

FISCO E SENTENZE

**Imprese indirette.** In linea con la Corte Ue, nonostante l'omissione del VR entro il biennio, l'eccedenza va restituita

# Rimborso Iva, basta una dichiarazione

## Dieci anni per l'istanza se l'importo è inserito in Unico - Ufficio condannato alle spese

Massimo Sirri  
Riccardo Zavatta

Per il diritto al rimborso dell'Iva è sufficiente riportare il credito nella dichiarazione. La presentazione del modello VR - in aggiunta all'indicazione in dichiarazione, per i rimborsi fino al periodo d'imposta 2009 - oltre il termine biennale di decadenza (articolo 21, comma 2, Dlgs 546/92) non legittima il diniego del rimborso. Sul punto, infatti, si applica il termine decennale (articolo 2946 del Codice civile). Così si è espressa la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna con la sentenza 136/11/2017 (presidente Mancini, relatore Morlini).

**Il caso**

La vicenda riguarda la storia di un'azienda che...

un contribuente che, evidenziata l'eccedenza Iva nel rigo RX4 di Unico 2007 (riferito al 2006), ometteva di presentare l'istanza (modello VR), adempimento eseguito solo nel 2011 e, quindi, dopo la scadenza del termine previsto dall'articolo 21 del Dlgs 546/92.

La tesi dell'agenzia delle Entrate, secondo cui il comportamento del contribuente escluderebbe l'erogazione del credito, è disattesa dai giudici d'appello.

La Ctr, riprendendo alcuni precedenti della Corte di cassazione (fra cui la sentenza 1915/2016 e la più recente 20039/2011), afferma che, ai fini del rimborso, è sufficiente la manifestazione di volontà contenuta nella dichiarazione di versamento.

La presentazione del modello VR, infatti, rappresenta solo «un presupposto per l'esigibilità del credito» ed è, dunque, soggetta a un lungo termine prescrizione (decennale) del Codice civile.

**Il principio**

Questo risultato interpretativo, del resto, è «pienamente armonico» con i principi fissati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale (nelle cause C-95-96/07 e C-590/13, citate dai giudici bolognesi) afferma l'intangibilità del principio di neutralità dell'imposta, di cui il diritto alla detrazione e quello al rimborso sono elementi fondamentali. E si tratta, di conseguenza, di principio che non può essere messo in discussione per l'inosservanza di

alcuni obblighi formali.

**La condanna alle spese**

Qualche ulteriore considerazione merita l'affermazione dei giudici secondo cui, a convalidare la decisione assunta, soccorre «l'ormai pacifica giurisprudenza di legittimità, consolidata in proposito da almeno anni» e che la Commissione tributaria pone alla base della scelta di condannare l'ufficio alle spese di lite.

In effetti, se è vero che l'orientamento favorevole alle ragioni dei contribuenti appare in via di consolidamento, è altresì vero che non mancano arresti di segno contrario, anche relativamente recenti (ordinanze da 6775 a 6778 e 6782 del 2014).

Inoltre, se le indicazioni



**Neutralità dell'imposta**

Il sistema comune dell'Iva è volto a garantire la piena neutralità dell'imposizione fiscale delle attività economiche soggette a imposta. È necessario che il soggetto passivo possa esercitare il diritto alla detrazione del tributo. Il rimborso dell'eccedenza a credito consegue direttamente a quello di detrazione, così che il diniego del rimborso finisce per tradursi nella negazione del diritto di detrarre, in violazione del principio di neutralità.

della stessa amministrazione finanziaria (si veda la risposta all'interrogazione parlamentare 5-05400/2015), secondo cui la gestione delle controversie in materia di VR è essere adeguata all'evoluzione giurisprudenziale pro-contribuente, sono disattese dagli uffici periferici (come dimostra la sentenza in esame), è probabilmente da ritenere che i tempi siano più che maturi per una pronuncia definitiva da parte della Cassazione che, a Sezioni unite, chiuda finalmente l'annosa questione.

**IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI**

Le sentenze commentate in pagina [www.quotidianofisco.ilssole24ore.com](http://www.quotidianofisco.ilssole24ore.com)

**Notifiche.** La spedizione con raccomandata

# Cartella al convivente: non serve l'invio della nota informativa

Francesco Falcone

Nel caso in cui la cartella di pagamento, spedita a mezzo raccomandata, venga consegnata a un familiare convivente, non va inviata al contribuente la raccomandata informativa in quanto alla notifica si applicano le regole del servizio postale ordinario e non quelle degli atti giudiziari. A dirlo è stata la Ctr della Lombardia con la sentenza 166/22/2017 (presidente Gravina, relatore Piombo).

Un contribuente ha impugnato una serie di cartelle di pagamento delle quali era venuto a conoscenza solo attraverso l'estratto di ruolo eccedendo, tra i vari motivi di ricorso, la loro mancata notifica. La Ctr di Milano ha rigettato il ricorso in quanto le raccomandate delle cartelle risultavano essere state ricevute da «familiare e/o moglie convivente».

Contro questa decisione il contribuente ha proposto appello, eccependo che per il perfezionamento della notifica sarebbe stato necessario l'invio della raccomandata informativa.

La Ctr ha rigettato l'appello richiamando il principio affermato dalla Cassazione con l'ordinanza 12083/16 in base alla quale in tema di riscossione delle imposte, qualora la notifica della cartella di pagamento sia eseguita da parte del concessionario mediante invio diretto di una raccomandata con avviso di ricevimento (ex articolo 26 Dpr 602/73), trovano applicazione le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle della legge 890/1982 che si applicano invece alla notifica degli avvisi di accertamento.

La disparità di trattamento tra la notifica degli avvisi di accertamento e la notifica della cartella di pagamento è stata già oggetto di intervento della Corte costituzionale. Sul tema la Consulta ha effettuato un vero e proprio percorso a tappe, iniziato con la sentenza 3/2010, proseguito con l'ordinanza 63/2011, e conclusosi con la sentenza 258/2012. Una serie di step che hanno allargato le tutele per chi è momentaneamente assente e riceve un atto tributario tramite un agente notificatore.

Infatti, l'ipotesi di irreperibilità «relativa» del destinatario (ovvero nei casi previsti dall'articolo 140 del Codice di procedura penale), la notificazione si esegue con modalità diverse, a seconda che l'atto da notificare sia un atto di accertamento oppure una cartella di pagamento.

Per l'accertamento si applicano le modalità previste dall'articolo 140, improntate al criterio dell'effettiva conoscibilità dell'atto e per le quali per il contribuente i 60 giorni decorrono dal ricevimento della raccomandata con la quale si dà avviso dell'affissione o, comunque, decorsi i giorni dalla relativa spedizione (sentenza 3/10).

Per la cartella, invece, il terzo comma (corrispondente all'attuale vigente quarto comma) dell'articolo 26 del Dpr 602/73 prevede che la notifica si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso di deposito è affisso nell'albo del Comune.

Questa evidente diversità di disciplina di una medesima situazione, non suffragata da alcuna ratio, ha portato la Consulta (sentenza 258/12) a riscontrare la violazione dell'articolo 3 della Costituzione.

**Immobili.** L'assoggettamento entro i cinque anni dall'acquisto non fa venir meno il beneficio della tassazione ridotta

# La prima casa non decade se vincolata nel trust

Angelo Busani  
Elisabetta Smaniotto

L'atto con il quale l'acquirente di una prima casa la vincola in un trust, prima del decorso di un quinquennio dalla data del suo acquisto, non comporta la decadenza dall'agevolazione: lo afferma la Ctp di Savona nella sentenza 559/4/2016 (presidente Manfra, relatore Trucco).

Il caso affrontato dal giudice tributario ligure è senza precedenti: l'acquirente di una prima casa con rogito del 2011, la vincola poi in un trust nel 2012.

In base alla normativa, genera la decadenza dall'agevolazione il trasferimento di una prima casa

anteriore al decorso di un quinquennio dalla data dell'acquisto, senza effettuare il riacquisto di una abitazione principale entro un anno dalla vendita infra quinquennale.

