



periodico bimestrale
 dell'Ordine dei Dottori
 Commercialisti e
 degli Esperti Contabili
 di Siracusa
 Spedizione in
 Abb. postale 70%
 Filiale di Siracusa
 Anno XV - N. 5
 (n. 90 dalla fondazione)
 Settembre - Ottobre
 Novembre - Dicembre 2011

sommario

- 3 **L'**ira dell'Euro
di Salvatore Spadaro
- 4 **C**redito d'imposta
 Regione Siciliana:
 il parere della D.R.E.
- 7 **L'**omologa del verbale
 di conciliazione
- 9 **L**iti minori: scatta
 l'obbligo del reclamo
di Massimo Conigliaro
- 12 **D**ividendi e capital gain
di Gianfranco Ferranti
- 18 **G**iurisprudenza tributaria
- 23 **L**ibro bianco dell'ANDAF
 sulla semplificazione
di Salvatore Mattia

Nero su bianco

di Massimo Conigliaro

Ho letto l'ultimo editoriale *cartaceo* del direttore di Press Maria Luisa Campise e – non lo nascondo – ho provato anche io un po' di rammarico e di nostalgia. La carta è sempre la carta, anche nell'era del web. La carta ha un suo odore, una sua vita. Internet ci aveva preparato a questi scenari, ma altro è parlar di morte ed altro è morire. Sì, perché la *dematerializzazione* di Press la sento come un mezzo *de profundis* dell'organo di categoria. Il giornale poteva piacere o meno nella sua vecchia veste e nei contenuti, ma rimaneva il biglietto da visita all'esterno ed una preziosa fonte di informazione all'interno; ma soprattutto contribuiva a sviluppare il senso di appartenenza dei commercialisti. E quando l'iscritto riceveva la rivista fino a casa – magari a un migliaio di chilometri da Roma - nella sua buca delle lettere, si sentiva considerato

e coccolato dal Consiglio Nazionale: un bel magazine, finemente impaginato, da portare a casa, studiare nel fine settimana ovvero da leggere durante le prolungate attese negli uffici dell'Amministrazione Finanziaria. Tutto questo non ci sarà più.

Le riviste *on line* sono tante, molte sono anche autorevoli, ma lasciano sempre un senso di incompiuto, di fugace, di provvisorio.

Il passaggio dalla carta al web è stato giustificato con la motivazione di fondo del risparmio dei costi. Argomento sempre valido, se non arrivasse al termine di un mandato consiliare nel quale si sono spesi milioni di euro in pubblicità, rilevanti indennità e rimborsi spese in favore dei tantissimi Consiglieri Nazionali, commissioni di studio più o meno produttive, attività che non sempre hanno portato concreti benefici verso la base degli iscritti.

continua a pag. 2

dalla prima pagina

Press cartaceo era un piccolo segnale di attenzione verso tutti i commercialisti che, tra un avviso bonario e un redditometro:

- sperano di avere il problema del cumulo degli incarichi;
- si interrogano sul significato dell'acronimo IAS;
- anelano un invio telematico senza errori bloccanti;
- guardano con sospetto alle indagini finanziarie ed alla folle presunzione sui prelevamenti;
- temono la reazione dei clienti alla richiesta di pagamento degli adempimenti, da ultimo per la comunicazione ai fini dello spesometro;
- si chiedono se versare la quota di iscrizione all'ordine visto che il legislatore vuole smantellare il sistema e, comunque, non ne ricevono alcuna utilità;
- dubitano di ricevere realmente una sia pur minima pensione.

Pensieri e considerazioni si confondono con i ricordi. Di quella redazione – quando ancora si chiamava GDC – ho fatto orgogliosamente parte. Sono sicuro che dal 2012 la rivista avrà nuovo slancio e migliorerà ancora, anche grazie al web che offre diverse opportunità. Intanto grazie, Direttore, per quanto è stato scritto in questi anni. Nero su bianco.

Certificati e dichiarazioni sostitutive

La legge di stabilità per il 2012 ha apportato significative modifiche alla disciplina delle certificazioni delle pubbliche amministrazioni. In particolare è stato disposto che nei rapporti tra gli organi della P.A. o i gestori di pubblici servizi i certificati siano sempre sostituiti dalle dichiarazioni sostitutive di cui agli artt.46 e 47 del D.P.R. n.445 del 2000.

A partire dal 1° gennaio 2012, pertanto:

- i certificati rilasciati dall'Ordine agli Iscritti o a terzi potranno essere destinati soltanto a soggetti privati;
- l'Ordine non potrà più ricevere certificazioni rilasciate da altre Pubbliche Amministrazioni e depositate dagli Iscritti, (l'accettazione di certificati o di atti di notorietà costituirà violazione dei doveri d'ufficio e i certificati eventualmente acquisiti in contrasto con questo divieto saranno invalidi e non saranno comunque utilizzabili);
- l'Ordine dovrà rilasciare ogni certificato (es: certificato di compiuto tirocinio) con la dicitura: "Il presente certificato non può essere prodotto agli organi della pubblica amministrazione o ai privati gestori di pubblici servizi". In assenza della dicitura, il certificato sarà nullo;

Ai fini dell'accertamento d'ufficio relativo alle dichiarazioni sostitutive, l'Ordine avrà cura di individuare un ufficio responsabile per tutte le attività volte a gestire, garantire e verificare la trasmissione dei dati o l'accesso diretto agli stessi da parte delle amministrazioni precedenti.

il dottore commercialista PROFESSIONE E CULTURA

Bimestrale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa

Direttore
Gaetano Ambrogio

Direttore Responsabile
Massimo Conigliaro

Editore
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa

Consiglio dell'Ordine di Siracusa

Presidente
Gaetano Ambrogio

Vice Presidente
Alfio Pulvirenti

Segretario
Dino Faranda

Tesoriere
Antonino Trommino

Consiglieri
Rosario Bongiovanni
Giuseppe Cirasa
Massimo Conigliaro
Salvatore De Benedictis
Salvatore Geraci
Salvatore Spadaro
Roberto Zappalà

Redazione e Amministrazione
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Siracusa
Viale S. Panagia, 141/E - 96100 SIRACUSA
Tel. 0931 64354 - Fax 0931 1846404
www.odcecsiracusa.it
mail: segreteria@odcecsiracusa.it

Composizione e Stampa
Marchese Arti Grafiche - Via Maestranza, 50
Tel. 0931. 61603 - 96100 SIRACUSA
Reg. Trib. di Siracusa n. 2/97 del 12/2/1997
Riproduzione Riservata - Diffusione gratuita

Gli articoli esprimono esclusivamente il pensiero personale degli autori e non impegnano in alcun modo il giornale

Numero chiuso in tipografia il 31/01/2012
Tiratura: 1500 copie

£'ira dell'Euro

di Salvatore Spadaro

In questi giorni sempre più analisti stanno mettendo in discussione l'Euro che in fase di introduzione era sembrato la manna caduta dal cielo. Alcuni di essi stanno per giunta lanciando messaggi alla Banca d'Italia di non buttare via le matrici della lira perché potrebbe ritornare ben presto a stamparla. In effetti dieci anni fa nessuno avrebbe osato minimamente mettere in discussione la nuova moneta di conto. In Italia si era perfino diffuso il movimento pro-euro come strumento da ultima spiaggia per il salvataggio dei fondamentali economici della patria: non entrare nell'unione economica adottando l'euro, al pari degli altri stati europei, secondo i tecnici del tempo era quasi una manifestazione di sentimenti antipatriottici, immorali, di pura follia, di idee blasfeme da confinare tra i ranghi dei pensieri conservatori. C'era euforia come se si trattasse di cambiare vita o di partecipare ad un nuovo gioco di società.

L'euro era offerto alla gente come visione prospettica di un mondo che ripartiva verso un futuro di progresso e verso il benessere assoluto. Tutti ricorderanno lo slogan *"cambia la moneta, ma non cambia la vita"*.

Nessuno di noi aveva altra percezione, né poteva averne altra, perché non in grado di valutarne obiettivamente l'impatto reale sulla vita quotidiana e sugli scenari internazionali. Oggi, obiettivamente, sembrano più chiari gli obiettivi e gli effetti di siffatta scelta.

Cominciamo con dire che l'Euro, a ragione, fu per i suoi sostenitori la grandissima opportunità di poter ridurre i debiti dei rispettivi Stati. Il meccanismo fu semplice: gli Stati, tutti, bleffando e truccando i propri conti, si presentarono al cospetto dell'Euro con le contabilità apparentemente in ordine, potendo stabilire a tavolino le singole parità con cui scambiare o sostituire le vecchie proprie monete. Anche i bambini intuirono che più alta era la parità attribuita ad uno Stato più lo si agevolava con altrettanto potere d'acquisto. Così l'Italia riuscì a portare a casa quella famosa cifra di 1.936,27 contro un euro, permettendogli di cancellare miliardi e miliardi di lire di debiti, accumulati in cinquanta anni di spensieratezza, in una sola notte. Valga questo esempio: se ho un debito di sei mila lire e se un euro fosse stato scambiato con mille lire, avrei avuto bisogno di sei euro per estinguere il mio debito.

Siccome, invece, sono riuscito a farmi scambiare un euro con due mila lire (1936,27), è chiaro che per estinguere il mio debito di sei mila lire ho bisogno soltanto tre euro, cioè la metà. Questo è il ragionamento che con ogni probabilità ha allettato i politici e i tecnici del tempo nell'incoraggiare l'adozione della nuova moneta.

Ragioniamo ora, invece, a torto: se prima un insegnante guadagnava due milioni e mezzo di lire al mese, con la drogata parità si è trovato in tasca 1.400 euro, con conseguente ridotta capacità di spesa, atteso che un chilo di pane del costo di mille e cinquecento lire, ora si compra ad un euro e cinquanta. Ciò ha comportato la riduzione dei consumi delle famiglie e, quindi, le imprese hanno prodotto di meno, licenziato di più, pagate meno tasse, ecc...fino a giungere alla attuale paradossale situazione di stagnazione che va dalla Grecia alla Germania, passando per l'Italia e la Spagna.

