

DOTT. LORENZO GAMBI

DOTT. ROBERTO MANETTI

DOTT. SUSANNA RICCI

DOTT. NICCOLÒ GORDINI

RAG. MATTEO ROVAI

AVV. FRANCESCO GAMBI

AVV. GIANLUCA BARSOTTI

Firenze, 4 marzo 2009

Circolare informativa

Oggetto: **RECENTI NOVITÀ LEGISLATIVE IN MATERIA TRIBUTARIA PER I SOGGETTI PRIVATI E LE IMPRESE**

Si espongono, qui di seguito, le principali, recenti norme agevolative in materia tributaria introdotte a sostegno dei vari settori economici ed in considerazione dell'attuale crisi economica.

1. Le agevolazioni per l'acquisto e rottamazione di autoveicoli.

1.1. Requisiti soggettivi.

L'art. 1, primo comma, del decreto legge n. 10 febbraio 2009, n. 5, ha previsto, nell'ambito delle più ampie misure a sostegno del settore automobilistico, incentivi a favore dei contribuenti che acquistino un autoveicolo nuovo, provvedendo, contestualmente, alla "rottamazione" di un veicolo usato.

L'agevolazione in oggetto riguarda non soltanto i privati, ma anche le imprese, in forma sia individuale che societaria, nonché le associazioni.

Non possono accedere al beneficio i soggetti esercenti l'attività di produzione e scambio di autoveicoli.

Ove l'acquisto avvenga nell'ambito di attività imprenditoriale, le agevolazioni possono essere fruite entro i limiti di cui alla norma cd. "de minimis", prevista dal Regolamento CEE n. 1998/06, la quale stabilisce un *plafond* pari ad euro 200.000, oltre il quale non risulta possibile il godimento di ulteriori benefici.

Si fa inoltre presente che l'agevolazione spetta non soltanto nei casi di acquisizione della proprietà del veicolo, ma anche in quelli di utilizzo per locazione finanziaria (*leasing*).

1.2. Requisiti oggettivi.

Il beneficio si applica agli acquisti di autoveicoli "nuovi", ovvero non ancora immatricolati, rientranti nelle classi "Euro 4" e/o "Euro 5", che presentino, altresì, determinate caratteristiche "ecologiche", individuate con riferimento all'emissione di agenti inquinanti.

L'agevolazione si applica, inoltre, a condizione che l'acquisto dell'autoveicolo si accompagni alla contestuale dismissione (cd. "rottamazione") di autoveicolo usato ad utilizzo promiscuo, rientrante nelle clas-

si “Euro zero”, comprendente le auto non catalitiche, “Euro I” e, ove l'immatricolazione sia avvenuta non oltre il 31/12/1999, “Euro 2”.

Non dà diritto al beneficio, quindi, la dismissione di autoveicoli rientranti nella classe “Euro 2” immatricolati successivamente al 1° gennaio 2000.

1.3. Modalità di fruizione del beneficio.

L'agevolazione consiste in una riduzione del costo d'acquisto del nuovo veicolo, pari ad euro 1.500, che viene applicata dal venditore e risulta cumulabile con le altre agevolazioni previste dal decreto legge n. 5/2009 in relazione all'acquisto di autoveicoli “eco-compatibili”, di cui nel prosieguo.

Detto beneficio si applica ai contratti d'acquisto stipulati a decorrere dal 7 febbraio 2009 ed entro il 31 dicembre 2009, purché, in ogni caso, l'immatricolazione avvenga entro il 31 marzo 2010. Ne consegue che, in sede di conclusione dell'atto d'acquisto, occorrerà aver riguardo ai tempi di consegna: l'eventuale tardiva immatricolazione determina, infatti, la decadenza dal beneficio.

2. Le agevolazioni per l'acquisto di autoveicoli “eco-compatibili”.

Il decreto legge n. 5/2009 ha confermato le agevolazioni di cui alla Legge n. 296/06, che prevedono un incentivo di euro 1.500, non subordinato all'eventuale rottamazione di altro autoveicolo, per l'acquisto di autoveicoli a gas (GPL e/o metano) od elettrici.

Detto incentivo è inoltre aumentato ad euro 2.000 per l'acquisto di modelli le cui emissioni di CO₂ siano inferiori a 120 g/km.