Ebbene, mentre secondo l'agenzia delle Entrate l'assoggettamento a trust fa decadere l'agevolazione, secondo la Ctp

## 5 anni

Dalla data di acquisto Termine entro cui decade la «prima casa» se il bene viene trasferito

savonese non si può parlare di decadenza perché «la cessione dell'immobile fatta al trust non rappresenta un arricchimento patrimoniale immediato del beneficiario, che si avrà soltanto alla scadenza del trust quando si realizzerà effettivamente il trasferimento a favore dei beneficiari finali». In altre parole, consegue a questa impostazione come «il trust debba considerarsi un atto neutro mancando qualsiasi genere di corrispettivo».

Dalla sentenza si comprende che il trust in questione era stato istituito dall'acquirente della prima casa come «trust di famiglia con beneficiari i figli».

Non si comprende, invece, se si trattasse dell'istituzione di un trust auto dichiarato oppure, come pare arguirsi da alcune espressioni della sentenza (quali: «cessione dell'immobile al trust», «passaggio di proprietà»), dell'istituzione di un trust con trasferimento dell'immobile dal disponente al trustee.

Nel caso si trattasse di un trust auto dichiarato, la sentenza appare indubbiamente azzeccata, in quanto la sottoposizione di un immobile al vincolo del trust senza cessione della proprietà dell'immobile stesso a un trustee diverso dal disponente non è certo qualificabile in termini di «trasferimento» e non si realizza, pertanto, il presupposto della decadenza dall'agevolazione «prima casa».

Senza altro più difficile è, invece, seguire la sentenza se il trust in questione non fosse stato un trust auto dichiarato: in tal caso, anche se non si ha un incremento immediato della feragiuridica del beneficiario (che è rimandato al momento in cui il trustee distribuirà ai beneficiari il patrimonio del trust), si avrebbe pur sempre un immediato trasferimento della proprietà della casa dal disponente al trustee.

In questo caso è difficile negare che si tratti di un trasferimento atto a provocare la decadenza dall'agevolazione prima casa, a causa di cessione infra quinquennale dell'immobile comprato con il beneficio fiscale, senza il riacquisto nell'anno successivo.

In ogni caso la sentenza apre scenari interessanti. Finora l'amministrazione ha negato che l'acquisto di un trustee possa approfittare dell'agevolazione prima casa quando i beneficiari del trust sono soggetti in capo ai quali sussistono i presupposti per l'ottenimento del beneficio fiscale. Orala pronuncia del giudice savonese conferisce un dubbio stimolo a pensare anche alla percorribilità di una tale soluzione.

**Accertamento.** Il caso dell'attività artigianale qualificata come studio di comunicazione

# Studi di settore, l'ufficio deve motivare la scelta del cluster

Gian Paolo Ranocchi

Cluster corretto alla base della legittimità degli accertamenti da studi di settore. È questo, tra gli altri, uno degli elementi che ha condotto la Ctr Lazio 6224/21/2016 (presidente Filocamo, relatore Modica De Mohac) ad accogliere l'appello presentato da una società che opera nel campo pubblicitario contro la precedente decisione della Ctp che aveva, invece, legittimato un accertamento basato sugli studi di settore.

Laricorrente, nel ricorso prima e nell'appello poi, aveva evidenziato che lo studio di settore applicato al caso di specie non poteva cogliere correttamente la realtà aziendale in quanto la descrizione del cluster cui la società era stata attribuita non corrispondeva all'attività effettivamente svolta.

Per lo studio, infatti, la società rientrava tra i soggetti che effettuano «studi di comunicazione e promozione» mentre in realtà la ricorrente realizzava insegne e cartelli con modalità artigianali. L'aspetto decisivo ha avuto un'importanza decisiva: l'ufficio di accertamento, in base a quanto previsto dal collegato alla legge di Bilancio 2017, la sentenza in commento è paradigmatica dell'importanza dell'analisi delle ragioni che stanno alla base del risultato che scaturisce dall'applicazione di Gerico per impostare un'efficace strategia difensiva. È noto, infatti, che lo studio di settore fornisce un risultato meramente «statistico», che per essere legittimamente utilizzato in sede di accertamento, deve essere adattato al caso di specie, valutando concretamente

te in contraddittorio la realtà fattuale che caratterizza la situazione del contribuente mirato.

