



/ GIOVEDÌ, 24 DICEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Per le royalties in dogana una sola IVA

/ Francesco D'ALFONSO

I corrispettivi e i diritti di licenza (royalties) relativi alle merci che il compratore è tenuto a versare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita, laddove non inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, devono essere addizionati al valore di transazione al fine di determinare il valore in dogana dei beni importati.

Nei casi in cui le royalties vengano incluse nella base imponibile per il calcolo dei diritti doganali, sorge il problema dell'imposizione IVA relativa a tali servizi, dal momento che ai fini della determinazione della base imponibile IVA delle importazioni l'art. 69, comma 1 del DPR 633/1972 prende in considerazione proprio il valore dei beni determinato sulla base delle disposizioni doganali. La fornitura di diritti di licenza da parte di un soggetto passivo non stabilito in Italia verso un soggetto IVA nazionale costituisce, tuttavia, prima di tutto [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Integrativa "sbagliata" nei 90 giorni alla prova della compensazione

Il CNDCEC intende tutelare i contribuenti che si sono ravveduti computando la riduzione a 1/9 sul 100% o addirittura sul 200%

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Come già rilevato su *Eutekne.info* (si veda "Integrativa entro i 90 giorni con sanzione di 258 euro" del 19 dicembre 2015), l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulle modalità con cui il contribuente può **ravvedere** la dichiarazione tardiva e la dichiarazione infedele (esempio, omessa dichiarazione di ricavi) entro **90 giorni**, quindi, per il modello UNICO 2015, entro il prossimo 29 dicembre.

Il CNDCEC, con un comunicato stampa di ieri, si è pronunciato sulla "sorte" dei contribuenti che hanno già eseguito il ravvedimento sulla base di modalità diverse da quelle indicate dall'Agenzia delle Entrate.

In sintesi, confermando quanto da sempre sostenuto a partire dalla circolare n. 23 del 1999 sulla dichiarazione tardiva, occorre, entro il predetto termine ex art. 13 comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97, presentare la dichiarazione omessa, versare **25 euro** per la dichiarazione tardiva e pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del **30%** da tardivo versamento ridotte per effetto del ravvedimento.

Il tutto prende le mosse da un'interpretazione

"**salomonica**" del sistema (il legislatore non ha mai disciplinato le conseguenze sanzionatorie della dichiarazione presentata con 90 giorni di ritardo), equiparando la dichiarazione tardiva alla dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte.

Relativamente alla dichiarazione infedele, di contro, si è specificato che l'art. 13 comma 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97 post L. 190/2014 disciplina il ravvedimento in merito alle violazioni dichiarative sanate nei 90 giorni con riduzione della sanzione a **1/9 del minimo**.

Allora, viene meno la tesi che aveva equiparato la dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni ad una dichiarazione tardiva (circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010 n. 11).

La situazione rientra, per l'Agenzia, nell'art. 8 del DLgs. 471/97 (dichiarazione inesatta), per cui la sanzione su cui applicare la riduzione da ravvedimento è pari a **258 euro**. In altri termini, se ci si ravvede entro il prossimo 29 dicembre, occorre ripresentare correttamente la dichiarazione, versare 28 euro (258/9) per la violazione dichiarativa e [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Per le operazioni con parti correlate conta il sistema di controllo interno

Al via le nuove comunicazioni dei dati per la precompilazione dei 730

Per le compagnie aeree IVA dovuta anche sui biglietti emessi non utilizzati

Unico invio dei dati dei bonifici agevolati entro il 28 febbraio

Niente DIS-COLL per i titolari di borsa di studio

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

FISCO

Credito d'imposta per la musica con F24 on line

/ Pamela ALBERTI

Con provvedimento n. 164098 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità e i termini per la fruizione del **credito d'imposta** per la promozione della **musica** e dei nuovi talenti, disciplinato dall'art. 7 del DL 91/2013 e dal DM 2 dicembre 2014.

Si tratta, nello specifico, dell'agevolazione riconosciuta, per ciascuno degli anni 2014, 2015 e 2016, alle imprese produttrici di fonogrammi di cui all'art. 78 della L. n. 633/1941 e di videogrammi musicali e [...]

A PAGINA 6

Per le royalties in dogana una sola IVA

La sentenza della Corte Ue “Equoland” dovrebbe valere anche per royalties da aggiungersi al valore di transazione

/ Francesco D'ALFONSO

I corrispettivi e i diritti di licenza (royalties) relativi alle merci che il compratore è tenuto a versare, direttamente o indirettamente, come condizione della vendita, laddove non inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare, devono essere **addizionati** al valore di transazione al fine di determinare il valore in dogana dei beni importati.

Nei casi in cui le royalties vengano incluse nella base imponibile per il calcolo dei diritti doganali, sorge il problema dell'**imposizione IVA** relativa a tali servizi, dal momento che ai fini della determinazione della base imponibile IVA delle importazioni l'art. 69, comma 1 del DPR 633/1972 prende in considerazione proprio il valore dei beni determinato sulla base delle disposizioni doganali.

La fornitura di diritti di licenza da parte di un soggetto passivo non stabilito in Italia verso un soggetto IVA nazionale costituisce, tuttavia, prima di tutto una prestazione di servizi imponibile nel nostro Paese, a norma dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a) del Decreto IVA, in relazione alla quale è prevista l'applicazione dell'inversione contabile (c.d. “**reverse charge**”) ex art. 17, comma 2 del DPR 633/1972 da parte dell'acquirente nazionale (con addebito da parte del licenziante laddove quest'ultimo sia, invece, un soggetto passivo stabilito nel nostro Paese).

Nonostante ciò, capita che gli uffici doganali, in virtù della menzionata disposizione di cui all'art. 69 del Decreto IVA, applichino l'imposta anche sulla maggiore base imponibile doganale, con conseguente duplicazione dell'imposta.

La sentenza 17 luglio 2014 della Corte Ue (causa C-272/13), *Equoland*, **non consente**, però, a una normativa nazionale di richiedere il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione laddove la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una successiva registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

Pertanto, secondo la Corte Ue, laddove l'autofattura per una prestazione di un servizio è stata regolarmente emessa, l'IVA relativa a tale operazione **non** può essere pretesa dalla **dogana** in sede di accertamento.

