

Gli effetti del proliferare di indirizzi interpretativi contrastanti di prassi e giurisprudenza

Contribuenti italiani ostaggio dell'incertezza del diritto

Pagine a cura
di STEFANO LOCONTE
E LUCA GIANCOLA

Il grado di rischio fiscale registrato in un dato paese dipende essenzialmente ed è direttamente proporzionale al livello di certezza applicativa del relativo ordinamento giuridico.

In quest'ottica, considerato il proliferare di indirizzi interpretativi spesso contrastanti, anche nell'ambito della stessa giurisdizione, l'Italia è indubbiamente connotata da un altissimo livello di rischio fiscale, con evidenti conseguenze in termini di ridotta capacità di compliance. Per una migliore comprensione dei termini della questione, riportiamo a seguire i casi di maggior rilievo di conflitto interpretativo registrati, sia a livello di prassi, sia giurisprudenziale.

In tema di registrazione degli atti giudiziari con cui il fideiussore esercita il diritto di ripetere, nei confronti del debitore principale, le somme pagate per effetto dell'inadempimento di quest'ultimo, si sono succeduti nella giurisprudenza di legittimità orientamenti diametralmente discordanti.

In particolare, l'orientamento unanime della giurisprudenza di legittimità che affermava l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa anche sui decreti ingiuntivi emessi in relazione a contratti soggetti all'Iva, in virtù del principio di alternatività Iva/Registro, nel giro di pochi mesi, è diametralmente mutato nel senso della non operatività di tale principio (nel senso dell'applicazione al decreto ingiuntivo dell'imposta di registro in misura fissa, cfr. Cass. 16 settembre 2014, n. 19499; Cass. 24 luglio 2014, nn. 16977/16976/16975; Cass. 16 luglio 2014, nn. 16309/16308; Cass. 15 luglio 2014 nn. 16193/19192; Cass. 20 giugno 2014, nn. 14140/14139/14138/14137/14136/14135/14134/14133/14133, mentre, in senso opposto, v. Cass. 9 ottobre 2015, n. 20260; Cass. 21 dicembre 2015, n. 25704; Cass. 21 dicembre 2015, n. 25702; Cass. 30 ottobre 2015, n. 22230; Cass. 16 ottobre 2015, nn. 20969/20968; Cass. 14 ottobre 2015, nn. 20667/20666; Cass. 9 ottobre 2015, nn. 20266/20265/20264/20263/20262/20261/20260).

Anche la possibilità di rettificare la dichiarazione dei redditi a favore del contribuente con possibilità di utilizzare il credito in compensazione, anche oltre il termine di scadenza di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, espressamente riconosciuta da parte dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E/2013, viene ora smentita dalle Sezio-

Alcuni esempi di conflitto interpretativo

1 - L'Imposta di registro sui decreti ingiuntivi emessi in relazione a contratti soggetti all'Iva

• Tradizionale orientamento della giurisprudenza di legittimità: favorevole all'applicazione dell'Imposta di registro in misura fissa

(Cass. 16 settembre 2014, n. 19499; Cass. 24 luglio 2014, nn. 16977/16976/16975; Cass. 16 luglio 2014, nn. 16309/16308; Cass. 15 luglio 2014 nn.16193/19192; Cass., nn.140/14139/14138/14137/14136/14135/14134/14133/14133 del 2014)

• Il più recente indirizzo interpretativo ritiene invece che l'imposta di registro si renda applicabile in misura proporzionale

(Cass. 9 ottobre 2015, n. 20260; Cass. 21 dicembre 2015, n. 25704; Cass. 21 dicembre 2015, n. 25702; Cass., 30 ottobre 2015, n. 22230; Cass. 16 ottobre 2015, nn. 20969/20968; Cass., 14 ottobre 2015, nn. 20667/20666; Cass., 9 ottobre 2015, nn. 20266/20265/20264/20263/20262/20261/20260)

2 - Sulla riportabilità oltre l'anno del credito d'imposta emergente a seguito di dichiarazioni «correttive» a favore del contribuente

- Amministrazione finanziaria: ammette la possibilità di utilizzare il credito emergente dalla dichiarazione correttiva anche oltre il termine di scadenza di presentazione della dichiarazione (v. Circolare n. 31/E/2013)

