare sempre in via preventiva la possibilità di definire la lite potenziale senza le lungaggini e gli oneri del contenzioso giurisdizionale.

Nella fase obbligatoria di mediazione l'Agenzia è tenuta ad esaminare l'istanza del contribuente e ad assumere, al riguardo, una motivata decisione di accoglimento o rigetto dell'istanza ovvero a formulare una proposta di mediazione.

In definitiva, il procedimento amministrativo di mediazione consente al contribuente e all'Agenzia di illustrarsi le reciproche ragioni prima di incardinare la lite; e se le ragioni di una delle parti sono fondate e non vengono ragionevolmente accolte dall'altra, è prevedibile ed auspicabile che il Giudice tributario la condanni sempre alla rifusione sia delle spese di lite sia delle spese del procedimento di mediazione, forfettizzate dal legislatore nel 50% delle spese di lite, oltre ovviamente alle altre possibili conseguenze negative della soccombenza in una lite temeraria.

In estrema sintesi, la mediazione è una parentesi di 90 giorni di riesame e ponderazione per entrambe le parti, parentesi che si dispiega fra due termini processuali, quello di 60 giorni per notificare il ricorso all'Agenzia e quello successivo di 30 giorni che ha il ricorrente per depositare in Commissione tributaria il medesimo ricorso.

La mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato, in particolare, che:

non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;

obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice;

la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione rappresenta infine una grande opportunità per ridurre ulteriormente il contenzioso tributario in misura consistente, con evidenti benefici per tutti ed in allineamento con gli altri Paesi europei, presso i quali i rinvii alla fase giurisdizionale sono molto meno frequenti.

Tale sfidante obiettivo verrà raggiunto se nella fase di mediazione le Aree legali dell'Agenzia e i difensori dei contribuenti si comporteranno applicando concretamente i principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza.

10.3 Recupero spese legali

Domanda

Nell'ipotesi in cui l'amministrazione, con sentenza passata in giudicato, venga condannata alle spese di giudizio le quali, di norma, prevedono anche il pagamento dell'IVA e della quota prevista per la cassa previdenziale, il difensore della parte privata può procedere direttamente a richiedere all'amministrazione tali somme, eventualmente dietro autorizzazione del contribuente ricorrente, atteso che l'istituto della distrazione ([articolo 93 c.p.c.](#)) di fatto non viene applicato nel contenzioso tributario?

La problematica è particolarmente sentita soprattutto nelle ipotesi in cui il ricorrente non sia nella possibilità di emettere fattura all'amministrazione (soggetto estinto, contribuente non titolare di partita IVA, ecc.)

Risposta

[L'articolo 15 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546](#) (di seguito, per brevità, decreto), prevede al [comma 1](#) che la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. Ai sensi del successivo [articolo 69](#), le spese del giudizio sono esigibili dall'Ente impositore o dall'Agente della riscossione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che le ha liquidate.

Nessuna disposizione del decreto precisa se il destinatario del pagamento sia la parte vittoriosa o il suo difensore. Conseguentemente, per effetto del rinvio di cui all'[articolo 1 del decreto](#), trovano applicazione le norme del codice di procedura civile compatibili con il medesimo decreto.

Per effetto di tale rinvio, la parte soccombente deve corrispondere le spese alla cui rifusione è stata condannata direttamente al difensore della parte vittoriosa, anziché a quest'ultima, solo se ricorrono le condizioni per l'applicazione

dell'articolo 93 (Distrazione delle spese) c.p.c., il cui primo comma dispone che Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distraga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate. Il **secondo comma** aggiunge che Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese.

L'applicabilità dell'articolo 93 c.p.c. al processo tributario è stata riconosciuta dalla Cassazione.¹

* * *

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

1: Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, si richiama la prassi in materia ed in particolare la **circolare del 6 dicembre 1994, n. 203/E**, contenente chiarimenti in ordine al trattamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA delle spese di giudizio a favore del legale distrattario della parte vittoriosa, e la **risoluzione del 24 luglio 1998, n. 91/E**, contenente chiarimenti in ordine al pagamento dell'IVA sui predetti compensi.

CIRCOLARE N. 25/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 19 giugno 2012

OGGETTO: Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata

INDICE

1	Detrazione del 36 per cento.....	4
1.1	Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento.....	4
1.2	Trasferimento della detrazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 8, del TUIR	4
1.3	Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile.....	6
2	IVA.....	7
2.1	Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing	7
2.2	Revoca del rimborso IVA	8
2.3	Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa	9
2.4	Spesometro: regime del margine globale.....	10
2.5	Spesometro: operazioni con pagamento Pos	11
2.6	Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos	11
3	Studi di settore.....	12
3.1	Misure premiali ex articolo 10, D.L. n. 201 del 2011 e studi di settore.....	12
3.2	Applicazione della 'franchigia' nell'accertamento sintetico e studi di settore.....	12
3.3	Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente	13
4	Regime fiscale di vantaggio ex articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011	14
5	Reddito d'impresa	15
5.1	Beni concessi in godimento ad amministratore/socio	15
5.2	Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci	16
5.3	Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni.....	16
5.4	Beni assegnati in godimento ai soci – Nozione di “valore di mercato”	17
5.5	Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci	17
5.6	Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare.....	18
5.7	Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO.CO.CO.....	18
5.8	Riparto perdite soggetti IRES – Compensazione di perdite dei primi tre esercizi	20

6 Società di comodo	21
6.1 Riporto perdite – Limiti di utilizzo da parte di società di comodo	21
6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi.....	23
7 Controlli bancari	24
8 Nuovo accertamento sintetico	24
8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo	24
8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in	25
8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973	26
9 Accertamento, riscossione e sanzioni	27
9.1 Notifica per posta degli atti tributari	27
9.2 Misure cautelari e riscossione coattiva	28
9.3 Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo	29
10 Normativa e contenzioso tributario	30
10.1 Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio	30
10.2 Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria.....	31
10.3 Recupero spese legali.....	33

1 Detrazione del 36 per cento

1.1 Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento

Domanda

Stante le modifiche intervenute, si chiede se a decorrere dal 1° gennaio 2012 si rende ancora necessaria la conservazione delle dichiarazioni ICI, come indicato dal provvedimento direttoriale n. 149646 del 2 novembre 2011.

