

/ MERCOLEDÌ, 17 NOVEMBRE 2010

IL CASO DEL GIORNO

DDT per i soggetti IVA che movimentano beni

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Francesco D'ALFONSO

Con l'abrogazione delle disposizioni riguardanti l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti (fattura o bolla accompagnatoria), contenute nel DPR n. 627/1978, non è più necessario che tali beni siano assistiti da un documento accompagnatorio. Ciò nondimeno, l'emissione della bolla di accompagnamento continua a essere prevista con riferimento alla circolazione di alcuni beni (tabacchi e fiammiferi, prodotti sottoposti al regime delle accise, ad imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale di cui agli artt. 21, 27 e 62 del Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, approvato con DLgs n. 504/1995), nonché (in questo caso si tratta di una facoltà) allorché questi ultimi [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Per il leasing immobiliare ipocatastali in misura piena

Il maxiemendamento alla legge di stabilità intende abolire il dimezzamento e applicare le imposte fisse al riscatto

/ Anita MAURO

Il maxiemendamento del Governo al Ddl. recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2011), in discussione alla Camera, contiene alcune nuove norme in materia di leasing, concernenti l'imposizione indiretta applicabile agli atti di **leasing immobiliare**.

In primo luogo, modificando l'art. 57 del DPR 131/86 e l'art. 11 del DLgs. 347/90, il maxiemendamento dispone che l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è **obbligato in solido** al pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale dovute dalla società di leasing che ha acquistato l'immobile da concedere in locazione, anche ove si tratti di un **immobile da costruire o in corso di costruzione**.

Pertanto, il pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale dovute all'atto dell'acquisto dell'immobile potrà essere richiesto, oltre che alle parti del contratto, anche all'utilizzatore, sebbene esso sia un **soggetto terzo** rispetto al contratto di acquisto immobiliare.

Inoltre, con una modifica alla Tariffa, Parte II,

allegata al DPR 131/86, viene disposto che i contratti di locazione finanziaria immobiliare, stipulati da banche e da intermediari finanziari (contratti per i quali il titolo VI del DLgs. 385/93 prescrive la forma scritta a pena di nullità), sono **soggetti a registrazione in caso d'uso**.

Ancora, viene modificata la disciplina dettata dall'art. 35 commi 10-ter e 10-sexies del DL 223/2006, (come conv. dalla L. 248/2006). Si ricorda, infatti, che tali norme, allo scopo di **parificare l'imposizione** indiretta applicabile nel caso di acquisto in seguito a leasing a quella applicabile in caso di acquisto diretto, avevano disposto:

- il **dimezzamento delle imposte ipotecaria e catastale** dovute all'atto di acquisto ed al riscatto dell'immobile strumentale concesso in locazione finanziaria (comma 10-ter);
- che quanto versato a titolo di imposta di registro sui canoni di leasing relativi ad un bene strumentale potesse essere **scomputato** da quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale in sede di **riscatto** del bene oggetto di leasing (comma 10-sexies).

In proposito, si ricorda che l' [...]

A PAGINA 4

INEVIDENZA

Regioni in deficit sanitario: acconto IRAP con maggiorazione dello 0,15%

Il pagamento dei debiti tributari non impedisce il sequestro degli immobili

Interposizione di manodopera: il datore effettivo è responsabile per gli infortuni

L'inutilizzabilità penale non invalida l'avviso di accertamento

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 10

FISCO

La cartella deve contenere la data di esecutività del ruolo

/ Alfio CISSELLO

Le cartelle di pagamento devono contenere indicazioni che consentano al contribuente l'immediata **comprensione** della **pretesa**, tra le quali rientra la **data di esecutività del ruolo**. Questo è l'importante principio stabilito dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 22997 depositata in data 12 novembre 2010), principio che può costituire la base per un netto **revirement** dei funzionari in merito alla **motivazione** della cartella di pagamento. Si spera, quindi, che la motivazione delle [...]

A PAGINA 5

DDT per i soggetti IVA che movimentano beni

Il documento di trasporto consente di avvalersi della fatturazione differita, nonché di vincere le presunzioni di acquisto e di vendita

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Francesco D'ALFONSO

Con l'abrogazione delle disposizioni riguardanti l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti (**fattura o bolla** accompagnatoria), contenute nel DPR n. 627/1978, non è più necessario che tali beni siano assistiti da un documento accompagnatorio. Ciò nondimeno, l'emissione della bolla di accompagnamento continua a essere prevista con riferimento alla circolazione di **alcuni beni** (tabacchi e fiammiferi, prodotti sottoposti al regime delle accise, ad imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale di cui agli artt. 21, 27 e 62 del Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, approvato con DLgs n. 504/1995), nonché (in questo caso si tratta di una facoltà) allorché questi ultimi beni siano trasportati assieme a beni non più soggetti all'obbligo della bolla (C.M. n. 249/1996).

In premessa, va sottolineato che al documento di trasporto è equiparato, ai fini della fatturazione differita, **qualsiasi altro documento** (lettura di vettura, polizza di carico, ecc.), sempre che lo stesso contenga le informazioni sopra descritte. In presenza di tutti gli elementi previsti, sono, inoltre, idonei a tale scopo anche i documenti postali, nonché lo scontrino e la ricevuta fiscale. Peraltro, il documento di trasporto, integrato con l'ammontare dei corrispettivi comprensivi di IVA, sostituisce la ricevuta o lo scontrino fiscale.