- Giurisprudenza: le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ammettono il predetto utilizzo soltanto entro l'anno (Sentenza n. 13378/16)

3 - Sulla rilevanza della causa di forza maggiore per la decadenza dal bonus prima casa

- Orientamento favorevole: Cass. nn. 16568,10586, 5015 del 2015 e Cass. n. 864 e13346 del 2016

- Orientamento contrario: Cass. n. 2616/2016

4 - Sul cumulo tra sospensione feriale e termine per la definizione dell'accertamento con adesione

- Amministrazione finanziaria: favorevole al cumulo (v. R.M. n.159/99)

- Giurisprudenza maggioritaria: contraria al cumulo (v. Cass. n.7995/16, Cass. n.11632/2015, contro, v. Cass. n.2682/2011)

5 - Sulla legittimità dell'iscrizione di ipoteca sull'immobile conferito nel fondo patrimoniale

- Cassazione a Sezioni Unite (Sentenza n. 19667/14) contraria all'applicabilità dell'art. 170 c.c. («esecuzione sui beni e sui frutti del fondo») alle ipotesi di ipoteca non volontaria

- Orientamento conforme alle Sezioni Unite: le sentenze n.15354/15 e n. 10794/16

- Orientamento non conforme alle Sezioni Unite: sentenze. n. 5385/13, n. 3600/16 e n.1652/16

ni unite della Corte di cassazione che, nella recentissima sentenza n. 13378 del 2016, limitano invece il predetto utilizzo soltanto entro l'anno.

La situazione d'incertezza operativa, in tale situazione, è ancor più grave di quella dianzi richiamata. E, infatti,

evidente che la «negazione» della possibilità, ammessa a livello di prassi, di ritrattare a favore del contribuente le dichiarazioni affette da errori, con effetti anche oltre l'anno, in costanza dei termini di accertamento riferiti alla dichiarazione emendata, produce

un'imponderabile impatto distorsivo in tema di certezza del diritto; il tutto, se possibile, è ulteriormente aggravato in ragione del legittimo affidamento del contribuente sussistente all'epoca della presentazione della dichiarazione integrativa, sull'affermata ritrattabilità

della dichiarazione oltre l'anno da parte della stessa amministrazione finanziaria.

Anche in tema di iscrizione ipotecaria sull'immobile conferito nel fondo patrimoniale, con la sentenza n. 19667/14, le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno completamente ribaltato il precedente consolidato orientamento di legittimità (per tutte v. Cass. n. 5385/13), che affermava l'applicabilità dell'art. 170 c.c. anche alle ipotesi di ipoteca non volontaria. Ebbene, pur in presenza della suindicata sentenza resa a Sezioni unite, le successive pronunzie di legittimità non si sono espresse in senso uniforme. In particolare, mentre nelle sentenze n. 15354/15 e n. 10794/16 la Cassazione si è pronunciata in conformità con il principio affermato dalle Sezioni unite, nelle sentenze n. 3600/16 e n. 1652/16 si giunge all'opposta conclusione.

Una fervente disquisizione interpretativa è sorta anche in merito alla rilevanza o meno della causa di forza maggiore, ai fini della decadenza delle agevolazioni previste in materia di prima casa. In particolare, nella recente sentenza 28/6/2016, n. 13346 (in tal senso, v. anche Cass. nn. 16568, 10586, 5015 del 2015 e 864/2016) la Cassazione ha affermato che la forza maggiore, in determinate circostanze, è idonea ad impedire la decadenza dal regime agevolativo di cui trattasi, contraddicendo il pregresso opposto indirizzo ermeneutico (Cass. n. 2616/2016).

In merito alla nota questione relativa al cumulo tra sospensione feriale e termine per la definizione dell'accertamento con adesione, l'indirizzo espresso dalla Giurisprudenza di legittimità, oltre a porsi in contrasto con quello della prassi dell'Amministrazione finanziaria, è addirittura più restrittivo.

Specificamente, sebbene lo stesso ministero dell'Economia e delle Finanze avesse espresso parere favorevole (in risposta all'interrogazione parlamentare del 9 luglio 2015, n. 5-06008) in ordine alla cumulabilità dei termini di sospensione previsti, rispettivamente, in ambito processuale e amministrativo - coerentemente con l'interpretazione ufficiale in origine formulata nella R.M. 11 novembre 1999, n. 159 - l'orientamento maggioritario della Suprema Corte (di recente confermato, sia pure indirettamente, nella sentenza 20 aprile 2016, n. 7995) ha affermato l'opposto principio (in tal senso, cfr. ex multis Cass. n. 11632/2015, contro, v. Cass. n. 2682/2011).