Questo, sul piano pratico, passa anche attraverso la verifica che la descrizione della nota metodologica in relazione al cluster cui è stato attribuito il contribuente corrisponda, o meno, alla realtà dei fatti. Peraltro, come è noto agli addetti ai lavori, da anni questa attribuzione avviene nella maggior parte dei casi con una logica «ventilata»: il contribuente viene attribuito con diverse percentuali a diversi cluster e non a uno solo.

Pertanto, se il cluster individuato da Gerico non è corretto, a fronte delle evidenze opposte dal contribuente, l'ufficio è obbligato a intervenire per motivare l'eventuale accertamento sul punto. Se non lo fa, come evidentemente è avvenuto nel caso di specie, secondo i giudici «la condotta amministrativa illegittima culmina in un provvedimento impositivo parimenti illegittimo».

**Reddito da lavoro.** Le somme erogate non hanno natura risarcitoria e sono soggette a ritenuta

# Licenziamento ingiustificato, tassata l'indennità al manager

Ferruccio Bogetti  
Gianni Rota

L'indennità erogata al dirigente licenziato senza giustificato motivo costituisce lucro cessante. Questo perché non si tratta di un risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute. Pertanto va inquadrata come indennità supplementare, prevista dal contratto collettivo dei dirigenti delle aziende industriali, e trova fondamento nel rapporto di lavoro in caso di licenziamento ingiustificato. Quindi, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta sull'indennità e il dirigente deve dichiararla in Unico. Ad affermarlo è la Ctr Lombardia 33/33/17 (presidente Labruna, relatore Crespi).

Una società licenzia un proprio dirigente, ritenendo sussistente il giustificato motivo oggettivo. Il contribuente impugna il licenziamento e cita il proprio datore in tribunale, ma la vertenza si chiude attraverso un accordo conciliativo con il pagamento nel 2010 di un'indennità supplementare di oltre 200mila euro, di cui 100mila euro a titolo di differenza sul mancato preavviso.

La società indica tali somme nel cedolino paga e le riporta anche nel modello 770 del 2010 senza, però, assoggettarle a ritenuta, ritenendole escluse, quali somme erogate a titolo di risarcimento del danno.

L'amministrazione tramite procedura automatizzata iscrive, però, a ruolo l'importo di 190mila euro ai fini Irpef (inclusi interessi e sanzioni), che

richiede nel 2014 tramite concessionario.

La società ricorre in Ctp, sostenendo che gli importi erogati al dirigente, ancorché indicati nel cedolino e nel modello 770, hanno natura risarcitoria perché derivanti dall'accordo conciliativo relativo alla causa di licenziamento.

Secondo l'amministrazione, tuttavia, le ritenute Irpef devono essere versate in quanto non sono corrisposte a ristoro di un danno partito, bensì di un lucro cessato.

Sulla vicenda i giudici di merito di entrambi i gradi di giudizio danno torto alla società. Infatti, secondo la Ctr: ■ irrisarcimenti erogati a titolo di lucro cessante, sostitutivi di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo, sono

soggetti ad Irpef (solamente il risarcimento erogato a titolo di danno emergente, che reintegra il patrimonio del danneggiato per le perdite o spese sostenute, per sua natura non sostituisce alcun reddito e, pertanto è escluso da Irpef); ■ il datore di lavoro che eroga somme al prestatore non è obbligato a effettuare la ritenuta Irpef solamente se l'erogazione non trova causa nel rapporto di lavoro (per esentare da prelievo fiscale le somme corrisposte occorre provare che l'erogazione è avvenuta a titolo di risarcimento puro); ■ il contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali prevede la tassazione separata delle indennità supplementari in caso di licenziamento ingiustificato che costituiscono sempre reddito sostitutivo rispetto a quello di lavoro dipendente, traendo comunque origine dal rapporto di lavoro e non essendo relative a invalidità permanente o morte.