Il **documento di trasporto**, emesso (anche in formato elettronico) almeno in duplice esemplare (ulteriori copie possono poi essere predisposte per gli altri soggetti coinvolti) e in forma libera prima dell'inizio del trasporto o della consegna, deve obbligatoriamente contenere **data e numero** (da riportarsi entrambi sulla fattura in caso di "fatturazione differita"), **generalità dei soggetti** coinvolti nell'operazione (cedente, cessionario, eventuale impresa incaricata del trasporto) e descrizione della **natura, qualità e quantità** (l'indicazione può essere eseguita in cifre senza che sia necessaria quella in lettere) dei beni ceduti (art. 1, comma 3 del DPR n. 472/1996). Inoltre, laddove il trasporto sia effettuato da più vettori nell'ambito dell'intera tratta, nel documento dovranno essere indicate esclusivamente le generalità del **primo incaricato** del trasporto.

Il DDT, da conservarsi a norma dell'art. 39, comma 3 del DPR n. 633/1972, non deve, poi, obbligatoriamente "scortare" i beni in viaggio, essendo possibile, infatti, che lo stesso venga inviato **anche separatamente** tramite servizio postale, a mezzo corriere oppure mediante strumenti elettronici,

purché ciò avvenga entro la mezzanotte del giorno di consegna. In caso di **fatturazione differita**, prevista dall'art. 21, comma 4 del DPR n. 633/1972, inoltre, nella particolare ipotesi in cui non coincidano la data di consegna dei beni e la data di compilazione del documento di trasporto, sulla fattura potrà riportarsi esclusivamente la **data di formazione** del DDT (sul documento di trasporto dovrà, tuttavia, indicarsi la diversa data di consegna o di spedizione).

Sempre con riferimento all'ipotesi in cui il documento di trasporto viene utilizzato al fine di consentire la fatturazione differita, si evidenzia che, per quanto concerne le cessioni di beni effettuate nel mese solare precedente fra gli stessi soggetti utilizzando il DDT, è possibile emettere una **sola fattura riepilogativa**.

Il differimento della fatturazione rispetto al momento di consegna dei beni attraverso il documento di trasporto si realizza, inoltre, anche nell'ipotesi di "**vendita triangolare**", cioè di movimentazione dei beni dal cedente direttamente all'acquirente del primo cessionario. In quest'ultimo caso, infatti, il secondo cedente (e solo esso), in virtù del documento di trasporto emesso dal primo cedente, potrà emettere fattura entro la fine del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (art. 21, comma 4, ultimo periodo, del DPR n. 633/1972). Ciò, tuttavia, a patto che la cessione dal primo cedente al secondo cessionario senza il transito presso il secondo cedente/primo cessionario risulti da **atto scritto**, anche sotto forma di ordine commerciale, e che dal documento di trasporto emesso dal primo cedente si evinca che la consegna diretta al secondo cessionario viene eseguita su disposizione del secondo cedente.

Qualora, poi, oggetto del trasporto siano beni ceduti dagli **agricoltori** esonerati di cui all'art. 34, comma 6 del decreto IVA, il documento di trasporto, al fine del differimento dell'obbligo di fatturazione, deve essere emesso dal **cessionario**, dal momento che, in tale ipotesi, è quest'ultimo ad essere il soggetto tenuto ad emettere la fattura. Il DDT potrà, altresì, essere emesso dall'acquirente anche con riferimento ai conferimenti di prodotti agricoli da parte di produttori agricoli soci o associati ad enti, cooperative od altri organismi associativi.

Relativamente, invece, all'ipotesi di movimentazione dei beni a **titolo non traslativo** (deposito o comodato, lavorazione, prova, etc.), l'espressa indicazione della causale non traslativa del trasporto sul documento consente di superare le presunzioni di acquisto o di vendita previste dal DPR n.

441/1997. Ciò anche nell'ipotesi di "tentata vendita", vale a dire quando la merce viene consegnata al cliente senza che tale consegna sia supportata da alcun ordine da parte di quest'ultimo. In questo caso, infatti, all'atto della consegna dei beni viene predisposto un documento di trasporto generale (cd. "**documento di automezzo**") per tutti i beni che escono dai locali dell'impresa.

Per quanto concerne lo svolgimento di **operazioni internazionali**, anche in queste situazioni il DDT viene utilizzato dagli operatori economici allo scopo di avvalersi, nei casi consentiti, della fatturazione differita, nonché come **mezzo di prova** dell'avvenuta o della mancata effettuazione dell'operazione.