L'Inghilterra, che è abituata al self control (cioè all'autocontrollo) non si è mai eccitata dinanzi all'euro, tanto che i suoi abitanti con apposito referendum, non intesero entrare nell'unione monetaria pur accettando però di fare parte dell'Europa geografica e di quella politica. Come vedete l'Inghilterra è fuori da queste turbolenze, mentre la Grecia e la sua civiltà millenaria, per evitare l'assalto al tempio di Zeus sta seriamente pensando di ritornare alla Dracma, la quale, come la lira, il franco francese e le altre monete europee fuori corso, consentivano, seppur irritualmente, di assestare le crisi finanziarie e le disomogeneità economiche fra i vari stati, attraverso semplici manovre di svalutazione da parte delle banche centrali, scoraggiando gli appetiti speculativi. In buona sostanza se i paesi dell'unione europea non riconosceranno alla BCE (alla banca centrale europea) il ruolo di manovratore che un tempo era delle singole banche centrali degli Stati aderenti, l'euro non potrà resistere ancora per molto al suo obiettivo di essere strumento di armonizzazione economica nel vecchio continente, con la conseguenza che presto o tardi anche i più solidi tra gli stati aderenti, fra cui la Francia e la Germania, naufragheranno tra le speculazioni finanziarie. La scelta più immediata da fare è semplicemente convincersi che l'unione europea non può essere solo economica, cioè limitata all'adozione delle stesse monetine, ma deve essere anche politica, pena il fallimento dell'euro e forse dei singoli paesi.

A meno che l'ira dell'euro non si scambi con la lira!

Consulenza giuridica n. 920 - 2/2011 - Ordini Professionali

Credito d'imposta regione siciliana: il parere della D.R.E.

Con istanza di interpello datata 11 ottobre 2011, l'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della provincia di Siracusa ha chiesto di conoscere la corretta interpretazione degli artt. 6 e 7 della legge regionale n. 11/2009.

Più in particolare l'Ordine professionale istante ha chiesto di conoscere il parere della Amministrazione Finanziaria in ordine agli aspetti sottodescritti.

L'art. 7 della legge regionale prevede che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, il soggetto *potenzialmente* beneficiario indichi nel modello ICIS la dichiarazione relativa al possesso del documento unico di regolarità contributiva (c.d. DURC) di cui al comma 553 dell'art. 1 della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

Ebbene in relazione alla presenza del DURC, l'Ordine istante ha chiesto di conoscere il corretto comportamento da adottare nell'ipotesi di società di capitali non artigiana senza dipendenti per la quale, a giudizio dell'istante, "[...] non è tecnicamente possibile" ottenere il rilascio del DURC sulla scorta della circostanza che non esisterebbe alcun obbligo previdenziale.

Sotto altro profilo, l'Ordine ha chiesto di conoscere la corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 6 della legge regionale n. 11/2009 ovvero se computare il limite del 25% relativo al costo dei terreni e degli immobili al lordo o al netto di eventuali beni non agevolabili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Ordine istante, in relazione ai quesiti prospettati ha espresso le soluzioni interpretative appresso

analiticamente esposte.

In relazione alla presenza del DURC per le società di capitali (non artigiane) neo costituite, l'Ordine istante ritiene che la dichiarazione relativa al possesso del DURC non sia necessaria talché per tali soggetti non esisterebbe alcun obbligo contributivo.

In ordine all'altro aspetto richiesto ovvero il corretto computo del limite del 25% relativo ai terreni ed agli immobili, l'ente istante ritiene che il predetto limite vada calcolato "*facendo riferimento all'ammontare complessivo dell'investimento, comprensivo anche dei beni non agevolabili*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare e pregiudiziale si sottolinea come l'istanza di interpello proposta da un Ordine professionale risulti inammissibile in senso assoluto in quanto rientrante, geneticamente, nell'ambito dell'attività di consulenza giuridica.

In forza dell'art. 1 del D.M. 26.04.2001, n. 209, le domande di interpello possono essere poste qualora ricorrano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria concernenti l'applicazione delle stesse a casi concreti e personali.

La circolare n. 42/E del 05 agosto 2011, ha precisato che "*Per consulenza giuridica si intende l'attività interpretativa finalizzata all'individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a problematiche di carattere generale*".

Secondo lo stesso documento di prassi, "*La consulenza giuridica, come l'interpello, assume*

rilevanza anche esterna, in quanto costituisce uno strumento di supporto e disposizione del contribuente al fine di agevolare la tax compliance.

La consulenza giuridica si estrinseca nell'attività volta a fornire chiarimenti sulle problematiche di carattere generale prospettate:

- a) dagli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, inclusa Equitalia ("consulenza interna");
- b) dalle Associazioni sindacali e di categoria e dagli Ordini professionali ("consulenza esterna").

Tutto ciò premesso, in virtù del contenuto della citata circolare n. 42/E del 2011 si ritiene di poter fornire una risposta ai quesiti sottoposti nell'ambito della più ampia attività di consulenza giuridica rivolta ad agevolare la c.d. tax compliance.

Orbene, con l'entrata in vigore delle disposizioni contenute nella legge regionale n. 11/2009 la Regione Siciliana, nell'ambito degli obiettivi di politica economica regionale, ha concesso un contributo, nella forma del credito d'imposta, ai soggetti operati in alcuni settori produttivi direttamente individuati dalla stessa legge regionale (art. 1).

Nell'ambito della regolamentazione di tale agevolazione gli artt. 6 e 7 della legge regionale disciplinano, rispettivamente, le modalità applicative nonché le modalità di fruizione del contributo.

Orbene, l'art. 6 – comma 3 – (ultimo periodo) della citata legge dispone che “[...] I terreni e gli immobili sono ammissibili alle agevolazioni per un importo totale non superiore al 25 per cento del costo complessivo del progetto d'investimento iniziale proposto”.

La norma in commento, quindi, subordina il diritto alla fruizione del credito d'imposta alla presenza di un progetto d'investimento iniziale nel quale i terreni e gli immobili non eccedano il valore complessivo del 25%.

A tale proposito, l'Ordine istante ritiene che nell'ambito del progetto d'investimento iniziale possano rientrare anche spese non ammissibili e, conseguentemente, il citato limite del 25% debba

essere calcolato al lordo delle spese non ammissibili ad agevolazione.

Sul punto la soluzione interpretativa proposta dall'Ordine istante non appare condivisibile sulla scorta delle considerazioni appresso precisate.

Com'è noto la disposizione in commento, al pari di qualsivoglia agevolazione, deve rispettare le disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato.

L'art. 9 della legge regionale, infatti, che “Le agevolazioni sono concesse nel rispetto delle specifiche discipline settoriali comunitarie. Le modifiche al regime di aiuti di cui alla presente legge, già autorizzato nel testo vigente dalla Commissione europea, sono subordinate alla positiva definizione della procedura di cui all'articolo 88 del Trattato istitutivo della Comunità Europea.

Per quanto non espressamente previsto dalla presente legge si applicano gli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013", gli "Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013" e gli "Orientamenti per l'esame degli aiuti di Stato nel settore della pesca e dell'acquacoltura" (pubblicati nella g.u.u.e. C 84 del 3 aprile 2008).”.

La norma in commento, quindi, contiene un rinvio c.d. dinamico agli “Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013” ai quali occorrerà fare riferimento in ordine al concetto di progetto d'investimento iniziale.

Più in particolare, il punto 34 della sezione dedicata agli Aiuti a finalità regionale agli investimenti dispone che “[...] Per progetto d'investimento iniziale si intende un investimento in attivi materiali e immateriali riguardante:

- la creazione di un nuovo investimento;
- l'ampliamento di uno esistente;
- la diversificazione della produzione di uno stabilimento in nuovi prodotti aggiuntivi;
- un cambiamento fondamentale del processo di

produzione complessivo di uno stabilimento esistente”.

Ed ancora. Il punto 36 dei predetti *Orientamenti* dispone che “[...] *Gli aiuti a finalità regionale agli investimenti vengono calcolati o facendo riferimento ai costi degli investimenti materiali e immateriali risultanti dal progetto di investimento iniziale oppure ai costi salariali (stimati) dei posti di lavoro direttamente creati dal progetto d’investimento*”.

Alla luce delle disposizioni comunitarie citate, quindi, è del tutto evidente che il limite del 25% del *progetto d’investimento iniziale* riferito agli investimenti su terreni ed immobili non possa che essere calcolato sulla scorta degli investimenti in attivi materiali ed immateriali agevolabili.

Sul punto si precisa, altresì, che il software di compilazione del c.d. modello ICIS (scaricabile all’indirizzo www.agenziaentrate.gov.it) effettua il predetto calcolo in via automatica e, conseguentemente, l’operatore, in sede di compilazione, dovrà semplicemente indicare, nella apposita sezione A del modello relativa al *progetto d’investimento agevolabile*, i costi ammissibili nonché i costi su terreni ed immobili ed il software procederà in automatico al calcolo dell’investimento ammissibile a beneficio.

Esaurita la questione relativa alla corretta interpretazione dell’art. 6, bisogna procedere all’esame del quesito inerente le disposizioni contenute nel successivo art. 7 della legge regionale.

Più in particolare, il punto c) – comma 2 – dell’art. 7, in commento, dispone che “*L’istanza, da inoltrarsi in via telematica, deve, altresì contenere: [...] c) la dichiarazione relativa al possesso del documento unico di regolarità contributiva di cui al comma 553 dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modifiche ed integrazioni*”.

Orbene, in riferimento a tale specifico requisito l’Ordine istante ritiene che le società di capitali (non artigiane) neo costituite senza dipendenti non

siano soggette ad obblighi contributivi e, conseguentemente, risultino sottratte all’obbligo del preventivo possesso del DURC.

Sul punto si ritiene che l’interpretazione fornita possa essere condivisa nei limiti precisati dall’INPS – Direzione Regionale Sicilia – Area Manageriale Entrate Contributive con messaggio di posta elettronica del 31 ottobre 2011.

Ebbene, l’Ente previdenziale ha precisato che “[...] *qualora si tratti di società di persone ed esse siano non artigiane e senza dipendenti, atteso che sussiste l’obbligo di assicurazione dei soci all’INAIL, non v’è dubbio che il DURC possa essere richiesto e, conseguentemente, rilasciato*”.

Diversamente, “*nel caso dell’esempio, sottoposto all’attenzione dello scrivente, di una società di capitali neo costituita non artigiana, è evidente che la stessa non risulterebbe in possesso dei requisiti prescritti dalla vigente legislazione per la richiesta ed il conseguente rilascio del Documento Unico di regolarità contributiva. Si rammenta, infatti, che l’iscrizione è obbligatoria solo in presenza di un rapporto di lavoro subordinato*”.