Ruling e interpello per ridurre i rischi

Ruling internazionale, interpello, regime di adempimento collaborativo sono strumenti utili ad attenuare i rischi fiscali.

Il ruling internazionale. Il decreto internazionalizzazione (dlgs n. 147/2015) ha introdotto il nuovo art. 31-ter nel dpr n. 600/1973 in tema di «accordi preventivi per le imprese con attività internazionale».

La nuova previsione consente all'ufficio ruling internazionale dell'Agenzia delle entrate di valutare la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'instaurazione di una procedura in contraddittorio tra le parti volta alla definizione di un accordo fiscale.

L'ufficio è tenuto a pronunciarsi entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza del contribuente, ovvero all'esito della necessaria ulteriore attività istruttoria, dichiarando, se del caso, l'ammissibilità della stessa e invitando l'impresa a comparire.

L'interpello. Attualmente esistono quattro tipologie di interpello:

a. l'interpello ordinario, che consente a ogni contribuente di chiedere un parere in ordine alla applicazione, in relazione a un caso concreto e personale, delle disposizioni tributarie di incerta interpretazione, nonché di chiedere chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione di fattispecie rispetto alla quale sussista obiettiva incertezza;

b. l'interpello probatorio, che permette al contribuente di chiedere un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni o alla idoneità degli elementi di prova chiesti dalla legge per accedere a determinati regimi fiscali nei casi espressamente previsti. Fra questi, l'interpello relativo a partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari (113 Tuir), le istanze presentate dalle società «non operative» (articolo 30 della

legge 724 del 1994), le istanze previste ai fini della spettanza del beneficio Ace (articolo 1, comma 8, dl n. 201 del 2011), le istanze di interpello c.d. Cfc ai sensi dell'articolo 167 del Tuir, le istanze di interpello per la continuazione del consolidato fiscale ai sensi dell'articolo 124 del Tuir, le istanze per l'accesso al consolidato mondiale di cui all'articolo 132 del Tuir;

c. l'interpello antiabuso, che consente di acquisire un parere relativo alla abusività di un'operazione non più solo ai fini delle imposte sui redditi, ma per qualsiasi settore impositivo;

d. l'interpello disapplicativo, quale unica residua tipologia di interpello obbligatorio,

che consente di ottenere la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potevano verificarsi.

Il regime di adempimento collaborativo (artt. 3 e ss. del dlgs n. 128/15). Il «regime di adempimento collaborativo», istituito dal dlgs 5 agosto 2015, n. 128, è rivolto ai contribuenti dotati di sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamen-

to tributario.

In fase di prima applicazione, il regime è riservato:

a. ai soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro;

b. ai soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e che abbiano presentato istanza di adesione al «Progetto pilota sul regime di adempimento collaborativo»;

c. le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle entrate, fornita a seguito di istanza di interpello sui nuovi investimenti indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Per la fruizione dell'istituto è prescritto che l'impresa disponga di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (c.d. Tax Control Framework) che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali.

Di contro, all'Agenzia delle entrate è richiesto di valutare l'adeguatezza del sistema di controllo dei soggetti che chiedono di aderire, agendo con principi di «ragionevolezza e proporzionalità».

Un altro aspetto, particolarmente significativo e innovativo, concerne la possibilità di effettuare un esame preventivo da parte dell'Agenzia delle fattispecie potenzialmente a rischio con l'obiettivo di dare risposta al contribuente «nel più breve tempo possibile». È altresì prevista la facoltà di procedere a una «procedura abbreviata di interpello preventivo».

Evidentemente, tale previsione accentua gli aspetti di «premiabilità» della disciplina per le imprese che intendono aderire al regime; negli stessi termini va letta la previsione per cui, qualora l'Agenzia dovesse non condividere la posizione dell'impresa, in presenza delle comunicazioni complete e tempestive date prima delle dichiarazioni fiscali, le sanzioni amministrative, non applicabili in misura superiore al minimo edittale, sono ridotte alla metà. Inoltre, la riscossione delle sanzioni è sospesa fino a che l'accertamento non divenga definitivo.