Con riferimento, in particolare, alle singole operazioni, relativamente alle **cessioni all'esportazione**, non è prevista l'**emissione** del documento di trasporto, dal momento che, da un lato, non è più obbligatorio far scortare i beni viaggianti da un documento accompagnatorio e, dall'altro, l'operazione doganale di esportazione richiede l'esibizione delle fatture immediate. In ordine a tale ultima situazione, il DDT potrà, quindi, essere emesso esclusivamente nelle ipotesi in cui sono coinvolti **più di due soggetti** (esportazioni tramite commissionario ed esportazioni triangolari). In questi casi, infatti, spetterà al commissionario o al promotore della trian-

golazione presentare la fattura in dogana, al fine di compiere le formalità relative all'esportazione (sul documento di trasporto dovrà aversi cura di annotare anche la destinazione estera dei beni e il tipo di operazione).

Infine, ai fini del superamento della presunzione di cessione di cui al DPR n. 441/1997, il DDT potrà essere emesso anche in caso di esportazione definitiva **senza passaggio della proprietà** con importazione successiva.

Per quanto concerne, poi, le **cessioni intracomunitarie**, il documento di trasporto potrà essere emesso sia in funzione della possibilità di avvalersi della fatturazione differita ai sensi dell'art. 21, comma 4 del decreto IVA, sia come mezzo di prova ai fini della dimostrazione dell'effettività delle cessioni intracomunitarie, nonché della movimentazione di merci a titolo non oneroso verso Paesi aderenti alla Comunità europea.

In ordine, infine, alle cessioni verso operatori di **San Marino**, il soggetto nazionale è obbligato ad emettere un documento di trasporto (con indicazione della relativa causale), in tre esemplari (quattro, se il trasporto è tramite vettore), due dei quali devono scortare i beni, per essere poi esibiti, per i necessari riscontri, all'Ufficio Tributario di San Marino all'entrata del territorio dell'omonima Repubblica.

Per il leasing immobiliare ipocatastali in misura piena

Il maxiemendamento alla legge di stabilità intende abolire il dimezzamento e applicare le imposte fisse al riscatto

/ Anita MAURO

Il maxiemendamento del Governo al Ddl. recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2011), in discussione alla Camera, contiene alcune nuove norme in materia di leasing, concernenti l'imposizione indiretta applicabile agli atti di **leasing immobiliare**.

In primo luogo, modificando l'art. 57 del DPR 131/86 e l'art. 11 del DLgs. 347/90, il maxiemendamento dispone che l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è **obbligato in solido** al pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale dovute dalla società di leasing che ha acquistato l'immobile da concedere in locazione, anche ove si tratti di un **immobile da costruire o in corso di costruzione**.

Pertanto, il pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale dovute all'atto dell'acquisto dell'immobile potrà essere richiesto, oltre che alle parti del contratto, anche all'utilizzatore, sebbene esso sia un **soggetto terzo** rispetto al contratto di acquisto immobiliare.

Registrazione solo in caso d'uso per i leasing

Inoltre, con una modifica alla Tariffa, Parte II, allegata al DPR 131/86, viene disposto che i contratti di locazione finanziaria immobiliare, stipulati da banche e da intermediari finanziari (contratti per i quali il titolo VI del DLgs. 385/93 prescrive la forma scritta a pena di nullità), sono **soggetti a registrazione in caso d'uso**.

Ancora, viene modificata la disciplina dettata dall'art. 35 commi 10-ter e 10-sexies del DL 223/2006, (come conv. dalla L. 248/2006). Si ricorda, infatti, che tali norme, allo scopo di **parificare l'imposizione** indiretta applicabile nel caso di acquisto in seguito a leasing a quella applicabile in caso di acquisto diretto, avevano disposto:

- il **dimezzamento delle imposte ipotecaria e catastale** dovute all'atto di acquisto ed al riscatto dell'immobile strumentale concesso in locazione finanziaria (comma 10-ter);
- che quanto versato a titolo di imposta di registro sui canoni di leasing relativi ad un bene strumentale potesse essere **scomputato** da quanto dovuto a titolo di imposte ipotecaria e catastale in sede di **riscatto** del bene oggetto di leasing (comma 10-sexies).

In proposito, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate (cfr. la

circ. 12/2007 e la ris. 24/2008) aveva chiarito che la **base imponibile** cui applicare le imposte ipo-catastali dovesse essere individuata nel **costo sostenuto dall'impresa di leasing** per l'acquisto dell'immobile e non potesse coincidere, dunque, né con il valore venale del bene, né con il prezzo pattuito per il riscatto.

Il maxiemendamento:

- da un lato, **abroga** il comma 10-sexies, ma – come anticipato – dispone anche la **registrazione solo in caso d'uso** del contratto di locazione finanziaria (sicché l'imposta di registro sarà dovuta sulla locazione finanziaria solo ove il contribuente faccia "uso" del contratto);

- d'altro canto, dispone che il **dimezzamento delle ipo-catastali** non potrà più trovare applicazione (ad eccezione che per atti di cui siano parte fondi immobiliari chiusi), ma prevede anche che alle cessioni di immobili dati in leasing, operate dalle banche e dagli intermediari finanziari in conseguenza **dell'opzione per l'acquisto** operata dall'utilizzatore (o derivanti dalla risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore) le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applichino **in misura fissa**.

Pertanto, se la norma diverrà definitiva, le imposte indirette dovranno essere corrisposte **integralmente** al momento dell'**acquisto** dell'immobile da parte della società di leasing (e l'utilizzatore sarà solidalmente responsabile di tale pagamento), mentre esse saranno dovute in **misura fissa** al momento del **riscatto**.