In ordine al contenuto della dichiarazione resa all’interno del modello circa il possesso del documento unico di regolarità contributiva, nel caso di una società di capitali neo costituita non artigiana, dovrà essere specificato nell’ambito della Sezione III “*Descrizione del progetto d’investimento*” dell’istanza di attribuzione dei crediti di imposta per nuovi investimenti e per la crescita dimensionale delle imprese - mod ICIS e RICIS - nonché nella perizia giurata, mediante una dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell’articolo 47 del DPR 21.12.2000, n. 445 e s.m.i., di non integrare i presupposti prescritti dalla vigente legislazione per la richiesta ed il conseguente rilascio del Documento Unico di regolarità contributiva in quanto società di capitali neo costituita non artigiana .

*Il Direttore Regionale
Dott. Castrenze Giamportone*

La necessità di attestare l'iscrizione nel ruolo dei mediatori e l'appartenenza ad un organismo di mediazione regolarmente registrato presso il Ministero di Giustizia

Mediazione: autentica delle firme da parte del mediatore e omologa del verbale di conciliazione

TRIBUNALE DI MODICA IL PRESIDENTE DEL TRIBUNALE

Letta l'istanza depositata il 30.11.2011 con cui ... ha chiesto l'omologazione ai sensi dell'art.12 D. Lgs. n.28/2010 del "verbale di conciliazione sottoscritto dalle parti in data 28.7.2011 ... alla presenza del mediatore Avv. ... con firme autenticate" nel procedimento di mediazione n. 5/2011 proposto nei confronti di ... innanzi all'organismo di mediazione forense istituito dal Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Modica;

- ritenuto che la ricorrente ha allegato all'istanza copia conforme dell'originale del processo verbale del 28.7.2011 dell'accordo amichevole raggiunto con allegata il testo dell'accordo medesimo;
- ritenuto che l'art.12 D. Lgs. n.28/2010, rubricate "Efficacia esecutiva ed esecuzione", dispone, al comma 1, che "il verbale di accordo, il cui contenuto non è contrario a norme imperative, è omologato, su istanza di parte, e previo accertamento anche della regolarità formale, con decreto del Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'organismo ed, al comma 2, che "il verbale di cui al comma 1 costituisce titolo esecutivo per l'espropriazione forzata, per l'esecuzione in forma specifica e per l'iscrizione di ipoteca giudiziale";
- ritenuto che il controllo che il Presidente del Tribunale deve effettuare per l'attribuzione di efficacia esecutiva al verbale di conciliazione deve avere ad oggetto, data la congiunzione "anche" contenuta nel comma 1, sia i profili di carattere formale sia le eventuali violazioni dell'ordine pubblico e delle norme imperative;
- ritenuto che la "regolarità formale" del verbale

deve avere ad oggetto:

- 1) la sottoscrizione delle parti e del mediatore;
 - 2) la dichiarata titolarità del sottoscrittore mediatore del suo legittimo status quale soggetto incluso nei ruoli di un organismo di conciliazione regolarmente registrato presso il Ministero della Giustizia;
 - 3) la provenienza del verbale da un organismo iscritto nel registro ex artt.3 4 D.M. n.180/2010;
 - 4) l'inserimento nel verbale degli estremi di tale iscrizione al registro;
 - 5) la riconducibilità dell' accordo all' ambito della mediazione ex art.2 e cioè l'appartenenza dell'accordo alla materia civile e commerciale;
- ritenuto che nella fattispecie il mediatore Avv. ... ha omissa la certificazione dell' autografia delle sottoscrizioni delle parti espressamente prevista dall'art.11, comma 3, del D. Lgs. n. 28/2010;
 - ritenuto che tale omissione può ritenersi superata dalla certificazione dell'autografia delle sottoscrizioni delle parti effettuata dal cancelliere del Tribunale di Modica in calce al processo verbale con la dicitura "le superiori firme sono state apposte alla mia presenza della cui identità personale sono certo" stante che l'omologazione di competenza del presidente del Tribunale attiene all'efficacia esecutiva dell'accordo diversamente dalla "autenticazione delle sottoscrizioni" prevista dall' art. 11, comma 3, per la trascrizione nei registri immobiliari (in quest'ultimo caso il notaio o "altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato" dovrà effettuare, sotto la sua personale responsabilità, tutti quegli accertamenti che normalmente vengono

svolti nei trasferimenti immobiliari quali, ad esempio, l'accertamento della identità personale dei sottoscrittori ma, anche, l'indagine della volontà e capacità di agire delle parti, la verifica della legittimazione e degli eventuali poteri di rappresentanza, gli accertamenti ipocatastali ventennali che assicurino la provenienza del documento dall'effettivo proprietario dell'immobile, l'assenza di gravami pregiudizievoli, l'esatta, completa ed esaustiva descrizione catastale degli immobili con indicazione dei confini acquisendo inoltre tutti i documenti richiesti per la validità degli atti relativi a diritti reali immobiliari in tema di normativa edilizia ed urbanistica, di stato civile, di regime patrimoniale per le persone coniugate etc ... ";

- ritenuto che in ogni caso il processo verbale in esame non può essere omologato per avere omissso il sottoscrittore mediatore di indicare il suo legittimo status quale soggetto incluso nei ruoli di un organismo di conciliazione regolarmente registrato presso il Ministero della Giustizia;

- ritenuto che il processo verbale non contiene nemmeno l'indicazione degli estremi dell'iscrizione dell'organismo di mediazione nel registro ministeriale;
- ritenuto che le suddette irregolarità formali impongono il rigetto della chiesta omologazione e rendono superflua ogni indagine circa ipotetiche violazioni di norme imperative o contro l'ordine pubblico;

P.Q.M.

Rigetta l'istanza depositata il 30.11.2011 con cui ... ha chiesto l'omologazione ai sensi dell' art. 12 D. Lgs. n. 28/20 10 del processo verbale di mediazione sottoscritto dalle parti in data 28.7.2011.

Manda al cancelliere di comunicare il presente provvedimento alle parti, all'Organismo di Mediazione Forense presso il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Modica ed al responsabile dell'Organismo medesimo.

Modica 9 dicembre 2011

Il Presidente del Tribunale
Dott. Giuseppe Tamburini



**L'OTTIMISMO PREVEDE
UN DURO LAVORO.**

ESSERE OTTIMISTI
OGGI NON SIGNIFICA
CREDERE SEMPLICEMENTE
CHE SARÀ POSSIBILE
USCIRE DALLA CRISI.
SIGNIFICA PIUTTOSTO,
TRASFORMARE QUESTA
CRISI IN OPPORTUNITÀ
DI CAMBIAMENTO:
NON SOLO IN TERMINI
DI RIFORME DEL
SISTEMA, MA ANCHE
DI RESPONSABILITÀ.
CHI, COME NOI,
NON REPUTA IL LAVORO
COME UN DIRITTO
ACQUISITO, SA CHE SOLO
ATTRAVERSO L'IMPEGNO
E I SACRIFICI POSSIAMO
LASCICIARCI LA CRISI
ALLE SPALLE, SENZA FARLA
RICADERE SU QUELLE
DEI NOSTRI FIGLI.

WWW.CNDCEC.IT


CNDCEC
I COMMERCIALISTI
UTILI AL PAESE.

La novità entrerà in vigore il 1° aprile per le controversie tributarie fino a 20.000 euro

Liti minori: scatta l'obbligo del reclamo. E la mediazione tributaria dimentica il mediatore!

di Massimo Conigliaro

Il prossimo primo aprile, salvo proroghe o ripensamenti, il rito tributario avrà un nuovo istituto: quello del preventivo Reclamo, quale condizione di procedibilità per i ricorsi avverso gli atti di valore inferiore ad € 20.000.

L'art. 39, commi da 9 a 11, della manovra correttiva (D.L. 98/2011), tra le disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria, ha introdotto infatti l'istituto del **reclamo** quello e della **mediazione** con la previsione di un nuovo articolo - il 17 bis - nel D. Lgs. 546/92, che troverà applicazione per gli atti "notificati" a decorrere dal 1° aprile 2012.

Si tratta di una norma, nell'intento del legislatore, con chiare finalità deflative, ma che rischia di diventare - come vedremo in seguito - un duplicato dell'istanza di autotutela e che costituisce in ogni caso un nuovo adempimento in più per il difensore tributario, con la grave sanzione dell'inammissibilità del ricorso in caso di inosservanza.

Gli atti soggetti a reclamo.

Il nuovo istituto del reclamo, pur essendo stato inserito a regime nel D. Lgs. 546/92, non si applica a tutti gli atti emessi dagli enti impositori, ma soltanto a quelli emessi dall'**Agenzia delle Entrate**.

Restano esclusi pertanto tutti gli atti impositivi delle altre agenzie fiscali, dell'agente per la riscossione nonché degli enti locali.

La norma prevede altresì un limite di valore, da valutarsi ai sensi del comma 5 dell'art. 12 del D. Lgs. 546/92, stabilito in 20.000 euro. In particolare, sono soggetti a reclamo:

- 1) gli atti in cui l'importo del tributo, al netto di interessi e sanzioni, è inferiore ad € 20.000,00;
- 2) nel caso di atti contenenti soltanto sanzioni, quelli nei quali la somma delle sanzioni è inferiore ad € 20.000,00.

Sarà obbligatoriamente soggetto a reclamo, pertanto, un avviso di accertamento contenente richieste di € 15.000 a titolo di imposte, € 4.400,00 a titolo di sanzioni ed € 2.600,00 a titolo di interessi, pur essendo la sommatoria degli importi pari ad € 22.000,00 (15.000 + 4.400 + 2.600): bisogna infatti tener conto in questo caso soltanto dei tributi (15.000), anche se riferiti ad imposte diverse (es. Ires, Iva, Irap e addizionali).

Il nuovo art. 47-bis del D. Lgs. 546/92 prevede espressamente che sono escluse le controversie relative al recupero degli aiuti di Stato.

La procedura

La principale novità dell'art. 17-bis è costituita dalla circostanza che la presentazione del reclamo è **condizione di ammissibilità del ricorso** ed esclude la possibilità della eventuale conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D. Lgs. 546/92.

Il reclamo va presentato in **carta libera** alla Direzione Provinciale o alla Direzione Regionale che ha emesso l'atto in contestazione. Tali uffici provvederanno ad assegnare le pratiche "*a strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*". Si tratta di una disposizione volta ad attenuare le perplessità di coloro che sono scettici sulla possibilità che lo stesso ufficio che ha emesso l'atto in contestazione accolga le motivazioni poste a base del reclamo ed annulli l'atto impugnato. La deludente esperienza di questi anni sul fronte dell'autotutela lascia a dir poco perplessi sulla possibilità che l'Amministrazione Finanziaria possa valutare ed accogliere tali reclami, laddove ne ricorrano le condizioni. Si corre il rischio, piuttosto, che una norma nata con finalità deflative del contenzioso, finisca soltanto per creare un adempimento in più a carico del contribuente.