Risposta

Ai fini del controllo sulla spettanza della detrazione, restano valide le disposizioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011. I contribuenti sono dunque ancora tenuti a conservare ed esibire, a richiesta degli Uffici, le ricevute di pagamento dell'ICI se dovuta. Nel provvedimento non si fa alcun riferimento alle dichiarazioni ICI come riportato nel quesito.

Si ricorda che il soggetto tenuto al pagamento dell'ICI può non coincidere con il soggetto che usufruisce della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si evidenzia, pertanto, che si procederà al controllo delle ricevute di pagamento dell'ICI solo nel caso in cui il soggetto che usufruisce della detrazione sia anche tenuto al versamento dell'imposta.

1.2 Trasferimento della detrazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 8, del TUIR

Domanda

Per effetto dell'utilizzo della locuzione "... in caso di vendita ...", al comma 8, del nuovo articolo 16-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, la detrazione del 36% non utilizzata può essere trasferita o meno, a scelta delle parti, anche in presenza di atti a titolo non oneroso (donazioni) o di altre tipologie (permuta)?

Risposta

L'articolo 4, comma 1, lett. c) del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) ha inserito l'articolo 16-bis nel testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito TUIR), introducendo a regime la detrazione dall'imposta lorda sui redditi delle persone fisiche pari al 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Come evidenziato nella relazione illustrativa al menzionato articolo 16-bis, restano confermati non solo l'ambito, soggettivo e oggettivo, di applicazione delle disposizioni relative alla suddetta detrazione – introdotta dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 – ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia.

Il comma 8 dell'articolo 16-bis prevede che, in caso di vendita dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di ristrutturazione edilizia, “la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare”.

Con riferimento agli atti di trasferimento a titolo non oneroso, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, del Min. Finanze – Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, nella quale, in relazione alla detrazione del 36 per cento, si è precisato che l'espressione “vendita” debba intendersi riferita a tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito.

Pertanto, in caso di cessione a titolo gratuito (ad esempio, la donazione), le parti potranno stabilire che la detrazione permanga in capo al donante.

Le medesime considerazioni valgono anche in caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, “le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili”.

L'articolo 4 del D.L. n. 201 del 2011 entra in vigore il 1° gennaio 2012.

Al riguardo si fa presente che già i commi 12-bis e 12-ter dell'articolo 2 del D.L. n. 138 del 2011, introdotti in sede di conversione ad opera della legge n. 148 del 2011, hanno modificato le disposizioni che individuano i soggetti cui compete la fruizione della detrazione in caso di vendita e, più in generale, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati interventi agevolabili (articolo 1, comma 7, della legge n. 449 del 1997, e articolo 2, comma 5, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002).

Quindi, dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 148 del 2011, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolabili, in presenza di un espresso accordo delle parti, nell'atto di vendita è consentito il mantenimento delle detrazioni in capo al venditore.

Rimane fermo, anche in base al disposto del comma 8 dell'articolo 16-bis del TUIR, che in assenza di detto accordo la detrazione è trasferita all'acquirente.

1.3 Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile

Domanda

Sempre con riferimento al trasferimento del bonus, se l'unico proprietario trasferisce ad altro soggetto una quota di proprietà dell'immobile, può mantenere in capo a se stesso o può trasferire al cessionario l'intera detrazione residuale?

Risposta

In merito alla questione prospettata, si confermano i chiarimenti forniti in via interpretativa da ultimo con la risoluzione n. 77 del 2009 in cui si è affermato che "la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio, si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente

diventa proprietaria esclusiva dell'immobile, parimenti verificandosi, in tale ultima ipotesi, i presupposti richiesti dalla riportata disposizione normativa”.

Pertanto, le nuove disposizioni sul trasferimento della detrazione troveranno applicazione solo qualora per effetto della cessione pro-quota, il diritto di proprietà si consolida in capo all'acquirente che diventa proprietario esclusivo dell'immobile (ad es. comproprietario per metà che acquista l'altra metà).

Diversamente, la detrazione delle quote residue permane in capo al cedente.

2 IVA

2.1 Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing

Domanda

Con risoluzione n. 392/E del 28 dicembre 2007, meglio esplicitando il precedente orientamento, l'Agenzia ha affermato che la possibilità di considerare ammortizzabili, ai fini del diritto al rimborso, i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria riguarda solo l'impresa concedente e non l'impresa utilizzatrice. Si chiede di sapere se, coerentemente con tale posizione, l'impresa utilizzatrice possa, ai predetti fini, computare l'importo dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali nel calcolo dell'aliquota media.

Risposta

L'articolo 3, comma 5, del decreto legge 28 giugno 1995, n. 250, dispone che “Agli effetti dell'articolo 30, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso si intende spettante quando l'aliquota mediamente applicata sulle operazioni registrate o soggette a registrazione per il periodo di riferimento, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni registrati o soggetti a registrazione per lo stesso periodo, con esclusione degli acquisti di beni ammortizzabili e delle spese generali.”

La norma esclude, quindi, dal computo dell'aliquota media gli "acquisti" e le importazioni aventi ad oggetto i beni ammortizzabili, nel presupposto che ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'eccedenza detraibile "può essere chiesta a rimborso limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili ..."