Infine, con una **norma retroattiva** che espressamente derogava allo statuto dei diritti del contribuente, il maxiemendamento prevede che per tutti i contratti di locazione finanziaria immobiliare **in corso di esecuzione** alla data del **primo gennaio 2011**, le parti sono tenute a versare **un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale** da corrispondersi in un'unica soluzione entro il 30 marzo 2011.

Le modalità del versamento saranno disposte con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro il 31 dicembre 2010. La misura dell'imposta sostitutiva dovuta è definita applicando all'importo, determinato secondo quanto disposto dall'art. 35 comma 10-sexies del DL 223/2006, nel testo finora vigente, "una riduzione di una percentuale pari al 4 per cento moltiplicato gli anni di durata residua del contratto".

La cartella deve contenere la data di esecutività del ruolo

Secondo la Cassazione, dall'esame dell'atto occorre poter risalire facilmente al conteggio degli interessi

/ **Alfio CISELLO**

Le cartelle di pagamento devono contenere indicazioni che consentano al contribuente l'immediata **comprensione** della **pretesa**, tra le quali rientra la **data di esecutività del ruolo**. Questo è l'importante principio stabilito dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 22997 depositata in data 12 novembre 2010), principio che può costituire la base per un netto *revirement* dei funzionari in merito alla **motivazione** della cartella di pagamento. Si spera, quindi, che la motivazione delle cartelle di pagamento, in ottemperanza a detto assunto, possa essere compresa da chiunque conosca, anche sommariamente, la lingua italiana, e non solo da esperti di lingue conosciute da pochi eletti (i funzionari che hanno formato l'atto).

È noto che, almeno sino al prossimo luglio 2011, dopo l'**accertamento** viene notificata la cartella di pagamento, e che il *quantum* preteso con quest'ultimo atto non coincide con ciò che è stato richiesto mediante l'accertamento, siccome bisogna aggiungere ad esempio gli **aggi** o, negli accertamenti sulle imposte indirette, le eventuali **sanzioni** da omesso versamento delle somme richieste con l'accertamento.

Allora è chiaro che il contribuente deve poter vagliare la **legittimità del calcolo** degli importi da versare, visto che possono sorgere alcune problematiche, e non solo sotto il profilo matematico (talvolta gli interessi vengono calcolati anche sulle sanzioni, il che è vietato dall'art. 2 del DLgs. 472/97, in altre ipotesi vengono applicati gli interessi da sospensione sugli atti sospesi in via giudiziale, interpretando analogicamente l'art. 39 del DPR 602/73).

Spesso il **linguaggio** utilizzato nelle cartelle di pagamento risulta **criptico**, per cui è pressoché impossibile, se non recandosi presso gli uffici di Equitalia, conoscere il "perché" della pretesa.

La Corte di Cassazione, in maniera molto convincente, si sofferma su una questione attuale, non di rilievo solo forma-

le come potrebbero essere, sotto certi aspetti, la mancata sottoscrizione e la mancata indicazione del responsabile del procedimento: la necessità di **indicazione precisa** della data di esecutività del ruolo.

Infatti, per vagliare l'operato di Equitalia, è indispensabile che il contribuente sia a conoscenza di ciò, posto che è con riferimento all'esecutività del ruolo che si conteggiano i tassi di interesse stabiliti, ad esempio, dal decreto del 21 maggio del 2009.

Il tasso di interesse è legato alla data di esecutività del ruolo

Nel caso di specie, la cartella scaturiva da importi chiesti per effetto della riscossione di somme derivanti da accertamento in pendenza di giudizio, e rinviava alla **sentenza** su cui era stata eseguita l'iscrizione a ruolo. I giudici di legittimità rilevano che è corretto affermare che il riferimento al **conteggio degli interessi** non è previsto da alcuna norma in modo espresso, ma ciò non toglie che esso appaia collegato alla data di esecutività del ruolo, che ne consente la verifica.

Come rilevato altre volte (si veda "Quasi operativo il modello di cartella di pagamento" del 15 settembre 2010), il nuovo modello di cartella di pagamento, ora operativo, contiene sì lo spazio relativo all'indicazione dell'esecutività del ruolo, ma non contiene alcuno spazio sul conteggio degli interessi.

In conclusione, si confida nel fatto che i funzionari addetti alla formazione delle cartelle di pagamento **riportino** minuziosamente i conteggi effettuati, siccome è assurdo che il contribuente debba recarsi presso gli uffici per venirne a conoscenza, come se tali conteggi fossero coperti da una sorta di segreto istruttorio.

Regioni in deficit sanitario: acconto IRAP con maggiorazione dello 0,15%

L'incremento automatico si applica dal 2010, con effetto già in sede di calcolo della seconda o unica rata di acconto

/ Luca FORNERO

L'approssimarsi del termine per il versamento della **seconda o unica rata** degli **acconti** delle **imposte dirette** e dell'**IRAP** (fissato, per i soggetti "solari", al **30 novembre 2010**) impone di monitorare le eventuali novità applicabili al riguardo.