È da rilevare che, come previsto dal comma 6 dell'art. 17-bis del D. Lgs. 546/92, per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli art. 12 (assistenza tecnica), 18 (contenuto dell'atto), 19 (atti reclamabili), 20 (modalità di proposizione),

21 (termini) e 22 comma 4 (documenti da produrre) del D. Lgs. 546/92.

Il reclamo pertanto, per le liti superiori ad € 2.528,82 (ed inferiori a ventimila):

- sarà sottoscritto da un professionista abilitato alla difesa, al quale sarà conferita apposita procura alle liti;
- conterrà le indicazioni previste per il ricorso dal comma 2 dell'art. 18 del D. Lgs. 546/92, a pena di inammissibilità; anche se non espressamente previsto dal richiamato art. 18, può risultare utile inserire anche il valore della lite, il codice fiscale, il numero di fax e l'indirizzo di posta elettronica certificata, così come previsto dal nuovo comma 3-bis dell'art. 13 del D.P.R. 115/2002 (Testo Unico delle Spese di Giustizia) in materia di contributo unificato per le liti tributarie;
- sarà proposto nei confronti degli atti impugnabili in commissione tributaria (ed elencati nell'art. 19 del D. Lgs. 546/92) di valore non superiore a 20.000 euro;
- sarà proposto con le ordinarie modalità (consegna all'ufficio impositore, spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta, ufficiale giudiziario) nel termine di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto reclamabile;
- sarà corredato dai documenti utili alla soluzione della controversia e che, in ogni caso, si intende fornire alla controparte. L'art. 22, comma 4, del D. Lgs. 546/92 – richiamato dal nuovo art. 17-bis - prevede altresì la produzione dell'atto "impugnato": è da ritenere tuttavia che tale richiamo, previsto il deposito del ricorso in commissione tributaria, sia inconducente nel caso del reclamo, atteso che lo stesso è proposto nei confronti dell'ufficio che ha emesso l'atto. E' nota sul punto la regola, contenuta nello Statuto dei Diritti del Contribuente (art. 6, comma 4), che non consente all'Amministrazione Finanziaria di richiedere al contribuente documenti di cui sia già in possesso. Sarebbe a dir poco singolare prevedere, nel caso di specie, l'obbligatorietà di allegare l'atto reclamato.

La **mancata proposizione del reclamo** è punita dalla legge (art. 17-bis, comma 2, secondo periodo del D. Lgs. 546/92) con la sanzione processuale, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado

del giudizio, dell'**inammissibilità del ricorso**. Si tratta di una conseguenza grave, che il difensore tributario deve aver ben presente, atteso che in caso di contestazione da parte del cliente può essere chiamato a risponderne in termini di responsabilità professionale.

L'eventuale proposta di mediazione.

Il nuovo art. 17-bis del D. Lgs. 546/92 prevede la **facoltà** della parte contribuente di inserire nel reclamo anche una **proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Sono intuibili le conseguenze che tale proposta può avere: nel caso di accoglimento o rideeterminazione della pretesa, la sorgerà alcuna lite. Nel caso in cui, invece, l'accordo non dovesse essere raggiunto, le parti avranno anticipato elementi della difesa tributaria e, soprattutto, formalizzando proposta e controproposta avranno "indebolito" le proprie rispettive posizioni. Non vi è dubbio che, in casi del genere, gli elementi forniti nel corso del tentativo di mediazione saranno oggetto di apprezzamento da parte del Giudice e la sentenza ne rimarrà in qualche modo influenzata. Sarà opportuno, pertanto, formulare proposte di mediazione che – ove possibile – non pregiudichino l'eventuale successivo contenzioso.

Sul punto, l'esperienza degli istituti deflattivi del contenzioso - quali l'accertamento con adesione e, soprattutto, la conciliazione giudiziale - può tornare utile per formulare le corrette eccezioni ed osservazioni al fine di definire la controversia.

L'ufficio impositore valuterà la proposta di mediazione contenuta nel reclamo e, qualora non intenda accoglierla, formula a sua volta una propria proposta "avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa".

Il Reclamo non accolto "produce gli effetti del ricorso".

È da segnalare la peculiarità del Reclamo. La legge prevede che **trascorsi 90 giorni** senza che sia stato notificato l'accoglimento e senza che sia conclusa la mediazione, **il reclamo produce gli effetti del ricorso**. Una formulazione che sancisce una sorta di "trasformazione" dell'atto che – pur continuando ad essere indirizzato all'ufficio impositore ed essere qualificato come Reclamo – abbandona la propria natura e, a dispetto del *nomen iuris*, assume le vesti del ricorso!

Si tratta di una conseguenza non di poco momento, foriera di importanti conseguenze.

Innanzitutto, decorsi senza esito i 90 giorni, sorge l'obbligo per la parte contribuente di **iscrivere a ruolo** il ricorso entro il termine perentorio di 30 giorni dalla proposizione del Reclamo. La norma, infatti, prevede che "i termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data" (art. 17-bis, comma 9). Bisognerà, quindi, dopo 90 giorni ma non oltre 120 giorni, procedere al deposito del (reclamo ormai divenuto) ricorso presso la commissione tributaria provinciale competente, previo pagamento del contributo unificato.

Si avrà quindi un c.d. *spatium deliberandi* nel quale l'Amministrazione Finanziaria valuterà le ragioni del reclamo, trascorsi i quali si perfeziona il silenzio-rifiuto. Il reclamo a questo punto "produce gli effetti del ricorso".

Se l'Agenzia delle Entrate respinge il reclamo con provvedimento espresso, i termini per l'iscrizione a ruolo del ricorso decorrono dalla data di ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

La norma prevede infine che nelle controversie reclamabili la parte soccombente è condannata a rimborsare, oltre alle spese di lite, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso del procedimento di reclamo/mediazione. Tali spese possono essere compensate soltanto *se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati in motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione*.

Considerazioni conclusive.

L'istituto del reclamo e della mediazione per le liti di valore inferiore a 20 mila euro, così come disciplinato, sembra avere più difetti che pregi per una serie di ragioni.

Appare evidente, innanzitutto, che il riferimento alla mediazione – frutto probabilmente del clamore destato dalla prima applicazione di quella prevista per le controversie civili – è a dir poco fuorviante. Si tratta, a ben vedere, di una conciliazione stragiudiziale in ambito tributario, cioè di un mezzo di composizione della controversia "autogestito", che richiama alla mente la conciliazione fuori udienza prevista dall'art. 48, comma 5, del D. Lgs. n. 546/1992, di cui costituisce una mera anticipazione in via amministrativa.

Peraltro, atteso che il ricorso tributario è inammissibile se non presentato nella forma del reclamo, e che lo stesso si "trasforma" automaticamente in ricorso ove non si raggiunga l'accordo di mediazione, appare di tutta evidenza che l'approccio della parte contribuente a tale istituto sarà quello di:

- 1) predisporre a tutti gli effetti un ricorso – definendolo "Reclamo" – con uno spirito di contestazione piuttosto che di mediazione della controversia; è bene ricordare, infatti, che trascorsi 90 giorni senza la conclusione del procedimento o la risposta dell'ufficio, il reclamo "*produce gli effetti del ricorso*".
- 2) gestire il procedimento ed il connesso contraddittorio alla stregua di un accertamento con adesione o una conciliazione giudiziale.

Appare evidente che l'istituto ha ben poco della vera e propria "Mediazione", che prevede l'intervento di un soggetto terzo rispetto alle parti che ascolta le ragioni di entrambe e valuta se ci sono i presupposti per formulare una propria proposta di definizione della controversia. Inoltre, in considerazione del fatto che la norma si inserisce in un provvedimento volto a migliorare l'efficienza della giustizia tributaria e aumentarne la celerità, non si comprende la ragione per la quale reclamo e mediazione riguardino soltanto gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e di valore inferiore a 20 mila euro. E' vero che il provvedimento si inserisce nel medesimo articolo che disciplina la definizione delle liti fiscali pendenti, ma inserire frettolosamente una norma a regime (reclamo e mediazione) per poter giustificare un istituto straordinario e limitato nel tempo qual è la definizione delle liti fiscali, appare a una forzatura.

L'entrata in vigore del Reclamo è prevista per il 1° aprile 2012, e cioè un giorno dopo lo spirare dei termini per la presentazione della dichiarazione relativa alla definizione delle liti fiscali pendenti. Appare chiaro che i due provvedimenti sono strettamente connessi. Il legislatore ha inteso ridurre il carico delle liti di minor valore gestite dall'Agenzia delle Entrate e nel contempo ha inserito un nuovo paletteto procedurale – la proposizione del reclamo – con l'intento di deflazionare il contenzioso. La norma, però, non appare sufficientemente meditata ed è auspicabile un intervento del legislatore, che la disciplini diversamente ovvero – tenuto conto che replica istituti già presenti nel mondo tributario, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione – la elimini del tutto. Non ne sentiremmo davvero la mancanza.

Dividendi e capital gain fra vecchia e nuova disciplina

di Gianfranco Ferranti

*Capo Dipartimento Scienze Tributarie
Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*

1. Premessa

La riforma dei redditi di natura finanziaria operata dall'art. 2, commi da 6 a 34, del recente D.L. n. 138 del 2011 è finalizzata principalmente all'adozione di un'unica aliquota del 20 per cento (intermedia tra quelle attuali del 12,5 e del 27%) per le ritenute e le imposte sostitutive da applicare in relazione ai redditi di capitale di cui all'art. 44 e a quelli diversi di natura finanziaria cui all'art. 67 del TUIR.

Tra le tipologie reddituali alle quali si applica la nuova aliquota rientrano anche gli utili e le plusvalenze relativi alle partecipazioni societarie non qualificate detenute da persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e trust al di fuori dell'attività d'impresa. Resta, invece, invariato il regime attualmente previsto per le partecipazioni qualificate e per quelle non qualificate (e non quotate) in società residenti nei cosiddetti paradisi fiscali (nonché per quelle possedute nell'ambito dell'attività d'impresa).