Degna di nota è, poi, la disposizione che esenta i contribuenti che aderiscono all'adempimento collaborativo dal prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette, ad essi spettanti, nonché la previsione che impone all'Agenzia di indicare i soggetti ammessi alla procedura in un apposito elenco da pubblicare sul proprio sito istituzionale.

—© Riproduzione riservata—

Gli strumenti utili ad attenuare i rischi fiscali

I principali strumenti volti a favorire la compliance fiscale sono:

-Il c.d. **ruling internazionale** (art. 31-ter, D.P.R. n. 600/1973), dedicato agli "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale"

-L'**interpello** (ordinario, probatorio, disapplicativo e antielusivo - art. 11, L. 212/2000)

-Il "**regime di adempimento collaborativo**" (artt. 3 e ss. del D.lgs. n. 128/2015)

Inadeguatezza degli attuali strumenti di "compliance" ad eliminare gli elevati rischi fiscali:

-Il **ruling internazionale** non è fruibile per le operazioni domestiche

-I **tempi di risposta all'interpello** e per la formazione del silenzio rifiuto (90/120 giorni) non sono in linea con le esigenze di celerità e speditezza imposte dal mercato in cui operano le PMI

-limitata applicabilità delle particolari forme di **ruling** previste dalla L. n. 128/2015

Strumenti di compliance inadeguati per le Pmi

Le considerazioni che precedono evidenziano la presenza di un elevatissimo rischio fiscale in Italia che, sebbene sia suscettibile di attenuazione mediante una costante attività di compliance condotta con adeguato supporto tecnico-professionale, ad oggi si attesta ancora a un alto livello di criticità.

Tale fenomeno è ancor più apprezzabile con specifico riferimento alle esigenze delle piccole e medie imprese, nei confronti delle quali i richiamati strumenti di compliance fiscale appaiono del tutto inadeguati a eliminare l'alto grado di rischio fiscale registrato nel nostro Paese.

Con specifico riferimento al ruling internazionale, appare sufficiente rilevare che lo stesso, non essendo rivolto alle operazioni domestiche, è scarsamente fruibile dalle Pmi. Lo scarso appeal

di tale istituto nei confronti di realtà imprenditoriali di dimensioni assolutamente modeste può ulteriormente cogliersi ove si consideri che il medesimo è rivolto ad ambiti in cui operano maggiormente le imprese più strutturate (i.e. il regime dei prezzi di trasferimento; la determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza; l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione; la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione; l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali).

Per quanto attiene alle procedure di interpello, è altrettanto evidente che i tempi all'amministrazione finanziaria non sono assolutamente in linea con le

esigenze di celerità e speditezza imposte dal mercato in cui operano le Pmi.

Infatti, il termine per la risposta, ovvero per la formazione del c.d. silenzio assenso, per l'interpello ordinario è di 90 giorni dalla presentazione dell'Istanza, mentre negli altri casi è di 120 giorni.

Anche le particolari forme di ruling previste dalla legge n. 128/2015 trovano una limitatissima operatività nei confronti delle imprese poco dimensionate. Tale regime speciale è, infatti, concretamente fruibile dalle Pmi nelle sole ipotesi di presentazione dell'istanza di interpello sui nuovi investimenti di cui all'art. 2 del dlgs 14 settembre 2015, n. 147. La fruizione di questo particolare regime da parte delle Pmi è ulteriormente attenuata in ragione dei rilevanti costi connessi alla prescritta dotazione di un si-

stema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (c.d. Tax Control Framework).

In un'ottica propositiva, dunque, al fine di attenuare i rischi fiscali nei confronti delle Pmi sarebbe auspicabile che si proceda in tempi brevi:

a) alla riduzione dei termini di risposta concessi all'Agenzia in sede di interpello;

b) all'estensione di tutte le forme di adempimento collaborativo contemplate nel dlgs 5 agosto 2015, n. 128 nei confronti di tutti gli Enti soggetti all'Ires, con previsione di specifici interventi volti a ridurre il costo di tenuta della c.d. Tax Control Framework per le Pmi;

c) alla predisposizione di codici in cui raccogliere, previo coordinamento sistematico, tutta la normativa fiscale.

—© Riproduzione riservata—