Così, occorre ricordare che l'**incremento automatico** dello **0,15%** delle aliquote IRAP nelle Regioni in deficit sanitario (**Lazio, Campania, Molise e Calabria**) ha effetto proprio all'atto del calcolo della predetta seconda o unica rata.

Infatti, con il comunicato stampa diramato il 1° luglio 2010, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha reso noto che, nelle suddette Regioni, sussistono le condizioni per l'incremento automatico delle aliquote dell'IRAP e dell'addizionale regionale IRPEF, per effetto dell'accertamento del **mancato raggiungimento** nel 2009 degli **obiettivi del Piano di rientro dal disavanzo del Servizio sanitario**, in attuazione delle disposizioni della L. 23 dicembre 2009 n. 191 (Finanziaria 2010).

Con l'art. 2 commi 66-98 della suddetta legge Finanziaria 2010, è stato recepito a livello normativo il contenuto del nuovo "Patto per la salute" per gli anni 2010-2012, approvato con il **provvedimento del 3 dicembre 2009** della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano.

Mediante le suddette disposizioni è stata ulteriormente modificata e integrata la disciplina relativa all'aumento automatico dell'IRAP e dell'addizionale regionale IRPEF nelle Regioni che presentino disavanzi di gestione del Servizio sanitario, già prevista dall'art. 1 commi 174 e 175 della L. 30 dicembre 2004 n. 311 (Finanziaria 2005) e successive modifiche ed integrazioni.

In particolare, l'art. 2 commi 86 e 91 della legge Finanziaria 2010 ha stabilito che l'accertamento del mancato raggiungimento annuale degli obiettivi del Piano di rientro dal dis-

vanzo del Servizio sanitario, anche con riferimento all'esercizio 2009, comporta l'**incremento automatico**, rispetto al **livello delle aliquote vigenti**, di:

- **0,15** punti percentuali dell'**IRAP**;

- **0,30** punti percentuali dell'addizionale regionale **IRPEF**.

Le nuove misure delle aliquote dell'IRAP e dell'addizionale regionale IRPEF **si applicano**, nelle Regioni Lazio, Campania, Molise e Calabria, in relazione al **periodo d'imposta 2010**.

Pertanto, le nuove aliquote hanno effetto già a partire dagli acconti IRAP dovuti per l'anno in corso.

L'aumento non aveva avuto effetti per il primo acconto

Peraltro, con il **comunicato** stampa del **2 luglio 2010**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'incremento ha effetto soltanto in sede di calcolo della seconda o unica rata dell'acconto IRAP 2010.

Questa deve quindi essere determinata, in alternativa:

- con il c.d. "**metodo storico**", assumendo il **99%** (persone fisiche e società di persone) o il **100%** (società di capitali ed enti commerciali e non commerciali) dell'**IRAP** del periodo precedente (**2009**), relativa al valore della produzione realizzato nelle suddette Regioni, che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata dello 0,15%;

- con il c.d. "**metodo previsionale**", assumendo il **99%** (persone fisiche e società di persone) o il **100%** (società di capitali ed enti commerciali e non commerciali) dell'**IRAP "virtuale" 2010**, relativa al valore della produzione realizzato nelle suddette Regioni, determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata dello 0,15%.

Dall'importo così ottenuto, andrà poi **sottratto** quanto versato a titolo di **primo acconto**, sul quale la maggiorazione non è stata applicata.

Il pagamento dei debiti tributari non impedisce il sequestro degli immobili

Per la Cassazione, la regolarizzazione della posizione tributaria non incide sulla misura disposta dall'art. 240 c.p.

/ Maurizio MEOLI

In caso di contestazione della fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 del DLgs. 74/2000), il sequestro degli immobili oggetto di vendita e costituenti lo **strumento attraverso il quale è stato commesso il reato** resta fermo anche se, successivamente, è intervenuto un accordo con l'Amministrazione finanziaria tramite il quale si è provveduto a **saldare i debiti con lo Stato**. È questo il principio desumibile dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 40481 di ieri, 16 novembre 2010.

L'amministratore unico della srl Alfa, due settimane dopo avere ricevuto un **processo verbale di constatazione** per evasione IRES, IRAP e IVA, e, di poi, avviso di accertamento con successiva iscrizione a ruolo, stipulava contratti di alienazione delle unità immobiliari della società, che vedevano come parte acquirente la srl Beta (anch'essa con amministratore unico), così di fatto svuotando totalmente il patrimonio societario. Il giudice aveva ritenuto che dette vendite avessero **carattere simulato e fraudolento**, in quanto poste in essere al fine esclusivo di rendere del tutto inefficace la procedura di riscossione coattiva; come rilevabile non solo dalla tempistica delle operazioni, ma anche dalla compagine societaria acquirente, persona giuridica strettamente legata alla prima ed il cui amministratore unico rivestiva ruoli "apicali" ed aveva partecipazioni in altre società dell'amministratore unico della srl Alfa.

Ravvisandosi anche il necessario "periculum in mora", rappresentato dal **rischio di ulteriori vendite a terzi**, veniva disposto il sequestro degli immobili.