L'incremento del prelievo dal 12,5 al 20 per cento si applicherà:

- ai dividendi e ai proventi agli stessi assimilati percepiti dal 1° gennaio 2012, come stabilito nel comma 10 dell'art. 2 del D.L. n. 138;
- alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni societarie realizzate dal 1° gennaio 2012, come previsto nel comma 9 dello stesso decreto con riferimento ai redditi diversi.

2. I dividendi "non qualificati"

Per quanto concerne i dividendi e i proventi assimilati, l'aliquota della ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento si applicherà, quindi, soltanto a quelli provenienti da partecipazioni non qualificate possedute al di fuori dell'attività d'impresa e non relative

a società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata (se le partecipazioni non sono negoziate in un mercato regolamentato). I dividendi percepiti dai soggetti IRES restano esclusi dalla formazione del reddito d'impresa nella misura del 95 per cento.

Si ricorda che si considerano non qualificate le partecipazioni che rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria non superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5 al 25 per cento, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Il nuovo regime si applica anche ai dividendi distribuiti a soggetti non residenti, che sono assoggettati alla ritenuta "in uscita" con l'aliquota del 20 per cento o con quella inferiore eventualmente stabilita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Fanno eccezione a tale regola, ai sensi dell'art. 27 del DPR n. 600 del 1973, gli utili:

- attribuiti a società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società nell'ambito dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che consentono lo scambio di informazioni, i quali sono assoggettati alla ritenuta dell'1,375 per cento;
- ai quali spetta l'esenzione in conformità a quanto previsto dalla direttiva "madri-figlie".

Non è, invece, variato il regime dei dividendi provenienti da partecipazioni qualificate, che continuano a concorrere alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento ovvero in misura integrale se la società che distribuisce i dividendi risiede in un Paese o territorio a fiscalità privilegiata (in assenza di risposta favorevole da parte dell'Agenzia delle entrate ad un eventuale interpello).

Continua, inoltre, ad applicarsi la disciplina vigente per le partecipazioni, qualificate e non,

* Articolo tratto dal sito www.commercialistatelematico.com per gentile concessione dell'editore, che si ringrazia.

possedute dalle persone fisiche e dalle società personali nell'ambito dell'attività d'impresa (concorrenza degli utili alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento).

La tassazione integrale dei dividendi si applica, in caso di partecipazioni in società localizzate nei "paradisi fiscali", anche in relazione alle partecipazioni non qualificate i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati: in questi casi la ritenuta è applicata a titolo di acconto. Tale tassazione si applica anche in presenza di partecipazioni "indirette" nelle dette società.

Se, invece, i titoli sono quotati, sui dividendi provenienti da partecipazioni non qualificate in società residenti in "Paesi *black list*" si applica la ritenuta a titolo d'imposta del 20 per cento. L'Agenzia delle entrate ha precisato, nella circolare n. 4/E del 18 gennaio 2006, che per titoli negoziati in mercati regolamentati si intendono sia quelli negoziati nei mercati individuati dal D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.) sia quelli di Stati appartenenti all'OCSE, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede.

È stata soppressa la ritenuta dell'11% sui dividendi corrisposti ai fondi pensione esteri, introdotta nel 2009 per evitare disparità di trattamento rispetto a quelli percepiti dai fondi pensione italiani. Tale soppressione potrebbe dare luogo ad un contenzioso con l'Unione europea¹.

2.1. La penalizzazione

Le partecipazioni qualificate finiranno, pertanto, per avere una imposizione generalmente meno onerosa di quelle non qualificate, penalizzando il piccolo azionista. Al riguardo assume, evidentemente, rilevanza l'aliquota IRPEF marginale del socio, che dovrà adesso essere maggiore del 40,22 per cento per rendere la tassazione dei dividendi concernenti partecipazioni qualificate meno favo-

revole di quella degli analoghi proventi derivanti da partecipazioni non qualificate (mentre in precedenza la soglia di indifferenza era intorno al 25,5 per cento)².

In passato era stato, invece, ritenuto opportuno assoggettare le partecipazioni qualificate ad un trattamento impositivo più gravoso, in considerazione della capacità contributiva connessa al maggiore controllo esercitato dal socio sulla società.

Per porre rimedio al detto inconveniente si sarebbe potuto reintrodurre la facoltà per il socio "non qualificato" (prevista prima della riforma dell'IRES entrata in vigore nel 2004) di richiedere alla società che eroga i dividendi di non assoggettarli alla ritenuta a titolo d'imposta, al fine di farli concorrere, invece, alla formazione del reddito complessivo, sia pure in misura parziale. Ciò anche in considerazione della circostanza che la Corte di giustizia europea (sentenza del 12 giugno 2003, nella causa Gerritse C-234/01) ha affermato che l'imposizione a titolo d'imposta è lecita nella misura in cui consente di pervenire ad una tassazione analoga a quella prevista in via ordinaria.

2.2. La decorrenza

L'incremento dell'aliquota della ritenuta a titolo d'imposta dal 12,5 al 20 per cento si applicherà ai dividendi e ai proventi agli stessi assimilati percepiti dal 1° gennaio 2012, come stabilito nel comma 10 dell'art. 2 del D.L. n. 138.

La nuova aliquota riguarderà, quindi, anche agli utili prodotti prima del 2012 e accantonati in riserva.

Le società che vorranno (e potranno) distribuire gli utili entro il 31 dicembre 2011 dovranno, quindi, effettivamente corrisponderli ai soci entro tale data per poter applicare ancora agli stessi la ritenuta del 12,5 per cento: entro tale data dovrà, evidentemente, anche essere adottata la delibera dell'assemblea dei soci (con la registrazione del verbale entro 20 giorni e il pagamento dell'imposta di registro fissa di 168 euro).

1 Cfr., al riguardo, M. Piazza, "Fisco più pesante sui guadagni di borsa", in *Il Sole 24 Ore* del 14 agosto 2011, pag. 6.

2 Cfr., in tal senso, R. Rizzardi, "La cedolare penalizza i piccoli azionisti", in *Il Sole 24 Ore* del 13 agosto 2011, pag. 5, e L. Gaiani, "Limite al 62,5% per le minus realizzate fino al 2011", in *Il Sole 24 Ore* del 14 agosto 2011, pag. 6, e "Superare le interferenze del sistema dei canestri", ivi del 27 agosto 2011, pag. 15.

Va, però, tenuto presente che la distribuzione dei dividendi deve riguardare anche quelli di spettanza dei soci in possesso di partecipazioni qualificate ovvero detenute nell'esercizio dell'attività d'impresa, che, pur non essendo interessati dall'incremento impositivo, subirebbero, però, l'onere dell'anticipata tassazione degli stessi.

Tale onere potrebbe, tuttavia, risultare attenuato in presenza di utili o riserve di utili formati entro il 2007, che si presumono distribuiti, ai fini fiscali, prima di quelli successivi e che concorrono ancora a formare il reddito nella misura del 40% anziché del 49,72%. Si ricorda, inoltre, che, in base all'art. 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, si presumono prioritariamente distribuiti, indipendentemente dalla delibera assembleare, l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitali, per la quota non accantonata in sospensione d'imposta.

Il sovrapporsi di tali presunzioni ha dato luogo ad un sistema complesso da applicare ed in merito al quale sussistono i dubbi interpretativi prospettati dall'Assonime nella circolare n. 15 del 2011. Si sarebbe potuta, quindi, cogliere l'occasione della riforma per semplificare tale sistema.

La distribuzione delle riserve entro la fine del 2011 non può ritenersi, in ogni caso, elusiva, non risultando aggirata alcuna norma, ma applicato l'ordinario regime impositivo.

3. I *capital gain*

L'imposta sostitutiva del 20 per cento si applicherà alle plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2012.

Assume, pertanto, particolare rilievo l'individuazione del momento nel quale le stesse si possono considerare "realizzate". Al riguardo può farsi utile riferimento ai chiarimenti forniti dalla Amministrazione finanziaria in occasione della precedente riforma della tassazione dei redditi di natura finanziaria del 2008. Nelle circolari n. 165/E del 24 giugno 1998 (paragrafo 5.2.1.) e n. 188/E del successivo 16 luglio (punto 11) è stato precisato che:

- rileva il momento in cui la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni si perfeziona e non quello del pagamento del corrispettivo;
- quindi gli acconti percepiti entro il 31 dicem-

bre 2011 ma relativi a partecipazioni cedute successivamente saranno soggetti alla nuova disciplina. Se, invece, la cessione si perfeziona anteriormente al 1° gennaio 2012 la plusvalenza o la minusvalenza assume rilevanza in base alle disposizioni attualmente vigenti, anche se il corrispettivo sarà percepito, in tutto o in parte, dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina, come avviene, ad esempio, in caso di pagamenti dilazionati.

Resta, invece, fermo l'attuale regime impositivo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, che concorrono a formare il reddito complessivo da assoggettare all'IRPEF nella misura del 49,72 per cento. L'imposizione avviene, invece, in misura integrale in caso di partecipazioni (qualificate e non) in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata e non quotate: se, invece, la partecipazione non qualificata è negoziata in un mercato regolamentato si applica l'imposta sostitutiva nella misura del 20 per cento.

3.1. Le minusvalenze realizzate entro il 2011

L'incremento dal 12,5 al 20 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze relative alle partecipazioni societarie non qualificate, detenute al di fuori dell'attività d'impresa, ha indotto il legislatore ad attribuire rilevanza soltanto nella misura del 62,5 per cento alle minusvalenze realizzate fino alla data del 31 dicembre 2011.

Nel comma 28 dell'art. 2 del D.L. 138 del 2011 è, infatti, stabilito che le dette minusvalenze (non ancora compensate a tale data) sono portate in deduzione delle plusvalenze realizzate successivamente per una quota pari al 62,5 per cento del loro ammontare. Tale percentuale è la risultante del rapporto tra le aliquote del 12,5 e del 20 per cento. Restano, invece, integralmente rilevanti le minusvalenze relative alle partecipazioni qualificate, per le quali la riforma non ha variato il regime attualmente previsto, nonché quelle realizzate a partire dal 1° gennaio 2012.

L'eccedenza delle minusvalenze realizzate che supera l'ammontare complessivo delle plusvalenze resta deducibile, sia pure nella detta misura del 62,5 per cento, dalle plusvalenze (sempre relative

alle partecipazioni non qualificate) dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Resta, altresì, ferma l'analogia disposizione sul "riporto in avanti" prevista nell'ambito del regime del risparmio amministrato.