Ciò posto, poiché il bene acquistato dalla società di leasing, per poi essere concesso in locazione finanziaria, può essere ammortizzato solo dalla concedente - che è, quindi, l'unica a poter invocare il presupposto di cui alla citata lettera c) - l'utilizzatore può computare nel calcolo dell'aliquota media, ai fini del calcolo dell'eccedenza rimborsabile ex lettera a), l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria.

2.2 Revoca del rimborso IVA

Domanda

L'articolo 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70 del 2011, ha aggiunto nel D.P.R. n. 322 del 1998 l'articolo 8-ter, che prevede la possibilità di integrare la dichiarazione dei redditi e dell'Irap per modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, mediante dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario. Posto che la nuova disposizione non rientra fra quelle del D.P.R. n. 322 del 1998 applicabili anche all'IVA, si chiede di sapere quale sia il termine per presentare la dichiarazione integrativa diretta a revocare la richiesta di rimborso IVA.

Risposta

Dal 1° febbraio 2011, per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 3.1, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), che ha sostituito l'ottavo ed il nono periodo del primo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso dell'eccedenza a credito IVA annuale non può più essere richiesto utilizzando l'apposito modello cartaceo

(denominato Modello VR), bensì unicamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA, mediante la compilazione del Quadro VR.

Alla luce di tali recenti modifiche normative e di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 17/E del 6 maggio 2011, in tema di rettifica nel caso di mancata prestazione della garanzia ai fini dell'erogazione di un rimborso IVA, si precisa che il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando - entro il termine di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Tale soluzione è, peraltro, in linea con le indicazioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, punto 1.3., laddove prevede che "La rettifica della somma richiesta a rimborso in conto fiscale avviene mediante presentazione di una dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto o di una dichiarazione unificata integrativa. La presentazione di una dichiarazione integrativa determina la valutazione del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai fini dell'esecuzione del rimborso."

2.3 Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa

Domanda

Secondo la circolare n. 24 del 2011, l'obbligo di comunicazione sussiste anche per le operazioni esenti effettuate in regime di dispensa ex art. 36-bis, D.P.R. n. 633 del 1972. Considerato che, in tal caso, non sussistono gli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni, si chiede di sapere quali basi documentali e criteri temporali debbano assumersi, sia da parte del fornitore che del destinatario, ai fini dell'adempimento.

Risposta

La circolare n. 24 del 2011 specifica che nel campo “data dell’operazione” del tracciato record allegato al Provvedimento del 22 dicembre 2010 va indicata la data di registrazione dell’operazione effettuata nell’anno di riferimento ovvero, in assenza dell’obbligo di registrazione, la data di cui all’articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

2.4 Spesometro: regime del margine globale**Domanda**

Nella circolare n. 24 del 2011 è stato chiarito che, per le operazioni rientranti nel regime del margine per i beni usati, dovrà essere comunicata solo la base imponibile cui è riferibile l’imposta, mentre non si deve tenere conto della quota fuori campo IVA. Nel rappresentare che, così procedendo, la spesa sostenuta dall’acquirente viene assunta in misura inferiore a quella reale, si chiede se l’indicazione valga anche nel caso di applicazione del regime del margine globale, nel quale la base imponibile non è individuata analiticamente, e potrebbe addirittura mancare qualora, nel periodo di effettuazione, gli acquisti siano superiori alle vendite.

Risposta

Con riferimento alle operazioni effettuate da coloro che applicano il regime del margine globale, sembra condivisibile la soluzione di far comunicare l’intero corrispettivo (senza riferirsi a parte imponibile, non imponibile o non soggetta) percepito per ciascuna operazione, nel presupposto che trattasi di un’operazione nel suo complesso rilevante ai fini IVA, così come definita dall’articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Posto infatti che le cessioni di beni usati soggette al regime del margine devono comunque essere fatturate – sia pure senza separata indicazione dell’imposta, ai sensi dell’articolo 38 del D.L. n. 41 del 1995 – ne discende la rilevanza ai fini IVA dell’intero importo pagato dal cessionario.

Pertanto, anche al fine di semplificare gli adempimenti, si ritiene che non sia in contrasto con il suddetto articolo 21, la comunicazione dell'intero corrispettivo relativo alla cessione di ciascun bene usato, se di importo pari o superiore a 3.000 euro (25.000 per il 2010), indipendentemente dal metodo di calcolo del margine (analitico, forfetario o globale) e, sulla base dei medesimi criteri, di estendere l'obbligo di comunicazione dell'intero importo anche agli acquisti superiori ai predetti limiti se effettuati da soggetti passivi IVA

2.5 Spesometro: operazioni con pagamento Pos

Domanda

Acquisti di importo netto IVA superiore a 3.000 euro, effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito. Qualora sia stata emessa fattura, l'operazione dovrà essere comunicata dall'esercente, dall'operatore finanziario o da entrambi? Per l'operatore finanziario, che non è in grado di sapere se sia stata emessa fattura, la soglia è di 3.000 euro o di 3.600 euro?

Risposta

L'operazione dovrà essere comunicata dall'operatore finanziario che ha emesso la carta di credito o debito utilizzata per la transazione, per il quale la soglia di riferimento è di 3.600 euro.

2.6 Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos

Domanda

Per gli acquisti "sopra soglia" effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito, l'obbligo della comunicazione ricade sull'operatore finanziario, che deve adempiervi secondo le disposizioni del Provvedimento del 29 dicembre 2011. Si chiede conferma che, in tal caso, l'operatore dovrà comunicare soltanto le singole

12

transazioni sopra soglia, non essendo in grado di verificare eventuali collegamenti contrattuali di quelle “sotto soglia”.