L'amministratore unico della srl Beta ricorreva contro il provvedimento di sequestro. Il ricorso veniva rigettato sia dal Tribunale del riesame che dalla Corte di Cassazione. Poco prima della pronuncia dei giudici di legittimità, peraltro, la ricorrente depositava una memoria nella quale evidenziava il **bonario componimento della vertenza tributaria**, intervenuto con verbale di conciliazione con l'Agenzia delle Entrate. A tal riguardo, la Suprema Corte sottolineava che si trattava di fatti sopravvenuti, irrilevanti in quella sede, ma che avrebbero potuto costituire il presupposto per una istanza di revoca del sequestro.

Istanza puntualmente presentata dal ricorrente, che invitava a rivalutare la tesi difensiva tendente ad escludere gli estremi oggettivi e soggettivi del reato ipotizzato, dal momento che la vendita doveva considerarsi funzionale all'accordo con l'Amministrazione finanziaria. Il ricorso veniva respinto dal

competente Tribunale, che reputava l'accordo con il Fisco **non idoneo a modificare la valutazione già espressa** in ordine al "fumus" degli elementi della fattispecie.

La sottrazione fraudolenta è reato istantaneo di pericolo

La sentenza in commento, che interviene in seguito al nuovo ricorso in Cassazione, sottolinea come si tratti di una valutazione di merito, peraltro giuridicamente corretta, non suscettibile di censura in sede di legittimità. La fattispecie in questione – evidenzia la Suprema Corte – costituisce **reato istantaneo di pericolo** che si realizza nel momento in cui viene posta in essere la simulata alienazione di beni ovvero posti in essere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di **riscossione coattiva**, la cui attualità **non costituisce un presupposto del reato** (cfr. Cass. 26 febbraio 2007 n. 7916 e 18 maggio 2006 n. 17071). L'idoneità degli atti di alienazione o degli altri atti fraudolenti deve essere **valutata ex ante**, nel momento in cui vengono posti in essere; di conseguenza, a nulla rileva che, successivamente, la pretesa tributaria dello Stato sia stata egualmente soddisfatta.

Nel nuovo ricorso in Cassazione, poi, l'amministratore unico della srl Beta cerca di **riproporre talune argomentazioni già prospettate** e rigettate nel primo intervento dei Giudici di Legittimità. In particolare, si è dedotta l'inapplicabilità della confisca per equivalente *ex art. 322-ter c.p.* – estesa ai reati tributari dall'art. 1 comma 143 della L. 244/2007 – dal momento che essa può essere disposta solo per un **valore corrispondente al prezzo del reato e non anche al profitto** (secondo quanto stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza 6 ottobre 2009 n. 38691); profitto che, peraltro, nel caso in questione, **non poteva più essere ravvisato**, in quanto il debito erariale era stato soddisfatto. Nel tornare sul punto, la sentenza in esame della Suprema Corte evidenzia come la questione sia **coperta dal "giudicato cautelare"**, essendo già stato affermato (in Cass. 8 settembre 2009 n. 34798) che gli immobili oggetto delle vendite costituiscono lo **strumento a mezzo del quale è stato commesso il reato**; per cui detti beni risultano confiscabili ai sensi dell'art. 240 comma 1 c.p. e, in via cautelare, sequestrabili *ex art. 321 comma 2 c.p.p.*, a nulla rilevando, ai fini del sequestro, la suscettibilità degli stessi anche alla confisca per equivalente *ex art. 322-ter c.p.*

Interposizione di manodopera: il datore effettivo è responsabile per gli infortuni

Per la Corte di Cassazione, la rilevanza penale dell'interposizione fittizia permane nonostante l'intervento della "legge Biagi"

/ **Francesca TOSCO**

Il soggetto che, in violazione del divieto di intermediazione nelle prestazioni di lavoro, si avvalga di fatto delle prestazioni rese da lavoratori formalmente dipendenti da un altro soggetto, risponde penalmente, in caso di inosservanza della **normativa prevenzionistica**, degli infortuni occorsi a questi ultimi. Lo ha stabilito, con la sentenza n. 40499 di ieri, 16 novembre 2010, la Sezione IV penale della Corte di Cassazione, confermando, perché corretta nell'applicazione dei principi di diritto e adeguatamente motivata, la decisione dei giudici di secondo grado.

Innanzitutto, al fine di comprendere la pronuncia in esame, va tenuto presente che, mentre l'**appalto lecito di opere o servizi** si caratterizza per l'organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per l'assunzione, da parte dell'appaltatore medesimo, del rischio d'impresa, l'**interposizione di manodopera**, vietata dalla legge, si realizza quando l'appaltatore si limita a fornire al committente mere prestazioni di lavoro, senza assumere alcun rischio d'impresa, né esercitare alcun potere organizzativo o direttivo nei confronti dei propri lavoratori. La finalità del divieto è quella di impedire che l'imprenditore, servendosi di strumenti negoziali **apparentemente leciti**, ottenga prestazioni di lavoro inerenti al ciclo produttivo della propria attività, in frode alle leggi sul trattamento normativo, retributivo, assicurativo e previdenziale del rapporto di lavoro nell'impresa.