**24ORE BUSINESS SCHOOL ROMA**  
WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

EXECUTIVE24 - MASTER PART-TIME

## Contrattualistica d'impresa e arbitrato

2ª EDIZIONE - ROMA, DAL 25 MAGGIO 2017  
6 mesi / 3 gg al mese

UN PERCORSO INNOVATIVO E COMPLETO CON GLI ESPERTI DEL SOLE 24 ORE PER AVVOCATI E GIURISTI D'IMPRESA

**I MODULI DI STUDIO**  
I 2 MODULI SONO ACQUISTABILI SEPARATAMENTE

1° MODULO - LA CONTRATTUALISTICA D'IMPRESA  
2° MODULO - L'ARBITRATO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

**SERVIZI A VALORE AGGIUNTO**

- AULA E DISTANCE LEARNING
- TUTORING ON LINE E IN AULA
- PERSONAL CAREER ASSESSMENT
- DIPLOMA EXECUTIVE MASTER

**DOCENTI E TESTIMONIAL**

<b>Angelo Anglani</b> Partner Disputes Resolution NCTM Studio Legale	<b>Diego Corapi</b> Vice Presidente AIA Studio legale Corapi	<b>Livia Oglio</b> Partner Arbitrati e Dispute Resolution Studio Legale Sutti	<b>Mauro Satriano</b> Studio Nasti Comunale & Partners Associazione professionale
<b>Stefano Azzali</b> Segretario Generale Camera Arbitrale di Milano	<b>Francesco Maria Di Majo</b> Counsel del Dipartimento di Arbitration e Disputes Resolution - Italia Watson Farley & Williams	<b>Luiss Paradell</b> Counsel Freshfields Bruckhaus Deringer	<b>Luca Tantalo</b> Mediatore presso ADR Center Studio Legale e Tributario Tantalo Fornari
<b>Carlotta Calabresi</b> Mediatore Presso ADR Intesa Luiss Guido Carli	<b>Domenico Fanuele</b> Managing Partner e Capo del Corporate Department Shearman & Sterling	<b>Giacomo Rojas Elgueta</b> Professore di Diritto privato Università degli Studi Roma Tre Avvocato Studio Legale Rubini	<b>Eugenio Tranchino</b> Head of Italy e Partner Dipartimento Corporate/ Energy Watson Farley & Williams
<b>Stelio Campanale</b> Avvocato Professore di Diritto Commerciale Internazionale Studio Legale Campanale	<b>Maria Teresa Lucibello</b> Associate Hogan Lovells Studio Legale	<b>Elvezio Santarelli</b> Partner Dipartimento di Arbitrati Internazionali e Disputes Resolution - Italia Watson Farley & Williams	<b>Marco Tupponi</b> Professore di International Trade Law Università di Macerata Studio Tupponi, De Marinis, Russo & Partners
<b>Cecilia Carrara</b> Partner Disputes Resolution Legance Avvocati Associati	<b>Filippo Modulo</b> Managing Partner Corporate M&A Chiomenti Studio Legale		
<b>Marta Colonna</b> Associate Hogan Lovells Studio Legale			

Con il contributo di:

**Diritto** **LEX24** **DIRITTO24** **Guida al Diritto**

Oltre 2.200 manager hanno conseguito il diploma Executive Business Education. Il Master è finanziabile con i fondi interprofessionali Fondimpresa, Fondir, Fondirigenti, Fonservizi e finanziamenti da Banca Sella.

Sono aperte le selezioni. Programma, borse di studio e modalità di ammissione [www.bs.ilssole24ore.com](http://www.bs.ilssole24ore.com)

SEGUICI SU

**Servizio Clienti**  
tel. 06 3022.6372/6379  
fax 06 3022.6280  
business.school@ilssole24ore.com

**GRUPPO 24 ORE**

**Il Sole 24ORE Business School ed Eventi**  
Roma, piazza dell'Indipendenza, 23 b/c  
Milano, via Tortona, 56 - Mudac Academy  
Milano, via Monte Rosa, 91  
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008