Risposta

Poiché l’operatore finanziario non è in grado di verificare, in base all’estratto conto relativo allo strumento di pagamento, gli eventuali collegamenti contrattuali, l’obbligo di comunicazione riguarda unicamente le operazioni non inferiori alla soglia di 3.600 €.

3 Studi di settore

3.1 Misure premiali ex articolo 10, D.L. n. 201 del 2011 e studi di settore

Domanda

Si chiede conferma sul fatto che le nuove misure premiali previste nel comma 9 dell’articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011, seppur inserite nel contesto di una disposizione che introduce un regime semplificato riservato ad alcuni contribuenti, abbiano in realtà una portata generale e si applichino a tutti i contribuenti soggetti a studi di settore.

Risposta

Si conferma che le misure premiali previste nel comma 9 dell’articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 hanno una portata generale applicandosi a tutti i contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore di cui all'articolo 10 della legge n. 146 del 1998.

3.2 Applicazione della ‘franchigia’ nell’accertamento sintetico e studi di settore

Domanda

L’aumento della franchigia da accertamenti sintetici da un quinto ad un terzo prevista nella lettera c) del comma 9 dell’articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 si

rende applicabile anche ai soci di società trasparenti (es. snc, sas, etc) congrue, coerenti e fedeli agli studi di settore o solo alle imprese individuali ed ai lavoratori autonomi?

Risposta

Il comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 prevede limiti ai poteri di accertamento dell'Agenzia "Nei confronti dei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore".

In particolare, alla lettera c) è previsto che, per tali soggetti, la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

Tanto premesso, dall'analisi della disposizione citata si ritiene di dover fornire risposta negativa al quesito posto.

Infatti, dalla lettura congiunta dei due incisi si rileva che il beneficio di cui alla citata lettera c) è riferibile ai soli contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore nei cui confronti si applicano le previsioni normative in materia di determinazione sintetica del reddito.

3.3 Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente

Domanda

L'articolo 2, comma 35, del D.L. 138 del 2011 ha modificato l'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 ed ha stabilito che per avere la "copertura" dagli ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici fino al 40 per cento dei ricavi dichiarati, con il limite di 50.000 euro, occorre risultare "congrui" alle risultanze degli studi anche per l'anno precedente. L'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 è stato successivamente abrogato dal D.L. n. 201 del 2011, stabilendo che detta previsione trova applicazione fino al periodo d'imposta 2010. Per quali annualità trova applicazione la previsione sulla necessità della "congruità" anche per il periodo precedente ?

Risposta

L'articolo 2, comma 35, del D.L. n. 138 del 2011 ha modificato il comma 4 bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, che prevede la limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore. La modifica normativa, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, prevede che "in relazione ad un'annualità di imposta" la limitazione dei poteri accertativi "sussiste solo se il contribuente interessato è risultato congruo, anche a seguito di adeguamento, agli studi di settore anche per l'annualità precedente oggetto di controllo". Si ritiene che tale disposizione abbia natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati. Ne consegue che la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta, sino al 2010, ancora accertabili.

Infatti, successivamente l'entrata in vigore della disposizione in commento, il comma 12 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 ha abrogato il citato comma 4-bis "con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e successive".

4 Regime fiscale di vantaggio ex articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011**Domanda**

Per entrare nel nuovo regime fiscale di vantaggio (articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011) il contribuente non deve aver svolto nei 3 anni precedenti un'attività di impresa. Si deve fare riferimento ai tre periodi d'imposta precedenti oppure no? Se la partita IVA della precedente attività è cessata il 10 maggio 2006 e la riapertura interviene il 30 maggio 2009 il contribuente può adottare il regime per il 2012?

Risposta

L'art. 27, comma 2, lettera a) del D.L. n. 98 del 2011, prevede che il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità si applica a condizione che "il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio

dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare”.

Si ritiene, tenuto conto della lettera della norma, che il limite previsto per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio, debba intendersi riferito al periodo di effettivo svolgimento dell'attività precedente e non al periodo di imposta.

5 Reddito d'impresa

5.1 Beni concessi in godimento ad amministratore/socio

Domanda

Se la società concede in uso l'autovettura ad un amministratore/socio che sia anche dipendente della società l'utilizzo configura una fattispecie rientrante nell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR?

Risposta

L'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR dispone che costituisce reddito diverso “la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore”.

Al riguardo si osserva che tale disposizione trova applicazione solo nel caso in cui il TUIR non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente, e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore.

Ciò premesso si ritiene che la concessione in uso dell'autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un *fringe benefit*, non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all' articolo 51 del TUIR.

5.2 Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci

Domanda

Come si deve comportare la società in presenza di società fiduciaria socia e bene sociale concesso in godimento a persona fisica riferibile alla quota fiduciaria? (stessa questione si pone con il Trust e godimento bene al disponente)

Risposta

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2011, n. 166485, al punto 1.1 dispone che "I soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, comunicano i dati anagrafici dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa ...". Pertanto, nel caso prospettato, va comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote.

5.3 Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni

Domanda

In ordine alla comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni, l'obbligo sussiste solo se tali operazioni sono strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci o a prescindere da tale circostanza?

Risposta

I finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci.

5.4 Beni assegnati in godimento ai soci – Nozione di “valore di mercato”

Domanda

La norma riguarda i beni concessi in godimento ad un corrispettivo inferiore al "valore di mercato". È corretto interpretare la locuzione "valore di mercato" come valore normale quantificato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR?

Risposta

L'articolo 2 comma 36-terdecies del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto, all'articolo 67, comma 1, lettera h-ter una nuova fattispecie di reddito diverso, costituita dalla “differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell’impresa a soci o familiari dell’imprenditore”.

Al riguardo si conferma che per “valore di mercato” del diritto di godimento deve intendersi il valore normale determinato ai sensi del comma 3 dell’articolo 9 del TUIR, corrispondente al “ (...) prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o simili, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. ”

5.5 Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci

Domanda

Il provvedimento del 16 novembre 2011 prevede l'obbligo di comunicare anche finanziamenti e versamenti dei soci. La prima parte dell'articolo 1.3 fa riferimento a quelli "realizzati" nel periodo di imposta, mentre la seconda parte, relativa all'esercizio 2011, si riferisce a quelli "in corso". Mentre dal 2012 sembra chiaro che

vadano comunicati gli apporti effettuati nell'anno, per quelli del 2011 non si capisce se occorre comunicare il dato del periodo oppure il totale dei versamenti effettuati fino a tale periodo.

Risposta

Per i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d'imposta 2011. In sede di prima applicazione, vanno altresì comunicati i finanziamenti ed i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011.

5.6 Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare

Domanda

I finanziamenti e i versamenti devono essere segnalati per l'intero ammontare oppure solo per la quota parte riferibile all'acquisto di beni concessi in godimento ai soci?

Risposta

I finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l'intero ammontare

5.7 Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO.CO.CO.

Domanda

Si chiede se, ai fini del calcolo dell'IRAP relativo alle spese per il personale dipendente e assimilato, il cui ammontare dall'esercizio 2012 è ammesso in deduzione dall'imponibile IRPEF o IRES ai sensi dell'articolo 2 del D.L. 201 del 2011, siano da considerare, oltre alle retribuzioni dei lavoratori subordinati (al netto delle deduzioni previste ai fini IRAP), anche i compensi (aumentati dei relativi contributi) corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, nonché ad

amministratori di società, in quanto costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR.

Risposta

L'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2012, la deduzione analitica dalle imposte sui redditi per "un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive (...) relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti (...)".

La disposizione in esame vuole consentire di dedurre nell'ambito dell'IRES o dell'IRPEF quota parte dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato che non sono ordinariamente deducibili in base alla normativa dell'IRAP. Considerato lo spirito della norma nonché il suo tenore letterale, che fa riferimento alle "spese per il personale dipendente e assimilato", si ritiene che la stessa trovi applicazione anche in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente dall'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

Si precisa, al riguardo, che ai sensi del medesimo articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR si considerano assimilabili al reddito di lavoro dipendente soltanto le retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti "nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente".

In tale ultima ipotesi, infatti, il compenso erogato non risulterebbe rilevante ai fini della deduzione analitica dell'IRAP dall'IRES, in quanto, in linea di principio, si tratta di un costo integralmente deducibile ai fini IRAP per la società che lo ha sostenuto e di un componente reddituale tassato per il soggetto passivo d'imposta che lo ha percepito.

5.8 Riporto perdite soggetti IRES – Compensazione di perdite dei primi tre esercizi

Domanda

L'articolo 23, comma 9, del D.L. 98 del 2011 prevede che le perdite dei soggetti IRES sono riportabili entro l'80% del reddito di ciascun esercizio, tetto che non opera per le perdite sorte nei primi tre esercizi. Si chiede conferma del fatto che, in presenza di compensazione sia di perdite dei primi tre esercizi sia di perdite sorte successivamente, il vincolo dell'80% si calcola avendo a base il reddito residuo dopo l'utilizzo integrale delle prime. Esempio. Perdite dei primi tre esercizi: 1.000; perdite sorte in esercizi successivi: 500; reddito: 1.100. La società compensa l'intero importo (1.000) delle perdite dei primi tre esercizi (reddito residuo: 100), oltre a un ammontare di 80 delle perdite successive (pari all'80% di 100). Reddito imponibile: $(1.100 - 1.000 - 80) = 20$. Perdite ancora riportabili $(500 - 80) = 420$

Risposta

L'articolo 84 del TUIR, come riformulato dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, ha modificato la disciplina fiscale dettata in materia di riporto in avanti delle perdite. Nella specie, è attualmente stabilito che le perdite pregresse sono utilizzabili in ciascun periodo d'imposta in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile.

Per effetto delle modifiche introdotte dal decreto legge in esame è, dunque, venuto meno il limite temporale quinquennale previsto nel sistema previgente ed è stato introdotto un limite "di periodo" all'utilizzo delle perdite d'impresa.

La previsione in esame non si applica alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta per le quali, ai sensi del comma 2 del citato articolo 84, resta ferma la possibilità di impiego integrale a condizione che le stesse si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

La disposizione in commento non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi tre periodi d'imposta e in parte ai successivi.

In assenza di regole al riguardo, si ritiene che il contribuente abbia la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

A prescindere dalla scelta operata, si è dell'avviso che, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfetario dell'ottanta per cento, fa esplicito riferimento "al reddito imponibile", il predetto limite vada calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai prime tre periodi d'imposta.

In ogni caso le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile.

6 Società di comodo

6.1 Riporto perdite – Limiti di utilizzo da parte di società di comodo

Domanda

Si chiede come operino i due limiti per l'utilizzo di perdite pregresse da parte delle società di capitali "non operative" previsti, rispettivamente, dall'articolo 23, comma 9 del D.L. 98 del 2011 e dall'articolo 30, comma 3, lettera c), della legge n. 724 del 1994. Si chiede in particolare se la compensazione della perdita pregressa possa effettuarsi, dal 2011, per un importo pari al minore tra: a) 80% del reddito complessivo; b) eccedenza del reddito complessivo sul reddito minimo. Esempio: perdita riportabile 100; reddito complessivo 70; reddito minimo 30. Vale il limite dell'eccedenza sul reddito minimo (pari a: $70 - 30 = 40$) in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo (pari a: $70 \times 80\% = 56$). La società compensa la perdita per

un importo di 40, dichiara un imponibile di 30 pari al reddito minimo, che risulta superiore al 20% del reddito complessivo. Perdita residua ancora riportabile: 60.

Risposta

Il limite alla riportabilità delle perdite stabilito dall'articolo 23, comma 9 del D.L. n. 98 del 2011 (che ha modificato l'art. 84 del TUIR) e quello speciale previsto per le società non operative dall'articolo 30, comma 3, lettera c), ultimo periodo, della legge n. 724 del 1994, trovano entrambi applicazione per le società non operative (quelle che si connotano come "non operative" sia ai sensi del citato articolo 30 sia ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011). Le perdite relative ai precedenti periodi d'imposta (perdite pregresse) delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione del reddito imponibile, con due limitazioni: (a) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'ottanta per cento del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR; (b) le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub (a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994 (vedi in proposito quanto già chiarito nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007). Quanto al limite sub (a), il "reddito imponibile" rilevante ai fini del calcolo dell'ottanta per cento è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

Nell'esempio descritto nella domanda, 70 sarà il reddito imponibile su cui calcolare l'ottanta per cento; di conseguenza, il reddito astrattamente compensabile con le perdite pregresse sarà pari a 56 (ossia, l'80% di 70) nei limiti del reddito minimo di 30 (limite c.d. effettivo). Pertanto, la società "non operativa" dichiarerà un reddito imponibile pari 30, con una perdita residua riportabile a nuovo per 60 (ossia, 100 meno le perdite utilizzate in compensazione per 40, su un totale "astrattamente" disponibile di 56).

Si deve evidenziare che con l'eliminazione del limite quinquennale al riporto delle perdite e la contestuale introduzione di una riportabilità illimitata (nel tempo) delle

medesime, anche le società non operative “congeleranno” le proprie perdite realizzate in periodi in cui erano considerate “operative”, in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere “operative” ovvero, ancorché rimangano non operative, nel caso in cui conseguano un reddito imponibile superiore quello minimo presunto, con i limiti sopra indicati.

6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi

Domanda

Con la manovra di ferragosto sono state approvate le disposizioni che vanno a integrare la disciplina normativa che riguarda le cosiddette società di comodo coinvolgendo, a partire dal 2012, anche le società che per tre periodi d'imposta consecutivi hanno dichiarato una perdita fiscale. La norma prevede almeno uno storico di 3 periodi d'imposta rispetto a quello di applicazione, il quarto, per cui sembrerebbe ragionevole ritenere che i soggetti con una anzianità inferiore a questo periodo minimo non siano coinvolti dalle nuove disposizioni ferma restando la possibilità di applicare nei loro confronti la disciplina ordinaria delle società non operative. E' corretta questa affermazione?

Risposta

È corretta. Le disposizioni in materia di società c.d. in perdita sistematica ex articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011 presuppongono un c.d. “periodo di osservazione” di tre anni; nei confronti di quelle società che non hanno un'anzianità di almeno tre periodi d'imposta, pertanto, la disciplina sulle società c.d. in perdita sistematica non trova applicazione. Ciò non esclude che per le stesse società la disciplina delle società “di comodo” prevista dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 possa trovare applicazione, qualora ne ricorrano i presupposti ivi previsti.

7 Controlli bancari

Domanda

Considerando che per l'accesso all'archivio dei rapporti finanziari non è più previsto (per scopi di selezione) il processo autorizzativo, quali sono le regole che consentono all'Agenzia l'accesso alla specifica sezione?

Risposta

L'articolo 11, comma 3, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 prevede che sia un Provvedimento direttoriale a stabilire, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari ed il Garante per la protezione dei dati personali, le modalità di comunicazione, nonché adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, per la trasmissione dei dati e per il relativo trattamento.

Con provvedimento del Direttore dovranno altresì individuarsi i criteri per l'elaborazione con procedure centralizzate delle specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione di cui al successivo comma 4 della norma.

Poiché le questioni sollevate sono di indubbio e rilevante interesse, esse potranno trovare risposta all'interno dell'emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nonché in apposite istruzioni.

8 Nuovo accertamento sintetico

8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo

Domanda

Conferma l'Agenzia che se l'unica fonte reddituale di un soggetto è data dal reddito d'impresa - il quale reddito tiene conto di tutta una serie di variazioni in aumento e

in diminuzione, nonché viene determinato per competenza - si debba adeguare tale reddito, nel corso del contraddittorio, alla reale capacità di spesa del soggetto (come nel caso di molti altri redditi “figurativi”)? Inoltre, ritiene l’Agenzia che tale “adeguamento” dovrà essere fatto anche nell’eventuale atto di accertamento successivo, nell’ipotesi in cui non si giunga a un accordo nel corso del contraddittorio?

Risposta

Si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l’Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in presenza di spese rilevanti nell’anno

Domanda

Ritiene l’Agenzia che l’“adeguamento” di cui sopra debba essere effettuato anche in presenza di spese rilevanti eseguite dal contribuente nel corso del periodo d’imposta, come nel caso di acquisto di un immobile oppure di un’autovettura (ovviamente, effettuati al di fuori dell’attività d’impresa o di lavoro autonomo), le quali ragionevolmente non possono ritenersi sostenute con il reddito dell’anno? Quindi, anche in questo caso, se non si giunge ad un accordo nel corso del contraddittorio, l’eventuale accertamento dovrà tenere conto di detto “adeguamento” alla reale capacità di spesa del soggetto?