Ciò significa, inoltre, che IVA all'importazione e IVA interna non sono tributi tra loro distinti, diversamente da quanto affermato in passato dalla Corte di Cassazione (cfr. sentenza n. 12262/2010), e che gli uffici doganali, prima di recuperare

l'IVA in dogana, sono tenuti a verificare se la stessa è stata oggetto di applicazione del “reverse charge”.

L'orientamento della Corte di Giustizia è stato successivamente ripreso anche dalla Cassazione (cfr. sentenza n. 16109/2015), la quale ha affermato, in sostanza, che sugli importi oggetto di autofatturazione non può essere chiesto un nuovo pagamento.

I principi espressi dalla Corte Ue dovrebbero essere, altresì, estensibili anche a ipotesi **diverse** da quella dei depositi IVA, quest'ultima presa in esame nella sentenza comunitaria sopra menzionata, come, ad esempio, nel caso di pagamento di **royalties**.

In quest'ultima ipotesi, infatti, i principi affermati dalla Corte Ue dovrebbero implicare che, laddove il licenziatario applichi il “reverse charge” in relazione alle royalties pagate, l'Amministrazione doganale non possa recuperare l'IVA doganale sull'incremento di valore dato dall'ammontare di tali royalties.

Del resto, principi analoghi a quelli della Corte Ue erano già stati espressi dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle lavorazioni all'estero su beni in regime di c.d. “**perfezionamento passivo**”, inviati, cioè, fuori dell'Ue al fine di essere oggetto di servizi di lavorazione (circ. n. 37/2011).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che l'operatore italiano deve assoggettare ad IVA, mediante autofatturazione, la prestazione di lavorazione al momento di effettuazione della stessa.

Successivamente, l'autofattura emessa potrà essere presentata in dogana e l'IVA relativa alla lavorazione dovrà essere **sottratta** da quella calcolata in dogana.

Ad analoga conclusione era pervenuta, in relazione sempre alla medesima situazione presa in esame dall'Agenzia delle Entrate, anche l'Agenzia delle Dogane (nota prot. n. 54819 del 7 settembre 2011), affermando che “in applicazione dell'art. 69 del D.P.R. n. 633/72, dovrà essere calcolata l'IVA in dogana determinandola in base ai metodi di tassazione previsti dalla normativa doganale in materia (art. 151 del Reg.to CEE 2913/92 e art. 591 del Reg.to CEE 2454/93). Da tale importo dovrà essere sottratto l'ammontare dell'IVA **già assolto** sulla prestazione di lavorazione risultante dalla autofattura emessa dal committente nazionale o dall'integrazione della fattura del fornitore estero effettuata dal committente stesso”.

Integrativa “sbagliata” nei 90 giorni alla prova della compensazione

Il CNDCEC intende tutelare i contribuenti che si sono ravveduti computando la riduzione a 1/9 sul 100% o addirittura sul 200%

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Come già rilevato su *Eutekne.info* (si veda “Integrativa entro i 90 giorni con sanzione di 258 euro” del 19 dicembre 2015), l’Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulle modalità con cui il contribuente può **ravvedere** la dichiarazione tardiva e la dichiarazione infedele (esempio, omessa dichiarazione di ricavi) entro **90 giorni**, quindi, per il modello UNICO 2015, entro il prossimo 29 dicembre.

Il CNDCEC, con un comunicato stampa di ieri, si è pronunciato sulla “sorte” dei contribuenti che hanno già eseguito il ravvedimento sulla base di modalità diverse da quelle indicate dall’Agenzia delle Entrate.

In sintesi, confermando quanto da sempre sostenuto a partire dalla circolare n. 23 del 1999 sulla dichiarazione tardiva, occorre, entro il predetto termine ex art. 13 comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97, presentare la dichiarazione omessa, versare **25 euro** per la dichiarazione tardiva e pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del **30%** da tardivo versamento ridotte per effetto del ravvedimento.

Il tutto prende le mosse da un’interpretazione “**salomonica**” del sistema (il legislatore non ha mai disciplinato le conseguenze sanzionatorie della dichiarazione presentata con 90 giorni di ritardo), equiparando la dichiarazione tardiva alla dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte.

Relativamente alla dichiarazione infedele, di contro, si è specificato che l’art. 13 comma 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97 post L. 190/2014 disciplina il ravvedimento in merito alle violazioni dichiarative sanate nei 90 giorni con riduzione della sanzione a **1/9 del minimo**.

Allora, viene meno la tesi che aveva equiparato la dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni ad una dichiarazione tardiva (circ. Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010 n. 11).

La situazione rientra, per l’Agenzia, nell’art. 8 del DLgs. 471/97 (dichiarazione inesatta), per cui la sanzione su cui applicare la riduzione da ravvedimento è pari a **258 euro**. In altri termini, se ci si ravvede entro il prossimo 29 dicembre, occorre ripresentare correttamente la dichiarazione, versare 28 euro (258/9) per la violazione dichiarativa e pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni del 30% da tardivo versamento ridotte per effetto del ravvedimento.

La conclusione dell’Agenzia, certamente opinabile dal punto di vista tecnico, scaturisce, come per la dichiarazione tar-

diva, da un vuoto legislativo.

Infatti, se la dichiarazione infedele è sempre punita con la sanzione proporzionale (nel sistema ante DLgs. 158/2015, dal 100% al 200% dell’imposta), non vi sono spazi per asserire che ciò sia diverso ove il ravvedimento avvenga entro i 90 giorni. In altri termini, il richiamo all’art. 8 del DLgs. 471/97 è **inconferente**, dovendo operare l’art. 1 del medesimo decreto.