A tale agevolazione può essere aggiunto, alle stesse condizioni sopra esaminate, l'ulteriore incentivo, pari ad euro 1.500, di cui all'art. 3 del decreto legge in oggetto, previsto con riferimento all'acquisto di autoveicoli alimentati a metano (direttamente omologati dal produttore) le cui emissioni di CO₂ risultino inferiori a 120 g/km, elettrici o ad idrogeno. Restano invece esclusi da tale ulteriore agevolazione gli autoveicoli alimentati a GPL.

Entrambi gli incentivi sopra indicati sono applicabili anche nell'ipotesi in cui l'autoveicolo acquistato non sia alimentato in via esclusiva con le modalità suddette, essendo possibile godere dei medesimi anche in relazione ad autoveicoli ad alimentazione “doppia” (benzina/gas ovvero ibridi).

Rileviamo, infine, che tutte le agevolazioni sopra esaminate risultano fra loro cumulabili, con ciò potendo determinare un incentivo massimo pari ad euro 5.000.

Si consideri, ad esempio, il caso di un soggetto che provveda alla rottamazione del proprio autoveicolo “Euro zero”, acquistato in epoca antecedente al 31 dicembre 1999, e che acquisisca, contestualmente, la proprietà di un nuovo autoveicolo con motore alimentato a metano le cui emissioni di CO₂ risultino inferiori a 120 g/kg.

Tale acquisto potrebbe godere dei seguenti incentivi:

1. incentivo alla rottamazione dell'autoveicolo usato: euro 1.500;
2. incentivo all'acquisto di autoveicolo “eco-compatibile”: euro 2.000;
3. ulteriore incentivo per l'acquisto di autoveicolo “eco-compatibile”: euro 1.500,

per un totale, quindi, di euro 5.000.

3. Le agevolazioni per l'acquisto di motoveicoli.

L'art. 1, comma 5, del decreto legge n. 5/2009 ha introdotto, con riferimento agli stessi soggetti beneficiari delle agevolazioni di cui ai punti precedenti, un incentivo pari ad euro 500 per l'acquisto di motocicli classificati "Euro 3", aventi cilindrata compresa fra 51 e 400 cc, con contestuale dismissione di motoveicoli classificati "Euro zero" od "Euro 1", senza vincoli relativi alla cilindrata (di talché sarà possibile beneficiare dell'incentivo in esame rottamando indifferentemente un ciclomotore ovvero una moto di grossa cilindrata), i quali dovranno essere avviati alla demolizione, ad opera del concessionario, nel termine di quindici giorni dal ritiro.

Dette agevolazioni riguardano gli acquisti di motoveicoli nuovi effettuati, anche in locazione finanziaria (*leasing*) dalla data di entrata in vigore del decreto legge in oggetto sino al 31 dicembre 2009.

Rileviamo, in questa sede, come non siano agevolabili gli acquisti di ciclomotori e motoveicoli elettrici, in relazione ai quali è attualmente in fase di definizione un provvedimento di prossima emanazione.

Valgono anche in quest'ambito i limiti di cui alla sopracitata norma cd. "de minimis".

4. Novità relative alle agevolazioni per acquisti di mobili ed elettrodomestici.

L'art. 2 del decreto legge n. 5/2009 prevede, con riferimento alle persone fisiche, la possibilità di beneficiare di una detrazione d'imposta pari al 20% delle spese sostenute successivamente al 7 febbraio 2009 e sino al 31 dicembre 2009, in relazione ad acquisti di mobili ed elettrodomestici finalizzati all'arredo di singole unità immobiliari a destinazione abitativa che siano, in contestualità, anche oggetto di interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia iniziati successivamente al 1° luglio 2008.

Non sono agevolabili gli acquisti di mobili ed elettrodomestici effettuati nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia su parti comuni condominiali.

Sotto l'aspetto oggettivo, sono ammessi al beneficio gli acquisti di mobili ed elettrodomestici ad alta efficienza energetica dotati di apposita "etichetta", oltre a *personal computer* (sia fissi che portatili) e televisori, purché finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.

Quanto premesso, non rientrano nell'ambito delle spese agevolabili:

- gli acquisti di mobili ed elettrodomestici destinati all'arredo di abitazioni diverse da quella oggetto di interventi di recupero;
- gli acquisti di elettrodomestici privi di etichetta energetica (tostapane, aspirapolvere, ecc.).

La suddetta detrazione d'imposta deve essere determinata su un importo massimo di euro 10.000 e deve essere obbligatoriamente ripartita in 5 rate annuali di uguale importo.