Risposta

Per la risposta si rinvia a quanto già affermato al quesito precedente. Pertanto si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai

soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l'Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973

Domanda

Si ponga, ad esempio, che il maggiore reddito accertabile per effetto dell'accertamento sintetico risulti pari a 100 mila euro; il contribuente ha dichiarato un reddito complessivo pari a 82 mila euro. L'accertamento sintetico è effettuabile? In altri termini, "un quinto" si calcola su 100 mila o su 82 mila euro?

Risposta

La disposizione normativa prevede che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato. Detta previsione non si discosta, per la determinazione della detta eccedenza, dalla precedente formulazione. Pertanto, in continuità con il regime precedente, si ritiene che la norma vada interpretata considerando la percentuale riferita al reddito dichiarato. Con riguardo all'esempio oggetto del quesito, il calcolo dell'eccedenza (un quinto) si baserà sul reddito dichiarato pari a 82 mila euro e, pertanto, l'accertamento pari a 100 mila euro sarà effettuabile. Occorre, comunque, specificare che l'Agenzia effettuerà analisi del rischio dirette a selezionare le posizioni dei contribuenti che presentano incongruenze significative tra le spese sostenute per consumi e investimenti ed il reddito dichiarato.

9 Accertamento, riscossione e sanzioni

9.1 Notifica per posta degli atti tributari

Domanda

A fronte della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi, non sarebbe il caso di abbandonare la prassi, in parte avallata anche dai giudici di legittimità, ma tuttora contrastata da molti giudici di merito, di provvedere alla c.d. notifica per posta direttamente effettuata dagli uffici, senza l'intermediazione di un agente della notificazione?

Risposta

La possibilità per gli uffici finanziari di provvedere “direttamente” alla notificazione degli atti tributari, compresi gli avvisi di accertamento esecutivi, a mezzo della posta è prevista dall'art. 14 della legge n. 890 del 1982, nel rispetto delle modalità previste dalla stessa legge.

Il vigente ordinamento prevede che la notificazione degli atti tributari possa avvenire anche con altre modalità, contenute innanzitutto nella disciplina di riferimento in tema di notifiche, l'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, non escludendo comunque l'uso del mezzo postale per le notifiche, previsto espressamente oltre che dalla richiamata legge n. 890 del 1982 anche da diverse altre disposizioni, con riguardo a specifici atti tributari.

Il principio di economicità dell'azione amministrativa, che necessariamente deve orientare l'operatività degli uffici, impone di non escludere dalla prassi la modalità di notifica in questione, la quale, analogamente alle altre forme previste per legge, assicura la conoscibilità dell'atto da parte del destinatario.

Nel caso concreto, tuttavia, spetta all'ufficio scegliere la modalità della notifica dell'atto preferibile tra quelle consentite, cercando di contemperare le diverse esigenze contingenti, quali celerità, efficacia ed anche, come detto, economicità e verificando, comunque, il buon esito della notifica.

9.2 Misure cautelari e riscossione coattiva

Domanda

Perché alcune Direzioni provinciali avviano richieste di misure cautelari pro fisco (in specie ipoteche e sequestri conservativi, anche d'azienda) davanti alle Commissioni tributarie, ex articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997, anziché procedere alle iscrizioni a ruolo straordinario, ove ancora possibili, o agli affidamenti in carico straordinario ex articolo 29, comma 1, lett. c, del D.L. n. 78 del 2010 convertito in legge n. 122 del 2010, sempre che ne sussistano i presupposti?

Risposta

In via preliminare, occorre sottolineare che, sebbene il presupposto comune sia il pericolo per la riscossione, trattasi di istituti aventi finalità diverse: le misure cautelari ex articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997 hanno lo scopo di preservare l'integrità del patrimonio contro il rischio di eventuali atti dispositivi del debitore garantendo il soddisfacimento della pretesa erariale; l'iscrizione a ruolo straordinario o l'affidamento del carico straordinario consentono all'Agente della Riscossione di procedere direttamente alla riscossione coattiva del credito.

I due istituti, pertanto, non sono alternativi e possono essere adottati entrambi. Tenuto conto, infatti, dei tempi tecnici necessari per la consegna del ruolo o affidamento del carico e per l'inizio della procedura esecutiva da parte dell'Agente della Riscossione, il procedimento di adozione delle misure cautelari ai sensi del citato articolo 22, essendo attivabile immediatamente dopo la notifica dell'avviso di accertamento o anche precedentemente sulla base del processo verbale di constatazione, anticipa la tutela del credito erariale in funzione della successiva attività di recupero coattivo.

9.3 Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo

Domanda

A norma dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, in presenza di sanzioni collegate al tributo è ammessa la definizione agevolata, con il pagamento di un terzo della sanzione irrogata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Nel caso in cui l'atto di accertamento, che contiene tali sanzioni, sia oggetto di adesione che si conclude negativamente, il contribuente può definire entro i 150 giorni le sanzioni atteso che, in passato, la norma consentiva tale possibilità solo se il pagamento avveniva entro 60 giorni, mentre ora fa riferimento al termine previsto per la proposizione del ricorso che, in caso di adesione, è appunto di 150 giorni?

Risposta

Il vigente comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ammette la definizione in maniera agevolata delle sole sanzioni, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

A seguito delle modifiche introdotte dalla lettera b) del comma 29 dell'articolo 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, ai sensi del comma 1 dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il termine di proposizione del ricorso è, pertanto, riferito sia all'avviso di accertamento del tributo sia all'irrogazione contestuale delle relative sanzioni.

Il comma 2 dell'articolo 17 in commento non prevede quale causa di preclusione alla definizione agevolata la formulazione dell'istanza di adesione così come

prevista in caso di omessa impugnazione ai sensi dell'articolo 15 del D.lgs. n. 218 del 1997.

Si ritiene, pertanto, che, stante il rinvio operato dall'articolo 17, comma 2 del D.lgs. n. 472 del 1997 ai termini di proposizione del ricorso, anche nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione si concluda negativamente, il contribuente potrà continuare a beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso.

10 Normativa e contenzioso tributario

10.1 Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio

Domanda

Perché non vengono nuovamente “sintonizzati”, sulla falsariga di quanto previsto dall'articolo 39, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, i rapporti tra Agenzia delle Entrate ed Equitalia, ai fini di un migliore, complessivo esercizio della funzione impositiva e di quella esattiva in pendenza di giudizio?

Risposta

I rapporti fra Uffici dell'Agenzia delle entrate ed Agenti della riscossione sono improntati ai principi di collaborazione e coordinamento.

Per quanto riguarda il contenzioso, il debitore che intenda impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro la competente Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia se contesta vizi dell'attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo all'Agente della riscossione. In materia, l'articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, in riferimento ai rapporti interni fra Ente

impositore ed Agente della riscossione dispone che quest'ultimo, "nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite".

10.2 Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria

Domanda

Come, nel prossimo futuro, si pensa di regolare, a livello operativo, mancando sul punto una chiara presa di posizione del legislatore, le relazioni tra accertamento con adesione e la c.d. mediazione fiscale obbligatoria?

Risposta

L'articolo 39, comma 9 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'articolo 17-bis, concernente l'istituto della mediazione.

Tale disposizione ha introdotto, per le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro, uno strumento deflativo del contenzioso, il quale è preordinato ad anticipare, in pratica, con una determinazione amministrativa, l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, evitando così un "rinvio" ai Giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa.

La *ratio* del nuovo istituto è quella di prevedere sistematicamente un contraddittorio col contribuente prima dell'instaurazione del contenzioso, al fine di verificare sempre in via preventiva la possibilità di definire la lite potenziale senza le lungaggini e gli oneri del contenzioso giurisdizionale.

Nella fase obbligatoria di mediazione l'Agenzia è tenuta ad esaminare l'istanza del contribuente e ad assumere, al riguardo, una motivata decisione di accoglimento o rigetto dell'istanza ovvero a formulare una proposta di mediazione.

In definitiva, il procedimento amministrativo di mediazione consente al contribuente e all'Agenzia di illustrarsi le reciproche ragioni prima di incardinare la lite; e se le

ragioni di una delle parti sono fondate e non vengono ragionevolmente accolte dall'altra, è prevedibile ed auspicabile che il Giudice tributario la condanni sempre alla rifusione sia delle spese di lite sia delle spese del procedimento di mediazione, forfetizzate dal legislatore nel 50% delle spese di lite, oltre ovviamente alle altre possibili conseguenze negative della soccombenza in una lite temeraria.

In estrema sintesi, la mediazione è una parentesi di 90 giorni di riesame e ponderazione per entrambe le parti, parentesi che si dispiega fra due termini processuali, quello di 60 giorni per notificare il ricorso all'Agenzia e quello successivo di 30 giorni che ha il ricorrente per depositare in Commissione tributaria il medesimo ricorso.

La mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato, in particolare, che:

non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;

obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice;

la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione rappresenta infine una grande opportunità per ridurre ulteriormente il contenzioso tributario in misura consistente, con evidenti benefici per tutti ed in allineamento con gli altri Paesi europei, presso i quali i rinvii alla fase giurisdizionale sono molto meno frequenti.

Tale sfidante obiettivo verrà raggiunto se nella fase di mediazione le Aree legali dell'Agenzia e i difensori dei contribuenti si comporteranno applicando concretamente i principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza.

10.3 Recupero spese legali

Domanda

Nell'ipotesi in cui l'amministrazione, con sentenza passata in giudicato, venga condannata alle spese di giudizio le quali, di norma, prevedono anche il pagamento dell'IVA e della quota prevista per la cassa previdenziale, il difensore della parte privata può procedere direttamente a richiedere all'amministrazione tali somme, eventualmente dietro autorizzazione del contribuente ricorrente, atteso che l'istituto della distrazione (articolo 93 c.p.c.) di fatto non viene applicato nel contenzioso tributario?

La problematica è particolarmente sentita soprattutto nelle ipotesi in cui il ricorrente non sia nella possibilità di emettere fattura all'amministrazione (soggetto estinto, contribuente non titolare di partita IVA, ecc.)

Risposta

L'articolo 15 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (di seguito, per brevità, decreto), prevede al comma 1 che "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza". Ai sensi del successivo articolo 69, le spese del giudizio sono esigibili dall'Ente impositore o dall'Agente della riscossione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che le ha liquidate.

Nessuna disposizione del decreto precisa se il destinatario del pagamento sia la parte vittoriosa o il suo difensore. Conseguentemente, per effetto del rinvio di cui all'articolo 1 del decreto, trovano applicazione le norme del codice di procedura civile compatibili con il medesimo decreto.

Per effetto di tale rinvio, la parte soccombente deve corrispondere le spese alla cui rifusione è stata condannata direttamente al difensore della parte vittoriosa, anziché a quest'ultima, solo se ricorrono le condizioni per l'applicazione dell'articolo 93 ("Distrazione delle spese") c.p.c., il cui primo comma dispone che "Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese,

distragga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate”. Il secondo comma aggiunge che “Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese”.

L'applicabilità dell'articolo 93 c.p.c. al processo tributario è stata riconosciuta dalla Cassazione.¹

* * *

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

¹ Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, si richiama la prassi in materia ed in particolare la circolare del 6 dicembre 1994, n. 203/E, contenente chiarimenti in ordine al trattamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA delle spese di giudizio a favore del legale distrattario della parte vittoriosa, e la risoluzione del 24 luglio 1998, n. 91/E, contenente chiarimenti in ordine al pagamento dell'IVA sui predetti compensi.