Compensazione o rimborso anomali

Il comunicato del CNDCEC, come anticipato, è strumentale a tutelare i “diritti” dei contribuenti che, dal 1° ottobre sino allo scorso venerdì (data di pubblicazione del comunicato delle Entrate), hanno eseguito il ravvedimento magari confidando nel pregresso orientamento dell’Agenzia, quindi versando, per la violazione dichiarativa, **25 euro e non 28 euro**. Ferma restando, anche alla luce della circolare n. 27 del 2013, l’assoluta impossibilità di un disconoscimento del ravvedimento, si prospetta la concessione di un termine di 60 giorni (scadente quindi il prossimo 16 febbraio 2016) entro cui poter pagare la differenza di tre euro.

Ma chi, invece, interpretando correttamente la norma, si è ravveduto calcolando la riduzione a 1/9 sul 100% dell’evasione (o sul 200%, ricorrendo i presupposti dell’art. 12 del DL 78/2009), dovrebbe poter **indicare l’eccedenza nel quadro RX** del modello UNICO 2016, e ciò postula l’introduzione di un apposito rigo nel menzionato quadro, in modo da consentirne la compensazione.

Aggiungiamo noi che una strada residuale, se si accetta questa tesi, potrebbe essere la domanda di rimborso da proporre entro due anni dal pagamento “indebito” della sanzione (art. 21 del DLgs. 546/92).

Ribadendo che la tesi erariale è da accogliere con favore siccome tendente a scongiurare gli effetti della *mala gestio* del legislatore, la situazione sarebbe oltremodo kafkiana: il contribuente chiede a rimborso o compensa sanzioni pagate in eccesso in virtù di un ravvedimento avvenuto correttamente, sulla base di una successiva interpretazione delle Entrate non propriamente corretta.

Per le operazioni con parti correlate conta il sistema di controllo interno

Un documento del Consiglio nazionale offre utili spunti operativi sulla strutturazione di tale sistema per i soggetti IAS adopter

/ **Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE**

Il Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato ieri un documento sul “delicato” tema delle operazioni con parti correlate.

Le parti correlate “sono transazioni spesso poste sotto l’obiettivo del legislatore e delle autorità di sorveglianza, poiché potenzialmente pericolose per gli interessi societari”.

Lo IAS 24 definisce parte correlata una persona o un’entità che è **correlata** all’entità che redige il **bilancio**.

Nella prima parte del documento viene effettuata un’esauriente disamina delle norme e della regolamentazione che disciplinano le parti correlate riprendendo, oltre allo IAS 24, anche la normativa CONSOB e la normativa civilistica; quest’ultima riguarda anche imprese di **modeste dimensioni**. Si pensi, ad esempio, al finanziamento soci concesso all’impresa: i soci sono certamente una parte correlata e se tale finanziamento è infruttifero non è concesso a condizioni di mercato in quanto nessun istituto finanziario effettuerebbe un prestito con il tasso dello 0%. Pertanto, l’impresa che redige il bilancio secondo le regole del codice civile deve inserire in **Nota integrativa** l’informativa relativamente a tale operazione qualora sia di importo rilevante, così come previsto dall’art. 2427 c.c. punto 22-bis).

Il documento del CNDCEC sottolinea l’importanza del sistema di controllo interno dell’impresa che, nella prassi internazionale e ormai consolidata anche in Italia, rappresenta l’insieme delle procedure e degli strumenti utilizzati dall’impresa stessa per **verificare** il raggiungimento degli obiettivi aziendali, il rispetto della legge e delle norme di riferimento e l’attendibilità dell’informativa economico-finanziaria. L’obiettivo ultimo del sistema di controllo dell’impresa è tutelare gli stakeholder aziendali.

Nella fattispecie delle operazioni con parti correlate il documento indica che le società si debbano dotare “di un sistema di processi e procedure in grado di **intercettare** tutte le transazioni che rientrano nell’ambito della disciplina e dei principi contabili di riferimento. È di tutta evidenza come tali procedure saranno parte integrante del più ampio sistema di controllo interno (di seguito anche “SCI”) della società; esse, inoltre, saranno tanto più articolate e dettagliate quanto più complessa sarà la struttura del gruppo societario a cui

dovranno essere applicate”.

Il CNDCEC fornisce utili spunti operativi sulla strutturazione del sistema di controllo interno per i soggetti IAS adopter con particolare riferimento all’identificazione delle relazioni e delle transazioni con parti correlate, all’identificazione dei saldi di bilancio nonché gli impegni tra una società e le sue parti correlate, all’identificazione delle circostanze per le quali le operazioni nonché i saldi che ne derivano debbano essere oggetto di disclosure di bilancio e la determinazione dell’informativa da includere nei documenti societari.

Se il soggetto, oltre a essere IAS adopter, è anche **quotato**, si deve tener conto anche delle disposizioni derivanti dal regolamento CONSOB n. 17221/2010, che incide sul sistema di governance (istituzione del comitato parti correlate), sul sistema di controllo interno e sul sistema autorizzativo.

Con riferimento particolare al sistema di controllo interno occorre tener conto, tra gli altri, dei seguenti aspetti: definizione dei requisiti di **indipendenza** degli amministratori o dei consiglieri di gestione, individuazione delle modalità di approvazione per le operazioni con parti correlate, formalizzazione dei ruoli e delle responsabilità coinvolti nell’iter procedurale, identificazione delle modalità e dei tempi dei flussi informativi e della documentazione verso gli amministratori indipendenti che esprimono pareri.

Il documento del Consiglio nazionale, inoltre, nel capitolo 3 riporta alcuni esempi di **disclosure** estremamente diffusi da utilizzare per fornire un’adeguata informazione nel rispetto delle normative vigenti sia nella Nota integrativa, sia nella relazione sulla gestione.

Il documento in commento fa parte dell’attività promossa dalle Commissioni statuite dal CNDCEC e, come dichiarato dal consigliere delegato Raffaele **Marcello**, “l’attività del Consiglio in materia di informativa finanziaria è destinata a continuare. La Commissione di studio per i principi contabili internazionali – insieme alla Commissione sulla studio dei principi contabili nazionali – continuerà a pubblicare documenti su argomenti ritenuti di interesse per la professione e gli operatori. Sono già allo studio **nuovi documenti** di pubblicazione per il 2016”.