Nella relazione che accompagna il decreto si afferma, in modo criptico, che "sono affrontati i problemi connessi con le minusvalenze realizzate...ma non ancora compensate al 31 dicembre 2011". Si ritiene che la ratio della norma sia quella di impedire che minusvalenze maturate in vigore del regime di tassazione con l'aliquota del 12,5 per cento possano essere dedotte da plusvalenze assoggettate, invece, all'imposta sostitutiva del 20 per cento, consentendo, di fatto, un risparmio d'imposta per l'investitore. In occasione delle precedenti variazioni di aliquote e di regimi di tassazione (avvenute, ad esempio, con la riforma dei redditi finanziari e con quella che ha introdotto l'IRES) era stato, invece, consentito il riporto integrale delle minusvalenze realizzate in precedenza.

Al riguardo è stata posta³ la questione se la parte di minusvalenza (37,5 per cento) non utilizzata in diminuzione, ad esempio, delle plusvalenze realizzate nell'anno successivo possa essere riportata in avanti a riduzione delle plusvalenze dei periodi ancora successivi (non oltre il quarto) sempre applicando lo stesso limite del 62,5 per cento. Si ritiene, però, che il "recupero" della minusvalenza non utilizzata non sia possibile, atteso che la limitazione in esame è riferita alle minusvalenze (e non alle plusvalenze realizzate successivamente) ed è finalizzata, come già rilevato, ad evitare che il riporto integrale delle stesse in avanti consenta ai contribuenti di attenuare gli effetti dell'aumento dell'aliquota.

Un regime analogo a quello delle minusvalenze relative alle partecipazioni societarie è stabilito per le perdite e i differenziali negativi di cui alle lettere c-ter) e c-quater) dell'art. 67, comma 1, del TUIR.

La detta riduzione al 62,5 per cento trova applicazione nei riguardi delle minusvalenze realizzate

anteriore al 1° gennaio 2012 (e, come precisato nella relazione illustrativa del decreto, di quelle maturate nell'ambito del regime del risparmio gestito). Per individuare con esattezza il momento nel quale le dette componenti si possono considerare "realizzate" valgono i già menzionati chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in occasione della precedente riforma della tassazione dei redditi di natura finanziaria del 2008.

La norma sulla riduzione al 62,5 per cento si applica soltanto alle minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni e non, quindi, a quelle eventualmente risultanti dall'affrancamento delle partecipazioni non qualificate possedute alla data del 31 dicembre 2011.

3.2. L'affrancamento del valore al 31.12.2011

In conseguenza del differimento al 1° gennaio 2012 degli effetti dell'incremento al 20 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva i contribuenti potrebbero essere indotti ad effettuare cessioni di comodo delle partecipazioni non qualificate in esame, per assicurarsi il vantaggio dell'applicazione della precedente aliquota del 12,5 per cento. Ma l'effettuazione delle dette cessioni potrebbe esplicare effetti distorsivi sulla domanda e sull'offerta di tutte le attività finanziarie, soprattutto di quelle negoziate nei mercati regolamentati. Per tale motivo è stata introdotta un'apposita disciplina transitoria finalizzata a consentire di affrancare i valori maturati entro il 31 dicembre 2011.

Si è inteso in tal modo consentire ai contribuenti di evitare gli effetti penalizzanti della nuova disciplina, assicurando alle plusvalenze maturate in epoca precedente alla data di entrata in vigore della riforma un trattamento tributario analogo a quello che sarebbe applicabile qualora gli stessi cedessero le loro partecipazioni non qualificate entro l'anno in corso.

Nei commi 29 e 30 dell'art. 2 è stato, infatti, stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze in esame può essere assunto, in luogo

³ Da S. Sanna, "Capital gain, minusvalenze deducibili al 62,50%", in *Quotidiano Eutekne* del 17 agosto 2011, e da F. G. Poggiani, "Minusvalenze scontabili al 62,5%", in *Italia Oggi* del 18 agosto 2011, pag. 23.

del costo di acquisto, il valore della partecipazione alla data del 31 dicembre 2011, a condizione che il contribuente che si avvale del regime “dichiarativo”:

- provveda a versare l'imposta sostitutiva eventualmente dovuta secondo i criteri di cui agli articoli 5 e 6 del D. Lgs. 21 novembre 1997, n. 461. Quindi l'opzione sarà esercitata nella dichiarazione dei redditi compresa in Unico 2012 e l'imposta sostitutiva del 12,5 per cento dovrà essere versata entro il termine previsto per il versamento delle imposte dovute in base a tale dichiarazione;
- effettui l'opzione per “tutti i titoli o strumenti finanziari detenuti”. Quindi non sarà possibile affrancare soltanto alcune partecipazioni non qualificate ma dovrà procedersi con riguardo all'intero comparto di tali partecipazioni possedute in regime “dichiarativo”;
- operi l'affrancamento anche con riguardo ai fondi comuni di investimento italiani ed esteri posseduti. Ciò in quanto anche questi saranno assoggettati, a partire dal 1° gennaio 2012, all'imposta sostitutiva del 20 per cento sulle plusvalenze realizzate (nonché alla ritenuta del 20 per cento sull'incremento di valore della quota). Se il contribuente non possiede partecipazioni a tali fondi potrà ugualmente fruire dell'affrancamento con riguardo alle altre possedute nell'ambito del regime “dichiarativo”.

Regole analoghe sono dettate per i titoli detenuti nell'ambito del regime “amministrato”. Non è, invece, previsto l'affrancamento delle partecipazioni detenute nell'ambito del risparmio “gestito”, perché per quest'ultimo è stabilito un regime transitorio basato sul sistema della “maturazione”.

L'affrancamento dei fondi comuni può essere effettuato in via autonoma qualora non sia possibile effettuarlo con riferimento ai titoli in regime dichiarativo e amministrato.

Il decreto di attuazione dovrà precisare le modalità di determinazione del valore della parte-

cipazione al 31 dicembre 2011. Al riguardo si ricorda che nella procedura di affrancamento del 1998, disciplinata dall'art. 14 del D. Lgs. n. 461 del 1997, il valore poteva essere determinato tramite il riferimento al patrimonio netto risultante dal bilancio approvato precedentemente rispetto alla data dell'affrancamento ovvero, in alternativa, al valore risultante da una perizia asseverata da un professionista abilitato (nella quale potevano essere considerati anche gli elementi extracontabili, quale l'avviamento).

La scelta di esercitare o meno l'opzione sarà effettuata tenendo conto, da un lato, del vantaggio dell'applicazione dell'aliquota ridotta e, dall'altro, dei costi connessi all'anticipazione del versamento dell'imposta e all'eventuale reperimento delle risorse finanziarie necessarie, in assenza dell'effettiva percezione del corrispettivo.

Le minusvalenze “latenti”

Nel detto comma 30 è precisato che deve essere versata l'imposta sostitutiva “eventualmente dovuta” e nella relazione di accompagnamento del D.L. n. 138 del 2011 si afferma che è consentito affrancare “le plusvalenze e le minusvalenze latenti” (mentre nella relazione tecnica si fa riferimento alle “plusvalenze nette”). Il tenore letterale della norma e delle relazioni sembrano, pertanto, consentire al decreto di attuazione (che dovrà essere emanato a norma del comma 34) di dare rilevanza anche alle minusvalenze “latenti” che dovessero emergere a seguito dell'applicazione del criterio del valore normale; ciò anche alla luce del detto obbligo di affrancare tutte le partecipazioni non qualificate, comprese, sembrerebbe, anche quelle minusvalenti⁴. In pratica l'imposta sostitutiva risulterebbe dovuta soltanto se dalla somma algebrica tra plusvalenze e minusvalenze “latenti” (compresi gli altri redditi e perdite che confluiscono nella stessa “massa”) emerga un risultato positivo: si tratterebbe, d'altra parte, della medesima situazione che si verificherebbe qualora il contribuente

⁴ Cfr., in tal senso, M. Piazza, “Fisco più pesante sui guadagni di borsa”, op. cit., e “Capital gain, test fiscale entro dicembre”, in Il Sole 24 Ore del 22 agosto 2011, pag. 5

provvedesse a dismettere le sue partecipazioni non qualificate entro il 31 dicembre 2011. A favore di tale soluzione si era, peraltro, espressa anche la Commissione di studio sulla tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria, nella relazione finale del 30 settembre 2006.

Tale soluzione risulterebbe innovativa rispetto al principio della irrilevanza delle minusvalenze emergenti dall'affrancamento che era stato affermato dall'Amministrazione finanziaria con riguardo alla riforma del 1998 (circolari 165/E e 188/E del 1998), in considerazione del tenore letterale dell'art. 14 del D. Lgs. n. 461 del 1997, nel quale era stabilito espressamente l'assoggettamento delle plusvalenze all'imposta sostitutiva.

Le eccedenze di minusvalenze riportate dagli anni precedenti dovrebbero, inoltre, essere utilizzabili per compensare la plusvalenza emergente dall'affrancamento, come già chiarito in passato.

Nel comma 32 dello stesso art. 2 è, peraltro, espressamente previsto che le minusvalenze derivanti dall'esercizio delle opzioni sono portate in deduzione delle plusvalenze e degli altri redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies del TUIR realizzati successivamente, fino al 31 dicembre 2012, per una quota pari al 62,5 per cento del loro ammontare. La formulazione letterale della norma circoscrive, però, l'applicazione della stessa al solo caso, di cui al comma precedente, dei proventi derivanti dalla partecipazione a organismi e fondi comuni, per i quali non sia possibile applicare i criteri previsti per il regime dichiarativo o amministrato.

L'affrancamento parziale

Dovrà, altresì, essere chiarito dal decreto di attuazione se è possibile effettuare l'affrancamento, sia pure in via facoltativa, di parte di una partecipazione qualificata, che, autonomamente considerata, configuri una partecipazione non qualificata. Tale possibilità, che era stata consentita, dalle citate circolari n. 165/E e n. 188/E e dalla risoluzione n. 37/E del 2002, in occasione dell'affrancamento del 2008 (che riguardava, però, anche le partecipazioni qualificate), risulterebbe, peraltro, in linea con la finalità dell'affrancamento, che è,

come già evidenziato, quella di evitare che il contribuente ponga in essere cessioni di comodo in prossimità della data di entrata in vigore della riforma. Naturalmente l'obbligo di affrancare tutte le partecipazioni possedute riguarderebbe soltanto quelle non qualificate, ma potrebbe essere riconosciuta dal decreto di attuazione la possibilità di effettuare l'allineamento al valore di mercato anche di una parte della partecipazione qualificata che non superi il limite previsto per essere considerata non qualificata.

I rapporti con la rivalutazione del DL 70/2011

Il nuovo affrancamento si aggiunge alla disciplina della rivalutazione delle partecipazioni prevista dall'art. 7 del D.L. n. 70 del 2011 (cosiddetto decreto sviluppo), la quale si distingue, però, dal primo perché:

- riguarda le partecipazioni detenute al 1° luglio 2011 (mentre per l'affrancamento si fa riferimento al 31 dicembre);
- richiede, per le partecipazioni non qualificate, il versamento dell'imposta sostitutiva del 2 per cento da calcolare sull'intero nuovo valore (mentre quella del 12,5 per cento si applica alla sola plusvalenza), con versamento da eseguire in tre rate annuali maggiorate degli interessi (e non in unica soluzione) a partire dal 30 giugno 2012 e con l'obbligo della perizia, da asseverare entro la stessa data.

La detta rivalutazione è divenuta, peraltro, più conveniente in seguito all'aumento dell'imposta sostitutiva.

I contribuenti dovranno, pertanto, valutare con attenzione la convenienza ad avvalersi dell'una o dell'altra previsione normativa, che dipende dall'entità della plusvalenza "virtuale" e dalle differenze tra le due discipline, che sono state evidenziate.

In particolare, se la plusvalenza supera il 20 per cento del valore di acquisto risulta conveniente utilizzare la rivalutazione prevista dal "decreto sviluppo"; ma se una parte rilevante del maggior valore della partecipazione fosse conseguito nel secondo semestre del 2011 sarebbe conveniente utilizzare la procedura del D.L. n. 138 del 2011.

Studi di settore e onere della prova, passo falso dei giudici della CTP di Siracusa

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa sezione 1 riunita con l'intervento dei Signori:

MANGIAFICO	Renato	<i>Presidente</i>
VERGA	Vincenzo	<i>Relatore</i>
ROMANO	Laura	<i>Giudice</i>

ha emesso la seguente sentenza n. 572/1/11 del 15/12/2011

Omissis...

Con ricorso RGR N. 573/11, impugnava avanti questa Commissione l'avviso di accertamento indicato in epigrafe, notificato il 17.11.2010, con il quale l'A.F. accertava, a suo carico, per l'anno d'imposta 2005, ai sensi dell'art. 62 bis del decreto legge 30.8.1993 n. 331, convertito dalla legge 29.19.1993 n. 427, maggiori ricavi per euro 82.037,00, in base allo studio di settore TM290 applicabile in relazione all'attività svolta (commercio al dettaglio di mobili). Deduceva:

- "Rispetto all'ammontare dei ricavi effettivamente conseguiti e dichiarati di euro 833.115,00, i risultati ottenuti con l'applicazione dello studio di settore «TM291Y» anno modello 2006 (ricavo puntuale euro 915.152,00; ricavo minimo ammissibile euro 904.061,00) evidenziano uno scostamento compreso nell'intervallo di confidenza da un minimo di euro 70.946,00 ad un massimo di euro 82.037,00";
- "Dallo studio rielaborato emerge la coerenza della rotazione di magazzino e solo un lieve scostamento degli indici relativi al «valore aggiunto per addetto» (19,75/20,31) ed al «ricarico» (1,29/1,34)";
- Eccepiva: "I risultati di GE.RI.CO., trattandosi di valori medi e come tali stimati, non possono costituire un fatto noto dal quale desumere ed argomentare quello ignoto da provare";
- In sede di accertamento non viene contestata l'inattendibilità delle scritture contabili;
- Difetto di motivazione;

- Un incremento del costo del personale di appena euro 14.000,00 non può giustificare uno scostamento tale da neutralizzare il notevole incremento del volume dei ricavi rispetto a quelli conseguiti nell'anno precedente;
- La globalizzazione del mercato ha determinato una crisi del settore dovuto al massiccio intervento di operatori stranieri in Italia.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'impugnato avviso.

Resisteva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Siracusa fatto prot. N. 2011124811 del 15.3.2011 con il quale chiedeva il rigetto del gravame.

All'udienza pubblica del 6.12.2011, assente la parte, il rappresentante dell'Ufficio concludeva come da verbale. La Commissione poneva in decisione il ricorso.

Motivi della decisione

Osserva il Collegio:

L'avviso di accertamento - secondo la migliore giurisprudenza della Suprema Corte - ha carattere di mera provocatio ad opponendum, nel senso che soddisfa l'obbligo della motivazione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeat.

Alla luce del suddetto principio, deve ritenersi legittima la rettifica operata dall'ufficio finanziario il quale abbia indicato con chiarezza il presupposto del maggior valore.

Nel caso di specie, infatti, l'Ufficio ha corredato la rettifica con i calcoli che hanno portato alla determinazione del reddito, e ha espressamente fatto riferimento alla "nota tecnica e metodologica, alle tabelle dei coefficienti nonché alla lista delle variabili per l'applicazione dello studio di riferimento, che sta a base dell'accertamento.

I predetti elementi risultano sufficienti per realizzare le finalità della motivazione, ossia per consentire al contribuente di essere edotto del conte-

nuto della pretesa azionata, del titolo e del quantum di essa, dei dati informativi da cui l'ufficio trae argomento per affermare la propria pretesa.

Peraltro, l'A.F. ha evidenziato che i ricavi dichiarati nei periodi di imposta antecedenti e successivi a quello considerato - 2003/2005/2007 - risultano inferiori a quelli stimati dallo studio di settore, con una differenza rispettivamente di euro 58.775,00, di euro 82.037,00 e di euro 93.914,00;

Come è noto gli studi di settore seguono il principio secondo il quale tutte le attività che per dimensioni, struttura, numero di collaboratori, beni strumentali ed altro, coincidono devono denunciare il medesimo reddito.

Tuttavia è consentito alla parte di fornire all'AF., nella fase del contraddittorio, o, al giudice, nella fase contenziosa, le ragioni per le quali il reddito dichiarato non coincide con le risultanze degli studi suddetti.

Il contraddittorio ha regolarmente avuto luogo.

La Suprema Corte si è pronunciata più volte in ordine alla legittimità degli accertamenti basati su dati presuntivi (parametri o studi di settore), secon-

do la quale il contribuente che voglia contestare il risultato delle presunzioni stesse ha l'onere di attivarsi per dimostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto sulla base dei criteri presuntivi potendo nel contempo confermare la validità del proprio operato sulla scorta di altre presunzioni.

Quindi la Corte equipara i parametri e/o gli studi di settore a presunzioni semplici che possono legittimare l'emissione di un avviso di accertamento anche se non è preclusa la facoltà per il contribuente di fornire la prova contraria.

Il contribuente non ha fornito alcun elemento probatorio idoneo a fare venire meno l'applicazione degli studi di settore, non potendo essere considerata tale la dedotta circostanza della "crisi del settore" conseguente alla globalizzazione dei mercati.

Ne consegue che il ricorso non può trovare accoglimento.

Ricorrono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione respinge il ricorso e compensa le spese.



Studi di settore inapplicabili alla società in condizione prefallimentare

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sezione staccata di Siracusa, Sez. 16, riunita con l'intervento dei Signori:

BURZICHELLI	Daniele	Presidente
FERLA	Girolamo	Relatore
FALCO SCAMPITILLA	Santo	Giudice

ha emesso la seguente sentenza n. 381/16/11 del 20/12/2011 sull'appello n. 1294/11 depositato il 07/03/2011 avverso la sentenza n. 184/01/2010 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa
Omissis...

L'avv., Curatore della società dichiarata fallita con sentenza del 07.11.2006, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento, notificato il 31.10.2008, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Simcusa, in considerazione che la dichiarazione era stata omessa per l'anno 2004, determinava in forma induttiva il reddito della società in Euro 452.342,00 ai fini IRES, in Euro 684.330,00 l'imponibile IRAP e in Euro 532.167,00 l'imposta IVA calcolata sul volume di affari in Euro 2.660.836,00. Il Curatore della società contribuente contestava la applicazione di una percentuale di redditività del 17% sul volume di affari calcolata dall'ufficio in base agli studi di settore perché non aveva tenuto conto della situazione di crisi economica e finanziaria della società, posta in liquidazione il 23 febbraio 2005. Eccepiva l'errore commesso dall'ufficio nel calcolare l'imposta IVA sul volume di affari avendo calcolato a detrarre l'imposta pagata sugli acquisti. Chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato per carenza di motivazione e la condanna alle spese di giudizio.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Siracusa sostenendo la legittimità del proprio operato avendo applicato il metodo induttivo ai sensi dell'art. 41 dei DPR 600/73. Chiedeva la reiezione del ricorso con vittoria di spese.

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa accoglieva parzialmente il ricorso disponen-

do che l'ufficio tenesse conto dei costi indicati nella dichiarazione IVA.

La società presentava atto di appello avverso la sentenza dei primi giudici eccependone la insufficiente motivazione e rilevando che l'ufficio non aveva tenuto conto delle varie voci dei costi sostenuti dalla società, riportati nella contabilità generale in possesso del C.T.U. nominato, (oneri previdenziali del personale, affitto locali ecc.). Chiedeva la riforma della sentenza impugnata.

L'ufficio presentava controdeduzioni e appello incidentale eccependo la carenza di motivazione della sentenza nella parte in cui riconosce alla società la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti. Chiede alla Commissione di accogliere l'appello incidentale riformando la sentenza nella parte in cui riconosce alla società il diritto detrazione dell'IVA sugli acquisti.

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, Sezione staccata XVI di Siracusa, riunita il 29.11.2011, osserva: la sentenza dei giudici di prime cure è meritevole di essere riformata.

Questa Commissione ritiene inverosimile che la società contribuente, dichiarata fallita nell'anno 2006, possa aver avuto nell'anno 2004 la redditività del 17%, calcolata dall'ufficio sulla base degli studi di settore. Questi, pur costituendo un valido supporto per la ricostruzione induttiva del reddito d'impresa, pur tuttavia non sono uno strumento da solo capace di tener conto delle particolari situazioni del singola impresa e della sua effettiva capacità contributiva.

In considerazione del fatto che la società contribuente in esame versava già nell'anno 2004, oggetto di accertamento, in condizioni pre-fallimentari, non è ipotizzabile, né verosimile che la stessa abbia avuto, per quell'esercizio, la redditività accertata dall'ufficio.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, in riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello della e, in considerazione della peculiarità della controversia, compensa le spese di giudizio.

I presupposti del ricorso per revocazione

La Commissione Tributaria Regionale di Palermo, sezione staccata di Siracusa, Sez. 16, riunita con l'intervento dei Signori:

POLTO	Salvatore	<i>Presidente</i>
FALCO SCAMPITILLA	Santo	<i>Relatore</i>
RUSSO	Giuseppe	<i>Giudice</i>

ha emesso la seguente sentenza n. 354/16/11 del 07/12/2011 sull'appello per revoca iscritto nel R.G.A. con n. 6805/10 depositato il 16/12/2010 avverso la sentenza n. 200/07/2009 proposto dall'Ufficio: Ag. Entrate Dir. Provinc. Uff. Contr. Siracusa

La CTP di Siracusa accoglieva il ricorso introduttivo proposto avverso cartella di pagamento per IVA ed Irap anno 2001 non versate, che scaturiva dall'iscrizione a ruolo a seguito del controllo della dichiarazione ex art. 36 bis del dpr 600/73.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello.

La Società appellata si costituiva.

Il giudice d'appello, dopo aver osservato che la sentenza dei giudici di prima istanza era meritevole di essere parzialmente riformata, ha statuito che: "L'Ufficio si era limitato a iscrivere a ruolo somme dichiarate dalla società contribuente e da questa non versate, sulle quali non esisteva incertezza comunque tale da obbligare l'ufficio alla preventiva comunicazione di cui all'art. 6 della L. 212/00. A giudizio di quella sezione nessuna delle violazioni eccepite dalla società si è nei fatti verificata e pertanto legittimo appare l'operato dell'ufficio. Tuttavia in considerazione che la società contribuente ha versato la somma di € 37.000,00 in acconto, asserendo di averlo fatto a titolo cautelativo, l'ufficio è tenuto a detrarre tale importo versato dall'ammontare complessivo esposto nella cartella di pagamento."

Concludeva il primo giudice, in dispositivo, "in parziale riforma della sentenza impugnata, dichiara la nullità della cartella nella parte che eccede le somme dichiarate e versate dalla "contribuente."

Il ricorso per revocazione ora proposto dall'Ufficio è motivato da un errore di fatto commesso dal giudice d'appello che, pur riconoscendo legittima la pretesa fiscale, poichè la Società a seguito della notifica della cartella ha versato la somma di € 37.000,00 in acconto, a titolo cautelativo, l'Ufficio sarebbe tenuto a detrarre tale importo versato dall'ammontare complessivo della cartella medesima. Tale rappresentazione dei fatti risulta errata in quanto il ricorrente, a seguito della notifica della cartella, emessa per l'importo di € 136.274,61, ha versato presso la Concessionaria in data 19/9/2006 l'importo di € 36.994,44.

A seguito della sentenza della CTP l'Ufficio aveva provveduto allo "sgravio dell'intero importo della cartella pari ad € 136.274,61, mentre la Serit provvedeva al rimborso dell'importo di € 36.994,44 a suo tempo versato dalla Società contribuente.

Per quanto sopra risulta evidente l'errore di fatto in cui sarebbe incorso il giudice d'appello per cui l'Ufficio chiede la revoca della sentenza n° 200/2009, riconoscendo interamente dovuto l'importo della cartella, sgravata a seguito del giudizio di prima istanza, per l'importo di € 136.274,61, ritenuta legittima in sede di appello.

La Società, costituendosi, sostiene l'inammissibilità o l'infondatezza del ricorso per assenza di requisiti e per violazione dell'art. 395 c. 1 n° 4 del cpc, ove non si ravvisa alcun errore commesso dal giudice d'appello, nè è ammissibile il deposito di documenti in questa sede.

Conclude coerentemente. Successivamente chiede pubblica udienza.

All'odierna pubblica udienza, sentite le parti che insistono come in atti, questo Collegio, successivamente riunito in camera di consiglio, osserva che l'appello è inammissibile.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Recita l'art 395 n° 4 del cpc: Le sentenze pronunciate

in grado di appello o in unico grado possono essere impugnate per revocazione: (4) se la sentenza è "effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituisce un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare.

L'“errore revocatorio” presuppone infatti, - sia nella previsione dell'art. 395 n. 4 c.p.c. che dell'art. 64 del D.Lgs. 546/92, che fa proprie le regole della norma processuale di rito (Cass. 15319/2000) -, il contrasto tra due diverse rappresentazioni dello stesso oggetto, emergenti una dalla sentenza, e l'altra dai documenti ed atti processuali, con assoluta e immediata certezza e senza necessità di particolari indagini ermeneutiche o di argomentazioni induttive; esso non è pertanto ravvisabile nel caso di errore che costituisce frutto dell'apprezzamento, implicito od esplicito, delle risultanze processuali, come nella specie, ove non si denuncia la falsa percezione di un fatto incontrovertibile, ma la omessa o errata valutazione di un atto processuale (Cass. 5027/87; 13401/99), ossia una sentenza che l'una parte assume essere frutto di un errore di fatto.

Orbene nel caso di specie questo Collegio non riesce a ravvisare l'errore di fatto in cui sarebbe incorso il giudice d'appello trattandosi, eventualmente, di una non condivisa interpretazione ed applicazione di norme di legge, da parte dell'Agenzia ricorrente, censurabile eventualmente in sede di legittimità.

Con la motivazione della sentenza impugnata per revocazione il giudice d'appello rileva, peraltro, che l'Ufficio si era limitato a iscrivere a ruolo somme dichiarate dalla società contribuente e da questa non versate, sulle quali non esisteva incertezza comunque tale da obbligarlo alla preventiva comunicazione di cui all'art. 6 della L. 212/00. A giudizio del Giudice d'appello nessuna delle violazioni eccepite dalla società si è nei fatti verificata e pertanto legittimo appare l'operato dell'ufficio. Tuttavia in considerazione che la società contribuente ha versato la somma di € 37.000,00 in acconto, asserendo di averlo fatto a titolo cautelativo, l'ufficio è tenuto a detrarre tale importo versato dall'ammontare complessivo esposto nella cartella di pagamento."

Concludeva il primo giudice, in dispositivo, "in parziale riforma della sentenza impugnata, dichiara la nullità della cartella nella parte che eccede le somme dichiarate e versate dalla contribuente."

Conseguentemente eventuali censure alla sentenza andavano poste con gli ordinari mezzi di impugnazione.

Alla luce dei suesposti principi la Commissione dichiara inammissibile il ricorso per revocazione proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Ricorrono giusti motivi per dichiarare compensate fra le parti le spese di giudizio.

PQM

La Commissione dichiara inammissibile il ricorso per revocazione proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Spese compensate.

COLLABORATE AL GIORNALE!
Notizie, articoli, sentenze di interesse generale
sono graditi e possono essere inviati a
giornale@odcsr.it

Libro Bianco dell'ANDAF sulla semplificazione

di Salvatore Mattia

Segretario Comitato Tecnico Fiscale (CTF) ANDAF

Quella della semplificazione è una strada lunga e tortuosa. Il sistema imprenditoriale del nostro Paese è chiamato a pagare un alto prezzo a causa di norme e procedure che rendono la via della *compliance* più faticosa di quanto dovrebbe. Non è certo un caso che il progetto “*Doing Business*” della Banca Mondiale assegna all'Italia solamente l'ottantasettesimo posto, prima della Mongolia per intenderci, nella speciale classifica internazionale dei Paesi in cui è più facile svolgere attività d'impresa.

Il tema, urgente, della semplificazione delle norme è stato più volte invocato dalle realtà produttive e sociali del Paese che, con fortune differenti, hanno presentato al legislatore le proprie richieste di sburocratizzazione.

Anche l'Andaf decide oggi di presentare, attraverso il “Libro Bianco”, alcune proposte di semplificazione del quadro e degli adempimenti normativi tributari. Ma con un importante elemento di novità. Gli ambiti su cui lo studio si è concentrato non sono solamente analizzati in un'ottica critica. Allo spirito critico, necessario e legittimo, il gruppo di lavoro ha deciso di associare le proposte concrete. È questo, dunque, il primo merito del “Libro Bianco”: la convivenza dell'aspetto problematico e di una o più ipotesi concrete di risoluzione in un unico documento.

Le proposte raccolte nel volume nascono fondamentalmente dalla quotidiana pratica lavorativa. Il comitato Tecnico-Fiscale dell'Andaf è, infatti, composto da uomini d'azienda, professionisti che

giornalmente si misurano con la normativa nazionale e la comparano con la legislazione internazionale dello stesso settore.

Al giorno d'oggi non è più sufficiente guardare solamente alla coerenza dell'architettura normativa interna. I confini si allargano velocemente e il commercio cresce ancora più rapidamente, favorito dal miglioramento dei trasporti e dalle tecnologie della comunicazione.

In questo quadro non ci si può fermare e restare a guardare, ma bisogna contribuire a scrivere quelle condizioni di base che favoriscano la competitività e rafforzino il nostro sistema imprenditoriale. La strada, come detto, è lunga e la posta in gioco molto alta.

In concreto, le proposte del Comitato Tecnico Fiscale dell'Andaf riguardano la semplificazione degli adempimenti amministrativi legati alla *compliance* in tema di:

- ✓ Controlled Foreign Companies (Art. 167 del TUIR);
- ✓ Transfer Pricing (Art. 101 del TUIR);
- ✓ Spese di rappresentanza (Art. 108 del TUIR);
- ✓ Autovetture aziendali (Art. 164 del TUIR);
- ✓ Comunicazioni Intrastat sui servizi, (Art. 50 del DL n. 331/1993);
- ✓ Comunicazioni “black list”, (Art. 1 del DL n. 40/2010);
- ✓ Determinazione della base imponibile IRAP, (Art. 4 del D.Lgs. n. 446/1997).

Il fine delle proposte è di migliorare la gestione amministrativa e fiscale dell'impresa eliminando disposizioni che appesantiscono gli adempimenti, senza generale come contraltare un reale beneficio per lo Stato.

- Ⓢ 0 spese mensili
- Ⓢ carnet assegni compreso
- Ⓢ addebito utenze rid incluso
- Ⓢ home banking gratuito
- Ⓢ 75 operazioni trimestrali allo sportello
- Ⓢ prestiti e finanziamenti veloci

**NASCE il nuovo conto corrente
dedicato ai PROFESSIONISTI
a SPESE 0**

per scoprire gli ulteriori vantaggi ed avere maggiori informazioni rivolgetevi ai nostri consulenti dedicati



BANCA di SIRACUSA



V.le Teracati, 172 Siracusa Tel. 0931 415113