Il massimo risparmio fiscale annuo risulta quindi pari ad euro 400 (10.000 x 20% / 5).

In relazione agli adempimenti per accedere al beneficio in esame, rileviamo come, fermo restando il rispetto delle condizioni per godere delle agevolazioni per gli interventi di recupero edilizio, di cui alla

Legge 449/97, sia necessario effettuare i pagamenti degli acquisti suddetti esclusivamente mediante bonifico bancario o postale, nel quale devono essere indicati:

- codice fiscale del beneficiario dell'agevolazione;
- codice fiscale/partita IVA del destinatario del pagamento;
- riferimento normativo dell'operazione;
- codice fiscale di eventuali altri beneficiari dell'agevolazione.

Sottolineiamo, inoltre, come gli incentivi in esame siano cumulabili con i benefici tributari relativi alle opere di ristrutturazione edilizia, i quali prevedono, a loro volta, una detrazione d'imposta pari al 36% dell'ammontare delle spese sostenute in relazione a tali opere, da ripartirsi lungo un arco temporale di 10 anni; e con i benefici, di cui alle norme previste dalla Legge finanziaria per il 2008, relativi agli acquisti di frigoriferi, congelatori e combinazioni di questi ultimi.

Facciamo infine presente come l'Agenzia delle Entrate non si sia, al momento, espressa in relazione al trattamento tributario delle spese in esame laddove esse si inseriscano nel più ampio ambito di interventi eseguiti su unità immobiliari utilizzate promiscuamente sia a fini abitativi che imprenditoriali/professionali, con riferimento alle quali, peraltro, è possibile beneficiare della detrazione IRPEF pari al 36% delle spese relative a detti interventi.

5. Rivalutazione degli immobili di titolarità delle imprese.

5.1 Profili soggettivi.

L'art. 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito in Legge 28 gennaio 2009, n. 2, successivamente modificato dal decreto legge n. 5/2009, consente ad imprenditori individuali, società commerciali ed altri enti pubblici e privati, esercenti attività commerciale, di operare una rivalutazione dei beni immobili di propria titolarità, in parziale deroga ai principi di cui all'art. 2426 del codice civile e delle altre disposizioni normative in materia di bilancio d'esercizio

Detta disposizione permette di rilevare in bilancio i maggiori valori attribuibili a detti beni ed incrementare, così, il patrimonio netto contabile delle imprese in misura pari al saldo attivo di rivalutazione, in una, più ampia, prospettiva di attenuazione degli effetti di cui all'attuale congiuntura economico-finanziaria, oltre che di beneficio fiscale ove si ritenga di "affrancare" il maggior valore dato dalla rivalutazione, come diremo nel prosieguo.

Rimangono esclusi da tale facoltà i soggetti, appartenenti alle categorie sopra indicate, che risultano tenuti alla redazione del bilancio d'esercizio in base ai principi contabili internazionali.

Rileviamo, in questa sede, come detta rivalutazione costituisca una facoltà, e non un obbligo, per tutti i soggetti potenzialmente interessati.

5.2 Profili oggettivi.

Il procedimento di rivalutazione in esame deve obbligatoriamente riguardare tutte le unità immobiliari appartenenti alla medesima categoria omogenea, secondo un criterio omogeneo.

Ne consegue, quindi, che non risulterà possibile escludere da tale processo nessun bene immobile facen-

te parte della specifica categoria da rivalutare.

Quanto premesso, l'art. 15, comma 17, del decreto legge n. 185/2008 individua, quali categorie di beni immobili suscettibili di rivalutazione:

- gli immobili ammortizzabili, quali fabbricati strumentali per natura o per destinazione;
- gli immobili non ammortizzabili, quali terreni non edificabili e fabbricati non strumentali.

Sono esclusi gli immobili “merce” ovvero alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa. Sotto profilo temporale, la rivalutazione può essere effettuata in relazione al bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, e quindi, per la quasi generalità delle imprese, al bilancio chiuso al 31 dicembre 2008: ciò impone di operare con la massima tempestività, considerato il termine ordinario (centoventi giorni) previsto per l'approvazione del bilancio, salvo – si ritiene – l'eventuale possibilità, invero non pacifica, di far ricorso al più ampio termine di sei mesi, ove statuarmente previsto, nel caso che il patrimonio immobiliare da rivalutare sia così complesso ed articolato da richiedere tempi di stima ovvero perizia, non “ordinari”.

Con riferimento all'entità della rivalutazione, l'art. 15 del decreto legge n. 185/2008 stabilisce che essa non può, in ogni caso, determinare valori superiori agli importi “effettivamente attribuibili” ai beni oggetto di rivalutazione, avuto riguardo sia alla loro consistenza, sia alla loro capacità produttiva, sia, infine, alla effettiva possibilità di economica utilizzazione da parte dell'impresa.

Rileviamo, infine, che l'appartenenza alle diverse categorie omogenee deve essere verificata in relazione alla data di chiusura del bilancio 2008, fermo restando il requisito della ininterrotta collocazione dei beni oggetto di rivalutazione tra le categorie rivalutabili sin dall'esercizio 2007.

5.3 **Tipologie di rivalutazione.**

5.3.1 Rivalutazione ai fini civilistici.

È importante rilevare come il procedimento di rivalutazione possa riguardare il solo profilo civile, senza la necessità che assuma rilevanza fiscale, in altre parole senza che ciò comporti la corresponsione di imposte sostitutive.

Peraltro, ove l'impresa intenda incrementare anche il costo “fiscale” dell'immobile – riducendo/limitando, così, la futura (a partire dal terzo esercizio), possibile plusvalenza tassabile in caso di alienazione –, sarà possibile, come diremo, procedere anche alla rivalutazione ai fini tributari.

La sola rivalutazione ai fini civili ha la finalità di incrementare il patrimonio netto contabile, con i conseguenti benefici in termini di solidità patrimoniale, rilevanti anche ai fini della valutazione degli indici di riferimento per l'erogazione del credito da parte degli istituti finanziari.

La rivalutazione, come disposto dall'art. 15, comma 18, del decreto legge 185/2008, dovrà essere iscritta in apposita riserva del patrimonio netto, con esplicito riferimento al provvedimento di legge.

La riserva così costituita potrà essere utilizzata, senza alcuna conseguenza di natura fiscale, a copertura di eventuali perdite economiche.

In ipotesi di distribuzione fra i soci, le somme distribuite daranno luogo a reddito imponibile sia per la

società che per i soci: in particolare, la società sarà tenuta al versamento delle imposte di competenza, potendo scomputare, se del caso, l'importo versato a titolo di imposta sostitutiva di cui nel prosieguo; i soci saranno invece obbligati a dichiarare il relativo provento fra i redditi di capitale, assoggettandolo ad imposizione nella misura del 49,72%, se soci-persone fisiche, ovvero del 5%, se soci-persone giuridiche.

5.3.2 Rivalutazione ai fini tributari.

Come detto, i maggiori valori conseguenti alla rivalutazione possono essere “affrancati” ai fini delle imposte sul reddito (IRPEF o IRES e relative addizionali) mediante il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3% in relazione ai beni ammortizzabili ed all'1,5% in relazione ai beni non ammortizzabili, calcolata sui saldi di rivalutazione.

Il versamento dell'imposta sostitutiva consente di ottenere il “riallineamento” dei valori fiscalmente riconosciuti ai maggiori valori civilistici e di determinare, quindi, maggiori quote di ammortamento in relazione ai beni oggetto di rivalutazione. Peraltro, in base a quanto stabilito dall'art. 15, comma 20, del decreto legge 185/2008, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini tributari soltanto a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, e quindi, per le rivalutazioni effettuate con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2008, solo a decorrere dall'esercizio 2011. Di conseguenza, gli ammortamenti imputati ai bilanci 2008, 2009 e 2010 in ragione dei maggiori valori derivanti dalla rivalutazione risulteranno parzialmente non deducibili.

I soggetti interessati dalle norme in esame hanno inoltre la possibilità di “affrancare” il saldo attivo di rivalutazione anche ai fini della successiva distribuzione ai soci, con ciò evitando di incorrere nell'obbligo di versamento delle imposte, di cui al punto precedente. Detto affrancamento risulta in effetti possibile a condizione che l'impresa proceda al versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva, pari al 10% del saldo attivo di rivalutazione.

In relazione, infine, ai termini di versamento di entrambe le suddette imposte sostitutive, rileviamo che il relativo saldo deve essere eseguito in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento delle imposte del periodo in relazione al quale la rivalutazione è stata effettuata, ovvero in tre rate, con maggiorazione del 3% su base annua, aventi scadenza:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento in unica soluzione;
- la seconda, entro il termine di versamento delle imposte relative al periodo d'imposta successivo a quello in relazione al quale la rivalutazione è stata effettuata;
- la terza, entro il termine di versamento delle imposte relative al secondo periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale la rivalutazione è stata effettuata.

6. Novità in relazione ai provvedimenti cautelari a tutela dei crediti erariali.

6.1 L'impianto normativo ex art. 22 D.P.R. n. 472/1997.

L'art. 27, comma 6, del decreto legge 185/2008 ha operato una sostanziale estensione delle disposizioni

di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, relative ai provvedimenti di iscrizione di ipoteca e sequestro conservativo sui beni del contribuente.

Merita ricordare, in questa sede, che già in base alle disposizioni di cui al sopracitato decreto, è facoltà dell'Amministrazione finanziaria richiedere l'adozione di particolari misure cautelari sui beni del contribuente cui siano stati notificati atti di contestazione, provvedimenti di irrogazione di sanzioni ovvero processi verbali di constatazione, allorché la situazione economico-finanziaria del medesimo non offra garanzie idonee e sufficienti al soddisfacimento della pretesa tributaria.

Più in particolare, in dette circostanze, l'Ente titolare della potestà tributaria può, limitatamente agli importi dovuti a titolo di sanzioni amministrative, chiedere, a mezzo istanza presentata al presidente della Commissione Tributaria competente per territorio, l'iscrizione di ipoteca sui beni del debitore e di eventuali altri soggetti con lui coobbligati nonché l'autorizzazione a procedere al sequestro conservativo su detti beni.

L'accoglimento della suddetta istanza presuppone, invero, che la Commissione Tributaria adita effettui una valutazione sostanziale e di merito in relazione alla fondatezza delle richieste avanzate dall'Ente impositore: essa, in altri termini, procede alla verifica dell'effettiva sussistenza del rischio che azioni o comportamenti del soggetto debitore, posti in essere successivamente alla notifica dell'atto impositivo, possano arrecare pregiudizio alle garanzie previste dalla legge a tutela del creditore.

Rileviamo come non sia sufficiente, a tal fine, la dimostrazione della sproporzione fra l'entità del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria e la consistenza patrimoniale del debitore, che di per sé non costituisce una prova concreta ed attuale del rischio del buon esito della procedura di riscossione; e come possa esserlo, invece, una successione di perdite economiche verificatesi nell'ambito di attività commerciale caratterizzata da irreversibile *trend* negativo, tali da pregiudicare, nel loro insieme, l'equilibrio finanziario del debitore e, conseguentemente, la sua capacità di adempiere agli impegni di pagamento.

6.2 Le modifiche introdotte dal D.L. n. 185/2008 in materia di misure cautelari per l'Erario.

L'impianto normativo di cui sopra è stato sostanzialmente confermato dalle nuove disposizioni introdotte dal decreto legge n. 185/2008, con le quali il Legislatore si è limitato ad apportare due importanti novità, qui di seguito riepilogate:

1. possibilità, per l'ente titolare del diritto al tributo, di richiedere l'iscrizione ipotecaria sui beni del debitore non soltanto in relazione alle somme dovute a titolo di sanzioni amministrative, ma anche con riferimento ai tributi ed ai relativi interessi, di talché tale garanzia viene ora estesa all'intero credito vantato nei confronti del contribuente;
2. perdita di efficacia delle misure cautelari in esame, a partire dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento relativo alla cartella esattoriale recante gli importi iscritti a ruolo nell'ambito del procedimento di accertamento all'origine dei medesimi provvedimenti cautelari, coincidente con il sessantesimo giorno successivo alla notifica al debitore.

Le novità introdotte dal decreto legge n. 185/2008 seguono, pertanto, due direzioni opposte: per un verso, esse tendono ad inasprire la posizione del contribuente in tutte quelle ipotesi in cui sia ravvisabile, per l'ente creditore, la concreta possibilità di dissoluzione delle garanzie di legge, ampliando il ventaglio dei tributi in relazione ai quali dette misure risultano azionabili; per altro verso, esse pongono un vincolo a carico dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'arco temporale entro il quale l'ente creditore è legittimato a richiedere le sopra indicate cautele di legge.

Detta limitazione temporale trova, in effetti, la sua giustificazione nella circostanza che, successivamente alla scadenza prevista per il pagamento della cartella esattoriale, il concessionario alla riscossione dei tributi ha titolo per esperire le ordinarie procedure coattive per il soddisfacimento delle ragioni di cui è titolare.

Rileviamo, infine, che per effetto di quanto sopra, ed indipendentemente dal fatto che il contribuente impugni l'atto impositivo alla base della pretesa dell'ente impositore, quest'ultimo si troverà privo di alcuna garanzia per il periodo intercorrente fra il primo giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento della cartella esattoriale e l'ottenimento, da parte del concessionario alla riscossione, dell'atto di pignoramento di cui al processo di esecuzione forzata *ex art. 49 D.P.R. n. 602/1973*.

Rimane ferma, pur tuttavia, la responsabilità penale del debitore che fraudolentemente, approfittando di tale *vacatio*, alieni i propri beni in modo da arrecare pregiudizio alla procedura di riscossione coattiva delle somme dovute, secondo quanto previsto dal D.Lgs. n. 74/2000.

7. Novità in materia di “accertamento con adesione”.

7.1 Profili oggettivi.

Con l'art. 27 della Legge 28 gennaio 2009, n. 209, di conversione del decreto legge n. 185/2008, il Legislatore ha introdotto alcune rilevanti novità in relazione ai procedimenti di accertamento con adesione di cui all'art. 5 del D.Lgs. 19 luglio 1997, n. 218, le quali perseguono, in ultima analisi, la finalità di rendere meno onerosa per i contribuenti l'eventuale definizione del contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, nel più ampio obiettivo di ridurre il numero dei procedimenti promossi presso le Commissioni tributarie.

Rileviamo, in via preliminare, come le disposizioni relative agli inviti alla comparizione non si applichino agli inviti preceduti dai verbali di constatazione ai fini dell'accertamento parziale per i quali è prevista la possibilità di adesione, nell'ipotesi in cui tale adesione non sia stata prestata, ed in relazione alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali all'origine di atti di accertamento parziale.

Quanto premesso, come previsto dal terzo comma della disposizione in esame, le nuove disposizioni si applicano agli inviti alla comparizione emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate, in relazione ai tributi diretti ed al tributo IVA, a decorrere dal 1° gennaio 2009.

In base alle nuove norme, che determinano, in ultima analisi, un sostanziale ampliamento delle possibilità di ricorrere a detto istituto, il contribuente risulta legittimato ad aderire, oltre che in relazione agli

atti di cui all'impianto normativo originario, anche ai contenuti degli inviti alla comparizione notificati dall'ente impositore.

Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 del D.Lgs n. 218/1997 stabilisce, infatti, che il contribuente possa prestare adesione ai contenuti dell'invito, integrati come diremo nel prosieguo, mediante comunicazione al competente Ufficio e contestuale versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Alla suddetta comunicazione, che deve contenere, ove il contribuente abbia optato per il pagamento in forma rateizzata delle somme dovute, l'indicazione del numero delle rate, deve essere allegata la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima od unica rata.

Ciò determina, di fatto, un'estensione delle possibilità di difesa del contribuente, con l'ulteriore vantaggio per cui risultano inefficaci le successive, eventuali, contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, in presenza di nuovi elementi, ove il maggior reddito accertabile non ecceda il 50% degli imponibili già oggetto di definizione, entro un limite comunque non superiore ad euro 77.469.

L'accordo raggiunto anteriormente al dibattimento permette, infine, di ridurre alla metà le sanzioni di carattere penale.

Rileviamo come la suddetta adesione, sotto il profilo sostanziale, debba riguardare il contenuto integrale dell'invito, non essendo infatti consentita alcuna possibilità di adesione parziale al contenuto del medesimo.

Facciamo infine presente come, a seguito delle novità introdotte dal decreto legge n. 185/2008, sia stata estesa anche alle imposte indirette, diverse dal tributo IVA, la possibilità di definizione degli accertamenti con adesione e degli inviti al contraddittorio emessi a decorrere dal 29 gennaio 2009. In tali ipotesi, ove l'accertamento ovvero l'invito al contraddittorio riguardino atti da cui derivi il pagamento di più tributi, la possibilità di definizione si estende automaticamente ad ognuno di essi.

7.2 Profili procedurali.

Sotto l'aspetto procedurale, viene stabilito l'obbligo, per l'ente impositore, di specificare, nell'invito alla comparizione, oltre agli elementi già previsti dal D.Lgs. n. 218/1997:

- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in ipotesi di definizione agevolata a seguito di effettiva adesione;
- i motivi all'origine della determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui sopra.

Rileviamo, in questa sede, come per effetto delle norme relative agli inviti alla comparizione emessi entro il 31 dicembre 2008 i destinatari di tali atti fossero impossibilitati a conoscere, almeno fino al giorno di effettiva comparizione e di instaurazione del contraddittorio presso gli uffici finanziari, sia le ragioni della maggiore pretesa dell'ente impositore che l'ammontare delle somme dovute in ipotesi di perfezionamento dell'adesione.

7.3 Effetti economici.

Le nuove disposizioni relative all'adesione agli inviti a comparire presentano, sotto l'aspetto economico,

una maggiore convenienza rispetto alle norme relative all'ordinaria procedura di accertamento con adesione.

Il decreto legge n. 185/2008 ha infatti disposto, in relazione agli inviti alla comparizione la cui adesione da parte del contribuente si perfezioni nei termini e con le modalità di cui sopra, la riduzione ad un ottavo del minimo di legge delle sanzioni amministrative pecuniarie applicabili alle violazioni relative ai tributi ed alle dichiarazioni periodiche relative ai periodi oggetto di accertamento, operando, così, un abbattimento in misura pari al 50% del carico sanzionatorio di cui alla disciplina relativa alla ordinaria procedura di definizione, che fissa le sanzioni in misura pari ad un quarto del minimo di legge.

Quanto al pagamento delle somme dovute a seguito della definizione, le nuove norme stabiliscono che esso debba essere effettuato con le modalità di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 218/1997, senza obbligo, in ipotesi di versamento in forma rateale, di prestare le garanzie previste dalla norma suddetta.

Per espressa previsione normativa, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di legge, calcolati dal giorno successivo a quello del versamento della prima rata e sino alla scadenza di ciascuna rata successiva.

8. Novità in materia di interpello antielusivo.

L'art. 16, comma 1, del decreto legge n. 185/2008 ha parzialmente modificato la disciplina in materia di interpello antielusivo, di cui all'art. 21 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Rileviamo, per completezza, come tale tipologia di interpello consenta al contribuente di conoscere preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria in relazione a determinate operazioni, aventi rilevanza sotto il profilo tributario, che lo stesso intende porre in essere. Tale richiesta deve essere formulata, a pena di inammissibilità, anteriormente al compimento delle suddette operazioni e comunque prima dell'avvio dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, e deve obbligatoriamente contenere:

1. i dati identificativi del contribuente, o del suo legale rappresentante, e delle altre parti eventualmente interessate;
2. l'indicazione dell'eventuale domiciliatario;
3. la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;
4. l'esposizione dettagliata del caso concreto;
5. la soluzione interpretativa prospettata.

A tale richiesta deve inoltre essere allegata copia della documentazione rilevante ai fini della individuazione e qualificazione della fattispecie prospettata.

Quanto premesso, le modifiche introdotte dal decreto legge n. 185/2008 riguardano, in particolare:

- i termini per la comunicazione della risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- il meccanismo di formazione del silenzio-assenso.

Decorso centoventi giorni dalla presentazione della suddetta istanza, senza che la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso abbia provveduto alla formulazione del parere in essa richiesto, il contribuente

è, per effetto delle nuove norme, legittimato a trasmettere apposita diffida ad adempiere alla competente struttura centrale dell’Agenzia delle Entrate, ovvero alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Decorsi ulteriori sessanta giorni dalla trasmissione della suddetta diffida, la mancata comunicazione del parere equivale a silenzio-assenso.

Facciamo infine presente che le novità di cui al decreto legge n. 185/2008 si applicano con riferimento alle sole istanze presentate a decorrere dal 29 novembre 2008, nonché a quelle presentate prima del 29 novembre 2008, in relazione alle quali, a tale data, non risultava scaduto il termine di 60 giorni per la risposta da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Come specificato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E del 24 febbraio 2009, saranno pertanto prive di effetti le diffide trasmesse con riguardo ad istanze di interpello presentate anteriormente al 30 settembre 2008.

* * *

Considerata l’entità e la complessità delle novità introdotte dal Legislatore, in relazione alle quali sono state esaminate nella presente circolare quelle ritenute principali o più rilevanti, questo Studio resta, ovviamente, a disposizione dei signori Clienti per ogni opportuno approfondimento e chiarimento.

Gradita è l’occasione per porgere i più cordiali saluti.

STUDIO GAMBÌ
Dottori Commercialisti