Al via le nuove comunicazioni dei dati per la precompilazione dei 730

Pubblicate le bozze delle specifiche tecniche relative a previdenza complementare, spese sanitarie rimborsate, spese funebri e universitarie

/ Massimo NEGRO

Nella giornata di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito le bozze delle **specifiche tecniche** per la trasmissione telematica delle comunicazioni relative ai dati degli **oneri** deducibili e detraibili riguardanti la previdenza complementare, le spese sanitarie rimborsate, le spese funebri e le spese universitarie, da effettuare entro il 28 febbraio 2016, che saranno utilizzati nella precompilazione dei modelli **730/2016**, secondo quanto previsto dal DLgs. 175/2014 e dalla legge di stabilità 2016 recentemente approvata. La pubblicazione delle bozze delle specifiche tecniche avviene in attesa che siano definiti i relativi provvedimenti di approvazione.

Al fine di acquisire i dati relativi agli oneri deducibili e detraibili da inserire nella dichiarazione precompilata, il DLgs. 175/2014 ha infatti previsto appositi obblighi di **comunicazione telematica** dei seguenti oneri corrisposti nell'anno precedente:

- quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso;
- premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni;
- contributi previdenziali e assistenziali;
- contributi a forme pensionistiche complementari;
- spese sanitarie.

Gli obblighi di comunicazione per i soggetti che erogano **mutui** agrari e fondiari, le imprese **assicuratrici** e gli enti previdenziali sono decorsi dagli oneri corrisposti nel 2014, con invio dei dati entro il 28 febbraio 2015, secondo quanto stabilito dai tre provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate del 16 dicembre 2014.

Al riguardo, con il provvedimento n. 164058 di ieri, sono state approvate le **nuove** specifiche tecniche per l'invio dei dati relativi ai **premi assicurativi**, da utilizzare per la comunicazione delle informazioni relative al 2015. In particolare, viene eliminata la sezione delle specifiche tecniche concernente i contributi versati alle forme di previdenza complementare, considerato che, a partire dalle informazioni relative all'anno 2015, i dati dei contributi versati alle forme di previdenza complementare saranno trasmessi all'Agenzia delle Entrate, sia dai fondi pensione che dalle assicurazioni, tramite un'autonoma comunicazione, sulla base delle bozze delle specifiche tecniche rese note ieri.

In relazione alle **spese sanitarie**, invece, l'obbligo di comunicazione si applica dalle prestazioni erogate nel 2015, con invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, secondo quanto

previsto dal DM 31 luglio 2015 e dal provv. Agenzia delle Entrate 31 luglio 2015 n. 103408.

Spese funebri e universitarie semplificate dal 2015

La legge di stabilità 2016 prevede inoltre l'invio dei dati relativi alle spese sanitarie **rimborsate**, a partire dall'anno d'imposta 2015, da parte degli enti, casse e società di mutuo soccorso aventi esclusivamente fine assistenziale, dei fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale e degli altri fondi comunque denominati.

La legge di stabilità 2016 ha inoltre previsto una **semplificazione** della disciplina relativa alla detraibilità delle spese funebri e delle spese universitarie, a partire dall'anno d'imposta 2015, al fine di consentire la raccolta dei relativi dati per la precompilazione dei modelli 730.

Con riferimento alle **spese funebri**, infatti, la detrazione spetterà in relazione alle spese sostenute in dipendenza della morte di persone, senza più alcuna limitazione relativa a vincoli di coniugio/parentela/affinità.

Per le spese di frequenza di **università non statali**, invece, la detrazione spetterà in misura non superiore a quella stabilita annualmente per ciascuna facoltà universitaria con decreto del Ministero dell'Istruzione, dell'università e della ricerca, da emanarsi entro il 31 dicembre, tenendo conto degli importi medi di tasse e contributi dovuti alle università statali, in modo da avere un riferimento "certo" dell'ammontare detraibile, che superi le difficoltà esistenti nell'individuare "l'affinità" di un corso presso una università privata e una statale. Per il primo anno di applicazione della nuova disciplina (periodo d'imposta 2015), il suddetto decreto deve essere adottato entro il 31 gennaio 2016.

Con tali modifiche è stata quindi "spianata la strada" per l'**inserimento** di tali oneri detraibili nella dichiarazione precompilata, a partire dai modelli 730/2016, come era stato annunciato dall'Agenzia delle Entrate e confermato dall'approvazione ieri della bozza delle specifiche tecniche per la relativa comunicazione.

Anche l'invio dei dati dei **bonifici** relativi alle spese per interventi di recupero edilizio, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, stabilito dal provvedimento n. 164081 di ieri, appare finalizzato all'indicazione dei relativi dati nella dichiarazione precompilata, a partire dalla prima rata (si veda "Unico invio dei dati dei bonifici agevolati entro il 28 febbraio" di oggi).

Credito d'imposta per la musica con F24 on line

Con successiva risoluzione verrà istituito l'apposito codice tributo

/ Pamela ALBERTI

Con provvedimento n. 164098 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità e i termini per la fruizione del **credito d'imposta** per la promozione della **musica** e dei nuovi talenti, disciplinato dall'art. 7 del DL 91/2013 e dal DM 2 dicembre 2014.

Si tratta, nello specifico, dell'agevolazione riconosciuta, per ciascuno degli anni 2014, 2015 e 2016, alle imprese produttrici di fonogrammi di cui all'art. 78 della L. n. 633/1941 e di videogrammi musicali e alle imprese organizzatrici e produttrici di spettacoli di musica dal vivo, esistenti almeno dal 1° gennaio 2012.

Il credito d'imposta, si ricorda, è riconosciuto nella misura del **30%** dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche e videografiche musicali, che siano opere prime o seconde, di compositori, di artisti interpreti o esecutori, nonché di gruppi di artisti, commercializzate in un numero di copie non inferiore a mille.

L'articolo 6 del citato decreto attuativo disciplina le modalità di fruizione del credito d'imposta in commento, prevedendo, al comma 2, che lo stesso sia utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici **Entratel e Fisconline** messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate, secondo modalità e termini definiti con apposito provvedimento del Direttore della stessa Agenzia.