Secondo la Suprema Corte, i giudici del merito avevano correttamente ritenuto configurabile, nel caso di specie, un'ipotesi di interposizione illecita di manodopera, sulla base di un rapporto costante e non occasionale tra una ditta individuale e una sas, essendo emerso che l'attività dei lavoratori formalmente alle dipendenze della prima, in realtà, era svolta secondo le esigenze di tempo e di luogo e sotto le direttive ed il controllo della seconda, senza alcun

collegamento con l'organizzazione imprenditoriale della ditta individuale, che non possedeva nemmeno i mezzi utilizzati nello svolgimento della prestazione.

Caso analogo alla "somministrazione di lavoro da soggetto non abilitato"

È vero che – aggiungono i giudici di legittimità – il divieto, penalmente sanzionato, di intermediazione e interposizione nelle prestazioni di lavoro di cui alla L. 1369/1960 è stato abrogato dal **DLgs. 276/2003**, il quale (artt. 20 ss.) ha riconosciuto la possibilità, per alcuni soggetti (le Agenzie per il Lavoro in possesso di apposita autorizzazione) e in presenza di determinate condizioni, di esercitare l'**attività di "fornitura di manodopera"**. Deve, tuttavia, ritenersi che la rilevanza penale dell'interposizione fittizia di manodopera sia stata mantenuta anche a seguito di tale modifica normativa e che, quindi, detta fattispecie resti tuttora punibile ai sensi dell'art. 18 del DLgs. 276/2003, in quanto **riconducibile** alla nuova fattispecie criminosa della **somministrazione di lavoro** esercitata da **soggetto non abilitato** o al di fuori dei casi consentiti, delineata da quest'ultimo articolo.

Una volta affermata la violazione del divieto di interposizione di manodopera e individuato, quindi, l'**effettivo titolare del rapporto di lavoro** nel soggetto che effettivamente si avvalga delle prestazioni lavorative intermedie, deve concludersi, altresì, per la titolarità, in capo al medesimo, degli obblighi di sicurezza nei confronti dei lavoratori.

Ove, quindi, detto soggetto risulti essere venuto meno, come nel caso in esame, ai propri doveri, per aver omesso di impartire precise disposizioni circa l'utilizzo dei presidi antinfortunistici, egli stesso deve essere considerato penalmente responsabile (oltre che per l'illecita interposizione) per gli infortuni sul lavoro – nella specie, si era trattato di un infortunio mortale – eventualmente occorsi ai lavoratori.

L'inutilizzabilità penale non invalida l'avviso di accertamento

La mancata informazione di garanzia ha rilievo solo nel processo penale

/ **Alfio CISSELLO**

L'avviso di accertamento è legittimo anche se basato su un "PVC" redatto dalla Guardia di Finanza in occasione di un procedimento **penale** per frode fiscale in cui sono state commesse varie **violazioni** della normativa **processualpenalistica**.

Così, la Corte di Cassazione, mediante la sentenza n. 22984 depositata il 12 novembre 2010, ribadisce la piena autonomia tra processo penale e contenzioso tributario, ed evidenzia che l'emersione degli indizi di reità non vanifica la fede privilegiata del "PVC", quanto ai fatti in esso descritti.

Nella specie, i verificatori non avevano osservato le prescrizioni sulla **difesa** in tema di **interrogatorio** – artt. 63-65 c.p.p. –, consistenti nel rendere edotto l'indagato della necessità del difensore e della facoltà di non rispondere, né era stata inviata l'**informazione di garanzia** ai sensi dell'art. 369 c.p.p.

Quanto affermato dalla Corte non può che essere condiviso, stante la chiarezza del sistema vigente. Da un lato, l'art. 220 delle disposizioni attuative del c.p.p. afferma che "quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice", dall'altro, l'art. 20 del DLgs. 74/2000 stabilisce che il procedimento tributario **non** può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale.

Pertanto, è corretto sostenere che il mancato rispetto delle garanzie poste a tutela dell'indagato **non** costituisce ragione di **inutilizzabilità** fiscale degli elementi acquisiti.

Tanto premesso, occorre a mio avviso effettuare alcune precisazioni.

Il DPR 600/73 non prevede alcuna prescrizione circa l'even-

tuale "interrogatorio" del contribuente, per cui la Guardia di Finanza che, in veste di polizia giudiziaria, riporti sul "PVC" dichiarazioni del contribuente/indagato acquisite senza la presenza del difensore non commette, sotto il profilo del procedimento fiscale, alcuna violazione.

La questione cambia ove la normativa sull'accertamento tributario contenga prescrizioni coincidenti con quelle del codice di procedura penale.

Occorre vagliare la tipologia di violazione del c.p.p.

Allora, a mio avviso sono inutilizzabili gli elementi derivanti da indagini di polizia giudiziaria nel caso in cui siano emersi da un **accesso domiciliare** non autorizzato dal PM, o non convalidato. Per contro, nessun rilievo avranno le violazioni in tema di durata massima delle indagini preliminari, o sulle modalità di assunzione delle sommarie informazioni testimoniali.

Il discorso è ancora diverso per l'utilizzabilità delle **intercettazioni telefoniche** dichiarate illecite ai sensi dell'art. 271 c.p.p., in quanto materia strettamente attinente alla libertà personale (Cass. SS.UU. 9 aprile 2010 n. 13426).

Il caso analizzato dalla sentenza può far emergere un dubbio. Non sono state osservate le prescrizioni sulla difesa dell'indagato previste dal c.p.p., ma anche l'art. 12 della L. 212/2000 (c.d. "Statuto dei diritti del Contribuente") prevede che, all'inizio della verifica, il contribuente debba essere reso edotto della facoltà di farsi assistere da un **professionista di fiducia**.

Ammettendo che ciò comporti l'inutilizzabilità fiscale degli elementi acquisiti, forse la conclusione cui è pervenuta la Cassazione, sotto questo aspetto, potrebbe essere rivista.

Procedure relative alle "parti correlate", da comunicare voti contrari e astensioni

Lo richiede la Consob per assicurare massima trasparenza al mercato

/ Maurizio MEOLI

È opportuno garantire al mercato la massima trasparenza circa l'eventuale **espressione di voti contrari** ovvero l'eventuale esistenza di astensioni, nonché le relative motivazioni, nell'ambito del processo decisionale delle **procedure** previste dall'art. 4 del Regolamento Consob 12 marzo 2010 n. 17221, recante disposizioni in materia di **parti correlate**. È quanto precisato dalla Comunicazione Consob 15 novembre 2010 n. 10094530.

Entro il 1° dicembre 2010, i consigli di amministrazione (o di gestione) delle società con azioni quotate o diffuse tra il pubblico in misura rilevante devono approvare procedure che, secondo i principi dettati nel Regolamento CONSOB 12 marzo 2010 n. 17221, assicurino la **trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale** delle operazioni con parti correlate. Le procedure e le relative modifiche sono pubblicate senza indugio nel sito internet delle società, fermo l'obbligo di pubblicità, anche mediante riferimento al sito medesimo, nella relazione annuale sulla gestione, ai sensi dell'art. 2391-bis c.c.

Tra l'altro, tali procedure:

- identificano le **operazioni di maggiore rilevanza** in modo da includervi almeno quelle che superino le soglie previste nel regolamento;
- identificano i **casi di esenzione**, tra quelli previsti, ai quali le società intendono fare ricorso;
- identificano i **requisiti di indipendenza degli amministratori** e dei consiglieri di gestione e di sorveglianza ai fini del regolamento;
- stabiliscono le **modalità con cui si istruiscono** e si approvano **le operazioni** con parti correlate;
- fissano le **modalità e i tempi con i quali sono fornite** – agli amministratori o consiglieri indipendenti che esprimono pareri sulle operazioni con parti correlate, nonché agli organi di amministrazione e controllo – **le informazioni** sulle operazioni, con la relativa documentazione, prima della deliberazione, durante e dopo l'esecuzione delle stesse. Le delibere sulle procedure e sulle relative modifiche sono approvate previo **parere favorevole di un comitato**, anche appositamente costituito, composto esclusivamente da amministratori indipendenti o (nelle spa con modello dualistico) da consiglieri di gestione o consiglieri di sorveglianza indipendenti.

Qualora non siano in carica almeno tre amministratori indi-

pendenti, le delibere sono approvate previo **parere favorevole degli amministratori indipendenti** eventualmente presenti o, in loro assenza, previo **parere non vincolante di un esperto indipendente**.

La Comunicazione Consob in esame ritiene che – considerata l'importanza degli adempimenti in parola, soprattutto nella fase di prima approvazione delle procedure – le posizioni (e le relative motivazioni) assunte dai singoli consiglieri (nonché dall'esperto indipendente eventualmente coinvolto) in sede di adozione delle regole in materia di operazioni con parti correlate assumano particolare rilevanza ai fini di assicurare massima trasparenza ed una corretta informazione del mercato.

Comunicazione entro il 3 dicembre 2010

In particolare, qualora la procedura sia stata approvata in presenza del **voto contrario o dell'astensione di uno o più consiglieri** (anche non indipendenti) ovvero di un parere contrario non vincolante dell'esperto indipendente, si richiede alle società di pubblicare, **entro il 3 dicembre 2010**, un comunicato contenente le seguenti informazioni:

- **indicazione della circostanza** che la procedura è stata approvata dall'organo di amministrazione in presenza del voto contrario o dell'astensione di uno o più consiglieri ovvero di un parere contrario dell'esperto indipendente;
- **indicazione del nominativo** del consigliere o dei consiglieri che hanno espresso voto contrario o si sono astenuti (chiarendo se si tratta di componente esecutivo, non esecutivo, indipendente o tratto da una lista di minoranza ovvero indicazione del nominativo o della denominazione dell'esperto indipendente);
- indicazione se l'espressione del voto contrario o l'astensione sia avvenuta in sede di **adozione del parere** o in sede di **approvazione della procedura** da parte dell'organo di amministrazione;
- **indicazione delle motivazioni** del voto contrario o dell'astensione ovvero del parere contrario dell'esperto indipendente.

Resta ferma la facoltà, per le società, di pubblicare il parere o, qualora tale parere non sia reso in forma scritta, di rendere note nel predetto comunicato le **motivazioni a supporto di tale parere**.