Il provvedimento di ieri precisa, quindi, che il credito d'imposta può essere utilizzato presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il **rifiuto** dell'operazio-

ne di versamento.

Con apposita risoluzione dell'Agenzia delle Entrate sarà poi istituito il **codice tributo** per la fruizione del credito d'imposta da indicare nel modello F24.

Il provvedimento stabilisce, inoltre, che il Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo trasmette all'Agenzia delle Entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, l'**elenco** delle imprese beneficiarie del credito, con l'importo concesso a ciascuna di esse.

Il Ministero comunica, poi, all'Agenzia le variazioni agli elenchi delle imprese beneficiarie già trasmessi, nonché le revoche dei crediti già concessi, entro 15 giorni da quando il citato Ministero ha conoscenza dell'evento che ha determinato la variazione o la revoca.

In tali casi, il modello F24 può essere presentato telematicamente all'Agenzia delle Entrate a partire dal **terzo giorno** lavorativo successivo a quello di comunicazione delle variazioni e delle revoche da parte del Ministero all'Agenzia.

Controlli automatizzati su ciascun F24

L'Agenzia delle Entrate, per ciascun modello F24 ricevuto, effettua controlli automatizzati sulla base dei dati ricevuti.

Nel caso in cui l'importo del credito d'imposta utilizzato risulti **superiore** all'ammontare del credito residuo, ovvero nel caso in cui l'impresa non rientri nell'elenco dei soggetti ammessi al beneficio, il relativo modello F24 è scartato.

Lo **scarto** è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile sul sito internet dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Per le compagnie aeree IVA dovuta anche sui biglietti emessi non utilizzati

Secondo la Corte Ue la prestazione resa si sostanzia nel riservare il posto al passeggero

/ Simonetta LA GRUTTA

La Corte di Giustizia Ue, con sentenza di ieri, 23 dicembre 2015, cause riunite C-250/14 e C-289/14 *Air France – KLM e Hop!-Brit Air SAS*, ha **negato** alle compagnie aeree la possibilità di recuperare l'IVA sui cosiddetti “**no show**”, ossia sui biglietti emessi che non sono stati utilizzati dai “passeggeri”.

La controversia di cui alla causa C-250/14 sorge da un accertamento contabile in occasione del quale è stato contestato a una compagnia aerea l'omesso versamento all'Erario dell'IVA percepita sul **prezzo di vendita** dei biglietti emessi e non goduti dall'acquirente, perché questi era in possesso di un documento di viaggio non modificabile e non si è presentato all'imbarco nel giorno e all'ora convenuti oppure perché era in possesso di un biglietto modificabile che non è stato utilizzato entro il periodo di validità.

La controversia di cui alla causa C-289/14 deriva da una ripresa in sede di accertamento contabile effettuata nei confronti di una società che, in qualità di **franchisee**, effettuava servizio di trasporto aereo di passeggeri ed era incaricata della commercializzazione e della gestione della biglietteria di detti voli di linea. Il franchisor percepiva il prezzo dei biglietti che provvedeva a versare al franchisee. Inoltre, per i biglietti “no show”, il franchisor versava al franchisee una compensazione forfetaria annuale calcolata in misura percentuale rispetto al fatturato, a cui non è stata applicata l'IVA.

Per risolvere le questioni pregiudiziali, la Corte di Giustizia prende le mosse dal consolidato principio secondo cui una prestazione di servizi viene effettuata a titolo oneroso solo qualora tra fornitore e committente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale vi sia uno **scambio** di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal fornitore costituisca il controvalore del servizio reso. Ciò si verifica quando sussiste un **nesso diretto** tra servizio reso, chiaramente individuabile, e controvalore ricevuto.

Alla luce di detti principi, una prestazione di servizi di trasporto passeggeri è soggetta a IVA quando la somma corrisposta dal passeggero alla compagnia aerea, nell'ambito di un contratto di trasporto, è direttamente connessa a un **servizio** individuabile di cui costituisce il compenso.

L'esecuzione di un contratto di trasporto aereo di persone comporta l'effettuazione di una serie di **servizi** quali la registrazione, l'imbarco dei passeggeri e l'accoglienza degli stessi a bordo dell'aereo nel luogo di decollo, la partenza dell'aereo all'ora prevista, il trasporto dei passeggeri e dei

loro bagagli dal luogo di partenza a quello di arrivo, la gestione dei passeggeri durante il volo, lo sbarco nel luogo di atterraggio all'ora convenuta.

Tuttavia, le suddette attività possono essere effettuate a condizione che il passeggero si presenti **all'imbarco** nella data e nel luogo previsto.

Ciò nonostante, secondo la Corte Ue, la controprestazione della somma versata all'atto dell'acquisto del biglietto è costituita dal diritto di usufruire dell'esecuzione del contratto di trasporto, **indipendentemente** dal fatto che il passeggero si avvalga di tale diritto. In verità, la compagnia aerea realizza la prestazione nel momento in cui pone il passeggero nelle condizioni di usufruire delle prestazioni stesse.

Con biglietto pagato e prenotazione confermata la vendita è definitiva

La somma pagata non può, secondo i giudici, configurarsi come indennizzo. Ciò in quanto la nozione di “prestazione di servizi” è tale indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi.

Tra l'altro, una simile modifica della qualificazione del prezzo pagato per il biglietto comporterebbe una quantificazione del danno in misura **superiore** all'importo della prestazione. Infatti, l'indennizzo sarebbe pari all'intera somma pagata per il biglietto, l'importo della prestazione è invece pari alla sola base imponibile. La Corte non ravvisa nessun elemento atto a giustificare detta misura superiore.

Né può ritenersi che la somma abbia valore di caparra, in assenza di danno, posto che le compagnie aeree si riservano il diritto di **rivendere** il servizio non utilizzato ad altro passeggero, senza che sia posto a loro carico l'obbligo di rimborsarne il prezzo al passeggero iniziale.

Deve, dunque, concludersi che nel momento in cui il passeggero ha corrisposto il prezzo convenuto per il biglietto e la compagnia aerea conferma la prenotazione del posto a suo favore, la vendita è **compiuta e definitiva**.

L'IVA gravante sull'operazione è dovuta al momento della corresponsione della somma pattuita.

Secondo costante orientamento della Corte, infatti, affinché l'imposta sia esigibile anteriormente all'effettuazione di una prestazione è necessario e sufficiente che tutti gli elementi rilevanti del fatto generatore sia noti e individuati. Circostanza che si verifica nel caso di cui trattasi e che prescinde dal fatto che il pagamento sia effettuato

direttamente alla compagnia aerea o a terzi per suo conto o, ancora, a terzi in suo nome e per conto.

Quanto finora argomentato per i biglietti “no show” è valido anche per la questione pregiudiziale da ultimo analizzata e relativa ai **compensi forfeitari** erogati dal franchisor nei

confronti del franchisee per i biglietti inutilizzati. Tale somma, infatti, non ha natura di indennizzo, poiché non è stato subito alcun pregiudizio, ma costituisce pienamente compenso per il servizio di trasporto che la compagnia offre al cliente riservandogli il posto.

Unico invio dei dati dei bonifici agevolati entro il 28 febbraio

Dal 2016, le comunicazioni delle banche sui bonifici eseguiti per ottenere la detrazione IRPEF del 50% vanno effettuate in una sola soluzione

/ Arianna ZENI

Ai fini dei controlli concernenti la fruizione della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'art. 16-bis del TUIR, le **banche** presso le quali sono disposti i bonifici di pagamento delle spese devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, i dati relativi ai bonifici effettuati (tale adempimento è disposto dall'art. 3 del DM 18 febbraio 1998 n. 41).

I **dati** che devono essere comunicati all'Agenzia delle Entrate riguardano:

- il mittente del bonifico;
- i beneficiari della detrazione IRPEF;
- i destinatari dei pagamenti.

La comunicazione dei suddetti dati deve avvenire sulla base del tracciato record approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30 maggio 2014 n. 75159, al fine di tenere conto della variazione del codice riferimento operazione (CRO) adottato per le transazioni disposte tramite bonifico bancario, in adeguamento alla normativa comunitaria in materia.

Con il provvedimento n. 164081 di ieri, al fine di razionalizzare i flussi informativi, l'Agenzia ha individuato un **unico termine** per la trasmissione dei dati relativi ai bonifici per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Nello specifico, a decorrere dal 2016, le comunicazioni da parte delle banche devono essere effettuate in un'unica solu-

zione entro il **28 febbraio** con riferimento ai dati dell'anno solare precedente. Così la comunicazione da effettuare entro il 28 febbraio 2016 conterrà i dati dei bonifici eseguiti nel corso dell'anno 2015.

Da trasmettere i dati dell'anno solare precedente

Si ricorda che in precedenza, a decorrere dalla comunicazione relativa al secondo semestre 2013, per l'invio dei suddetti dati era prevista una periodicità **semestrale** (stabilita dal provv. n. 75159/2014 sopramenzionato. Il primo invio semestrale doveva essere effettuato il 31 luglio 2014). In particolare:

- i dati relativi al primo semestre di ogni anno (periodo dal 1° gennaio al 30 giugno) dovevano essere comunicati tra il 1° dicembre dello stesso anno e il 31 gennaio dell'anno successivo;
- i dati relativi al secondo semestre di ogni anno (periodo dal 1° luglio al 31 dicembre) dovevano essere comunicati tra il 1° giugno e il 31 luglio dell'anno successivo.

Anteriormente alle modifiche apportate dal provvedimento n. 75159/2014, peraltro, era previsto un **unico invio annuale**, entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento (si veda il provv. Agenzia delle Entrate 10 marzo 2005).

Niente DIS-COLL per i titolari di borsa di studio

Lo chiarisce con nuovi interPELLI il Ministero del Lavoro, che è intervenuto anche su lavoro accessorio e contributo di solidarietà ex L. 236/93

/ Luca MAMONE

Esclusione dalla **DIS-COLL** per i titolari di borse di studio, via libera al lavoro accessorio per i maestri di sci e per attività nel settore marittimo, soggetta a contribuzione la “quota azienda” devoluta al lavoratore nell’ambito del riconoscimento del contributo di solidarietà ex L. 236/93. Sono queste, in estrema sintesi, le conclusioni cui è giunto il Ministero del Lavoro con una serie di risposte ad interpellato del 22 dicembre.

In particolare, con l’interpello n. 31/2015, viene indicata la posizione ministeriale in merito alla fruizione della **DIS-COLL**, ossia l’indennità di disoccupazione per i **co.co.co.** introdotta dal DLgs. 22/2015. In particolare, nel quesito posto dalla CGIL si chiede se tale indennità possa essere riconosciuta agli assegnisti di ricerca, ai dottorandi e ai titolari di borsa di studio che svolgono attività di ricerca in Università ed Enti di ricerca, in virtù dell’assimilabilità delle forme contrattuali utilizzate per regolare i descritti rapporti con i contratti di **co.co.co.**

Si ricorda che in base all’art. 15 del citato decreto possono beneficiare della **DIS-COLL** i collaboratori coordinati e continuativi iscritti in via **esclusiva** alla Gestione separata ex L. 335/95, che hanno perso involontariamente l’occupazione e che non siano pensionati, possessori di partita IVA, nonché amministratori e sindaci di società.

Ciò premesso, per i tecnici ministeriali è necessario osservare quanto stabilito dall’art. 22 della L. 240/2010, con cui si individua nella disciplina degli assegni di ricerca una tipologia di rapporto fortemente connotata da una componente “formativa” dell’assegnista, senza che vengano indicate in alcun modo le modalità di effettuazione dell’attività di ricerca, neanche in termini astrattamente sovrapponibili a quelle delle **co.co.co.** Pertanto, per il Ministero non sembra possibile argomentare l’applicazione della **DIS-COLL** esclusivamente in virtù dell’**obbligo di iscrizione** alla Gestione separata che riguarda anche le prestazioni di lavoro autonomo. Analoga considerazione può essere fatta anche per i titolari di borse di studio, anche in ragione di un dottorato di ricerca, peraltro esclusi dall’obbligo di iscrizione alla Gestione separata. In conclusione, per il Ministero del Lavoro la **DIS-COLL** non può trovare applicazione a favore degli assegnisti di ricerca, dei dottorandi nonché dei titolari di borse di studio.

Invece, con il successivo interpello n. 32/2015, viene data risposta a due distinte richieste di chiarimento inerenti l’ambito di applicazione del **lavoro accessorio**, ovvero con riferi-

mento alla possibilità di farne ricorso per le attività nel settore **marittimo** e per i maestri di sci. Nella risposta, il Ministero ricorda che la nuova disciplina del lavoro accessorio, così come rivista dal DLgs. 81/2015 (art. 48 e ss.), presenta un ambito di applicazione limitato al solo valore economico delle prestazioni (massimo 7.000 euro annui per la totalità dei committenti, 2.000 euro per singolo committente imprenditore e professionista), fermo restando il generale divieto di svolgerle in regime di appalto.

In relazione a ciò, nella risposta si ricorda che l’art. 49-bis del Codice della nautica da diporto prevede che, nel caso del c.d. “noleggio occasionale” per uso non commerciale, si possa ricorrere a prestazioni di lavoro accessorio. Pertanto, appare ammissibile il ricorso al lavoro accessorio anche in ipotesi diverse dal “**noleggio occasionale**” con riferimento alle imbarcazioni o navi da diporto a scopi non commerciali. Si ritiene anche possibile applicare tale tipologia contrattuale in relazione all’attività di maestro di **sci**, laddove la stessa sia svolta entro i limiti economici previsti ex DLgs. 81/2015, nonché previo possesso dei titoli abilitanti.

Infine, con l’interpello n. 33/2015, il Ministero del Lavoro indica la propria posizione sul regime contributivo da applicare al **contributo di solidarietà** ex art. 5, comma 5 del DL 148/93, conv. L. 236/93, per le aziende fuori campo CIG. Nel quesito si chiede a quale forma di contribuzione sia assoggettabile il contributo spettante all’azienda, laddove quest’ultima decida di erogarlo in favore del lavoratore che in tal modo verrebbe a percepire l’intero trattamento di solidarietà pari al 50% del **monte retributivo** perso (ossia, il 25% spettante all’azienda più il 25% spettante al lavoratore). Ai sensi della citata norma, tale contributo viene riconosciuto in seguito alla stipula di contratti di solidarietà, erogato in rate trimestrali e ripartito in parti uguali tra impresa e lavoratori. Il contributo in questione, come previsto dal legislatore, non avrebbe natura retributiva ai fini degli istituti contrattuali e di legge, nonché per quanto concerne gli adempimenti di carattere previdenziale e assistenziale. Tuttavia, è possibile che nell’accordo tra azienda e RSA e RSU si preveda che la quota di contributo spettante al datore di lavoro sia devoluta da questi ai lavoratori.

In questo caso, precisa il Ministero, tale quota, in quanto corrisposta “in relazione al rapporto di lavoro”, ai sensi dell’art. 51, comma 1 del TUIR, concorre a costituire reddito da lavoro dipendente e, in quanto tale, costituisce **base imponibile** sia ai fini fiscali che ai fini contributivi.

Dal CNDCEC un modello di parere sul DUP

Il documento pubblicato ieri tiene conto delle recenti prese di posizione della Commissione Arconet

/ REDAZIONE

Oltre alla richiesta sul ravvedimento a 90 giorni e al documento sulle operazioni con le parti correlate, ieri il CNDCEC ha pubblicato sul proprio sito, annunciandolo con un comunicato, un **modello di parere** dell'organo di revisione sul documento unico di programmazione (**DUP**).

Il documento, messo a punto dal gruppo di lavoro coordinato dal Consigliere nazionale delegato agli Enti locali, Giovanni Parente, tiene conto delle recenti prese di posizioni della Commissione Arconet sul tema e contempla la possibilità che, oltre al parere favorevole, l'organo di revisione, verificata l'eventuale incompletezza o parziale irregolarità del DUP, possa esprimere – a seconda delle loro gravità – una delle seguenti formulazioni: **impossibilità** di esprimere un parere, parere **contrario**, parere **con riserva**.

Si ricorda che pochi giorni fa il Consiglio nazionale è tornato sulle problematiche connesse al procedimento di approvazione del documento unico di programmazione (DUP) 2016/2018 e sul relativo parere dell'organo di revisione (si veda "Il CNDCEC torna sul procedimento di approvazione del DUP degli enti locali" del 18 dicembre).

Il documento diffuso il 17 dicembre ha sottolineato che, in considerazione del fatto che la **prima** approvazione del DUP è prevista per il prossimo 31 dicembre, che l'eventuale nota di aggiornamento è prevista per il 28 febbraio 2016 e che il bilancio di previsione 2016/2018 è previsto per il 31 marzo

2016, il parere dell'organo di revisione sul DUP potrà esprimersi **solo**:

- nel caso in cui l'ente approvi il bilancio entro il **31 dicembre** e che il DUP, anch'esso deliberato entro il 31 dicembre, sia **coerente** con le sue previsioni;
- nel caso in cui l'ente con la nota di aggiornamento del DUP del 28 febbraio 2016 adegui lo stesso DUP alle previsioni del bilancio da approvarsi entro il 31 marzo 2016.

Nelle circostanze in cui l'ente deliberi il DUP entro il 31 dicembre 2015 ma **rinvii** l'approvazione del bilancio al 31 marzo 2016, l'organo di revisione esprimerà il proprio parere rinviando il giudizio di coerenza e attendibilità contabile alla nota di aggiornamento del DUP stesso.

Inoltre, come anticipato, nel prendere atto delle posizioni espresse da Arconet, il CNDCEC ha precisato che "in ogni caso il parere dell'organo di revisione sul DUP (tanto nella prima deliberazione quanto nella nota di aggiornamento) dovrà verificare la **completezza** del documento in base ai contenuti previsti dal principio contabile 4/1". Se vengono rilevate irregolarità o a fronte di un DUP incompleto o mancante di parti fondamentali, l'organo di revisione valuterà, motivandola adeguatamente, una delle seguenti **formulazioni**:

- l'impossibilità di esprimere un parere;
- parere contrario,
- parere con riserva.

Sul diritto al contraddittorio preventivo siamo cittadini di serie B

Caro Direttore,

alzi la mano il collega che non si è mai sentito dire da un funzionario: “dottore, lei ha perfettamente ragione. Ma ormai l’Agenzia (o la GdF) si è già espressa ed io ho le mani legate. Non le resta che presentare ricorso...”.

Situazione cristallizzata sotto la pressione della paura per le azioni della Corte dei Conti da una parte e lo stress del budget da raggiungere dall’altra, non controbilanciate da alcuna responsabilità dell’organo accertatore nel caso di errore.

Proprio la **mancanza** di tali **contrappesi** (per la cronaca, l’Agenzia delle Entrate del Regno Unito apposta nel proprio bilancio un congruo “fondo rischi” a copertura dei risarcimenti dovuti ai contribuenti per gli accertamenti ingiusti) e, anzi, la conclamata esistenza di obiettivi di gettito dovrebbero rendere ancor più importante la fase dibattimentale di quanto non accada in altri Paesi.

Queste considerazioni ci spingono ad inviare al Presidente della Corte di Cassazione la seguente **lettera aperta**.

Egregio Presidente,

con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 resa a Sezioni Unite la Corte sembra aver relegato il nostro beneamato Paese in una categoria inferiore, classificando i nostri cittadini in serie “B”.

Dice la Corte che nel diritto interno non esiste una clausola generale in favore del contraddittorio preventivo, stabilendo anzi che anche laddove tale clausola fosse espressamente prevista dalla legge, la sua violazione sarebbe sanzionabile solo laddove il danneggiato enunciasse in giudizio le **ragioni** che avrebbe potuto far valere in sede di mancato contraddittorio e che dimostri che la mancata assunzione delle stesse abbia provocato uno “sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali l’ordinamento lo ha predisposto”.

Non solo ha constatato l’assenza esplicita di una norma che lo imponga, ma ha pure desunto la sua **assenza** in termini di principi, avendo esplicitamente analizzato gli artt. 24 e 97 Cost. (diritto di difesa e imparzialità e buon andamento della P.A.). In particolare, sostiene che l’art. 97 Cost. non reca il benché minimo indice rivelatore della indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale. Piuttosto, proprio l’esplicita previsione della legge ordinaria per alcune fattispecie (art. 12 della L. 212/2000) sarebbe indicatore dell’assenza di tale principio.

In altre parole, il principio generalizzato non sussiste perché **non è esplicitato** in norme di legge.

Ma la contraddizione si appalesa quando essa analizza il diritto comunitario.

Essa conclude che la lettura in sede comunitaria è diversa. Dice la sentenza: “Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia [...] emerge che il rispetto del contraddittorio nell’ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del **diritto alla difesa**, principio fondamentale dell’ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniquale volta l’Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la propria decisione [...]. Il principio è attualmente codificato nell’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea. Nel garantire il diritto ad una **buona amministrazione**, la disposizione (che avendo assunto il medesimo valore giuridico dei trattati, solo con l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona avvenuta l’1.12.2009, è, di per sé, *ratione temporis*, applicabile solo ai procedimenti amministrativi conclusi con provvedimenti successivi alla data suddetta), prevede, al § 2, che, nell’ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso «il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio»”.

Dunque, secondo la Corte, tale diritto emerge analizzando la giurisprudenza comunitaria, la quale lo ha fatto trascendere non già da una norma esplicitata nel trattato (che, al pari della Costituzione nostrana, non lo prevede), ma da quegli stessi **principi comunitari** che sono in verità i medesimi previsti dalla **Costituzione** italiana. Si parla infatti di diritto di difesa (art. 24) e diritto a una buona amministrazione (art. 97), principi esplicitati nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

Le conseguenze di tale visione distonica sono **paradossali**: il diritto al contraddittorio preventivo sussisterebbe solo per i tributi armonizzati e non per quelli non armonizzati. Il che significherebbe che i tributi armonizzati sono gestiti con un’amministrazione “più buona” di quella italiana e con un diritto di difesa “più forte” di quello garantito dalla nostra Costituzione.

Visto da un altro punto di vista, la scelta sembra suggellare il fatto che il cittadino italiano, quando è anche cittadino europeo, è rispettato al pari degli altri. Quando invece è “solo” italiano, vale di meno: a lui la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea non si applica.

Appunto: cittadino di **serie B**.

Un'ultima annotazione: la Corte si è spinta a concludere che anche nel diritto comunitario tale diritto non è sempre sanzionato con l'improcedibilità, ma può essere soggetto a **restrizioni** "che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale". Peccato che la stessa Corte precisi che tali limitazioni sono applicabili alla fase delle **indagini** ("l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista"), ovvero in sede accertativa, ma precisando "che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito ad impugnazione di provvedimento sfavorevole, può essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti, seppur alla condizione che la normativa nazionale consenta all'interessato non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma".

Ma pure con tali restrizioni qui "non ci siamo": il nostro ordinamento non solo non garantisce la sospensione automatica dell'esecuzione del provvedimento in attesa del giudizio, ma anzi abbiamo lo standard opposto: gli accertamenti sono **direttamente esecutivi** anche se opposti e anche se si chiede la loro sospensione al giudice. Sicché, se il giudice non si pronuncia, o si pronuncia oltre i tempi materiali dell'esecuzione, il danno è fatto. Ma quand'anche il giudice negasse la sospensione, il contribuente sarebbe tenuto a versare allo Stato anche quegli oneri aggiuntivi maturati nel periodo di attesa del giudizio di sospensione (more, aggi, ecc.).

Qui andiamo addirittura in **serie C**.

Giampiero Guarnerio

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano