

PRESIDENZA DEL PRESIDENTE
GIANFRANCO CONTE

La seduta comincia alle 12,10.

Sulla pubblicità dei lavori.

PRESIDENTE. Avverto che la pubblicità dei lavori della seduta odierna sarà assicurata anche attraverso l'attivazione di impianti audiovisivi a circuito chiuso e la trasmissione televisiva sul canale satellitare della Camera dei deputati.

Audizione del direttore dell'Agenzia delle entrate su problematiche in materia tributaria afferenti alla competenza dell'Agenzia.

PRESIDENTE. L'ordine del giorno reca, ai sensi dell'articolo 143, comma 2, del Regolamento, l'audizione del direttore dell'Agenzia delle entrate su problematiche in materia tributaria afferenti alla competenza dell'Agenzia.

Insieme al dottor Attilio Befera, direttore dell'Agenzia delle entrate, sono presenti anche il dottor Marco Di Capua, direttore centrale amministrazione, pianificazione e controllo e vicario del direttore, il dottor Arturo Betunio, direttore normativa, il dottor Renato Raffaele Vicario, direttore generale di Equitalia, e la dottoressa Antonella Gorret, responsabile del settore comunicazione.

La Commissione ha competenza sulle questioni concernenti le imposte, ma ci interessa anche conoscere lo stato complessivo dell'Agenzia delle entrate e della società di riscossione Equitalia.

Do la parola al dottor Befera per lo svolgimento della relazione.

ATTILIO BEFERA, *Direttore dell'Agenzia delle entrate*. Ringrazio il presidente e tutti i deputati della Commissione Finanze per l'opportunità che mi viene offerta di intervenire per illustrare l'andamento e le prospettive dell'attività di recupero dell'evasione, nonché del sistema della riscossione nazionale.

Nel corso del 2010 l'attività di recupero dell'evasione si è ulteriormente rafforzata rispetto ai periodi precedenti. Sono state, infatti, recuperate entrate erariali e non erariali per circa 10,6 miliardi di euro, un 16 per cento in più rispetto ai 9,1 miliardi recuperati nel 2009.

Ovviamente ciò è avvenuto a seguito dell'attività di accertamento per tutti i settori impositivi, per l'attività di controllo formale delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e per le attività di controllo formale degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di controllo automatizzato delle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 e dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in materia di IVA. A tali somme vanno aggiunti circa 480 milioni di euro derivanti da riscossione relativa a interessi di mora e a maggiori rateazioni.

In questo modo il consuntivo finale delle somme sottratte all'evasione, comprensive dei suddetti interessi e ricondotte nella disponibilità dei fondi pubblici, supera nel 2010 gli 11 miliardi di euro. A questo risultato devono, inoltre, aggiungersi risparmi per ulteriori 6,6 miliardi di

euro, derivanti sia da una più incisiva azione di controllo sui crediti di imposta utilizzati in compensazione, sia dai controlli preventivi normativamente previsti al momento dell'utilizzo dei crediti per compensare i debiti di imposta.

Occorre sottolineare l'andamento positivo dei complessivi versamenti diretti, ossia quelli effettuati non attraverso il ruolo, per 6,6 miliardi nel 2010, a fronte di 5,6 miliardi nel 2009, e anche delle riscossioni da ruolo, come si evince dal prospetto che è stato consegnato alla Commissione.

In particolare, le riscossioni conseguite sono così costituite: per le somme riscosse relative a imposte erariali e non erariali — per queste ultime intendo IRAP e addizionali — derivanti da attività di accertamento e controllo formale, il risultato conseguito nel periodo esaminato è pari a 6,3 miliardi di euro; la componente dei versamenti diretti è di 4,6 miliardi e quella dei ruoli di 1,7 miliardi.

I controlli derivanti, invece, dal controllo automatizzato delle dichiarazioni, nonché le somme riscosse in materia di registro e di altre imposte hanno dato un risultato di 4,3 miliardi: la componente dei versamenti diretti è di 2 miliardi e quella dei ruoli di 2,3 miliardi.

In continuità con le strategie adottate già a partire dal 2009, i risultati realizzati in esercizio nel 2010 sono dipesi anche dalla valenza strategica attribuita all'analisi e alla valutazione del rischio di evasione ed elusione, tarata sulle peculiarità locali ai fini della selezione delle posizioni da sottoporre a controllo e riferita a ciascuna macrotipologia dei contribuenti: grandi contribuenti, imprese di medie dimensioni, piccole imprese e soggetti esercenti arti e professioni, nonché enti non commerciali.

Per ciascuna macrotipologia di contribuente sono state realizzate specifiche attività operative. Per i grandi contribuenti il piano di attività del 2010 si è articolato su tre direttrici principali: tutoraggio, attività istruttoria esterna e accertamento.

Il tutoraggio, previsto dall'articolo 27, commi 9 e 14, del decreto-legge n. 185 del 2008, ha riguardato nel 2010 le imprese

con un volume d'affari o di ricavi non inferiore a 200 milioni di euro, tenuto anche conto dei criteri definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2009. Nel 2009 veniva considerata grande impresa quella con un volume d'affari superiore a 300 milioni; tale margine sarà progressivamente esteso fino a interessare a regime tutte le imprese con volume d'affari o di ricavi non inferiore a 100 milioni di euro.

Nello specifico, il tutoraggio si sostanzia in un'attività di monitoraggio dei comportamenti fiscali posti in essere dai grandi contribuenti, attraverso l'utilizzo di approcci differenziati in funzione delle caratteristiche specifiche di ognuno di loro. Il tutoraggio consente un miglioramento dell'interlocuzione tra amministrazione finanziaria e contribuente, ai fini di un progressivo innalzamento del grado di adempimento spontaneo. Nel corso dell'esercizio 2010 sono stati complessivamente sottoposti a tutoraggio 1.643 soggetti, a fronte di 996 del 2009.

Con riferimento ai grandi contribuenti con volume d'affari superiore a 100 milioni, sono state realizzate oltre 500 attività istruttorie esterne, tra verifiche e controlli mirati. Si tratta di controlli sostanziali su soggetti a rischio di evasione ed elusione, effettuati dall'Agenzia delle entrate al fine di reperire base imponibile non dichiarata direttamente nel luogo dove gli stessi svolgono la loro attività. Gli accertamenti eseguiti nei confronti dei grandi contribuenti sono stati 2.600, determinando una maggiore imposta accertata di 5,5 miliardi di euro.

Il segmento delle imprese di media dimensione è stato oggetto di una significativa intensificazione dei controlli, sulla base di alcune analisi di rischio. Nel corso dell'anno sono state realizzate, nell'ambito di questa tipologia di contribuenti, più di 3.000 attività istruttorie esterne, con 325 milioni di maggiore imposta IVA constatata e 3,5 miliardi di imponibili constatati, nonché 15.500 accertamenti, che hanno determinato oltre 6 miliardi di euro di maggiore imposta accertata.

Nel conseguimento dell'obiettivo si evidenzia che la riorganizzazione ultimata nel 2010 ha avuto un ruolo significativo. L'attività è stata seguita da una specifica articolazione delle nuove direzioni provinciali, destinata proprio al controllo di questa tipologia di contribuenti.

Nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle imprese di minore dimensione e dei professionisti, è stata garantita, a livello locale, anche nel 2010, un'adeguata strategia di prevenzione e di contrasto dell'evasione dei soggetti cui si applicano gli studi di settore, le cui risultanze, in quanto consentono analisi di rischio specifiche, rappresentano un efficace strumento di orientamento ai fini dell'individuazione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo.

Nel corso del 2010 sono stati eseguiti circa 139.600 accertamenti nei confronti di esercenti attività di impresa, arti e professioni, che hanno dichiarato per il periodo di imposta accertato un codice di attività cui risulta associato uno studio di settore. In particolare, sono stati eseguiti circa 30.000 accertamenti nei confronti di soggetti non congrui sulla base delle risultanze degli studi di settore, completando tali risultati con ulteriori elementi reperiti nella fase di istruttoria: per gli imprenditori individuali e per i professionisti, per esempio, si tratta degli elementi di capacità contributiva esplicitati già nell'invito al contraddittorio, anche allo scopo di favorire l'eventuale definizione, ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis, del decreto n. 218 del 1997.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, i controlli sono stati focalizzati su abusi relativi all'indebito utilizzo delle agevolazioni riservate a questa particolare categoria di soggetti, con il duplice obiettivo di recuperare l'evasione pregressa e di escludere dalla platea degli enti non commerciali tutti i soggetti privi dei requisiti di appartenenza previsti. Nel 2010 sono state eseguite 957 verifiche, che hanno portato alla luce 238 milioni di euro di maggiore base imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP e 28 milioni di euro di maggiore imposta IVA constatata.

Per quanto riguarda i controlli nei confronti di persone fisiche, è proseguita, in linea con le previsioni normative di cui all'articolo 83 del decreto-legge n. 112 del 2008, l'attività di controllo finalizzata alla determinazione sintetica del reddito complessivo. Tale procedimento di accertamento si fonda sulla sussistenza di elementi e circostanze di fatto — per esempio l'acquisto a titolo oneroso di un bene immobile o l'acquisto o possesso di autovetture e di imbarcazioni, la disponibilità di residenze secondarie, gli abbonamenti a circoli esclusivi e via elencando — che fanno presumere una capacità di spesa correlata a esborsi effettivi di somme di denaro e a spese di gestione da confrontare con il reddito imponibile dichiarato.

Questa attività ha rivestito anche per il 2010 una grande valenza strategica, con oltre 30.000 accertamenti effettuati, che hanno dato luogo a oltre 500 milioni di euro di maggiore imposta accertata, dei quali più del 40 per cento sono stati definiti in adesione o in acquiescenza.

Nel complesso, l'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette IVA e IRAP ha prodotto, per il periodo di riferimento, oltre 700.000 accertamenti, a fronte dei quali sono emersi complessivamente circa 27,8 miliardi di euro di maggiore imposta accertata, con un incremento del 6 per cento rispetto all'anno precedente. Gli accertamenti assistiti da indagini finanziarie sono stati oltre 9.000, con una maggiore imposta accertata di 860 milioni. Nel corso del 2010, peraltro, sono stati definiti in adesione e/o in acquiescenza più di 3.500 accertamenti assistiti da indagine finanziaria.

Di particolare rilevanza, inoltre, è stato l'utilizzo complessivo degli istituti definitivi, rappresentativi della qualità e dell'efficacia dell'azione di accertamento, che ha consentito la riscossione delle somme dovute in tempi più rapidi. In particolare, nel corso del 2010 sono stati definiti per adesione o acquiescenza 254.000 accertamenti, con maggiore imposta definita e, quindi, incassata, di 2,8 miliardi.

Premminente è stata, altresì, l'attività di contrasto ai fenomeni di frode in materia

di IVA, per la quale si è rafforzata nel corso del 2010 l'azione che ha visto congiuntamente impegnate l'Agenzia delle entrate, la Guardia di finanza e l'Agenzia delle dogane. A livello nazionale e comunitario è sempre più sentita l'esigenza di contrastare il fenomeno delle frodi, soprattutto quelle in materia di IVA, che crea distorsioni nel contesto socioeconomico, in quanto comporta una palese violazione del principio di tassazione equa e trasparente e altera la concorrenza.

Nel 2010 è proseguita la collaborazione con gli altri principali attori della fiscalità, Equitalia, Guardia di finanza, INPS, comuni e altre agenzie fiscali, con il fine di creare un sistema integrato che consenta scambi di informazione e di metodologie, e contribuisca a incrementare nel complesso l'efficacia e l'efficienza dell'azione posta in essere. In questo contesto, si segnala il protocollo di intesa tra il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, l'INPS, l'INAIL e l'Agenzia, per lo scambio di dati e informazioni, come pure l'accordo fra l'INAIL e l'Agenzia per la condivisione delle rispettive banche dati.

I risultati complessivi conseguiti da Agenzia delle entrate, INPS ed Equitalia hanno determinato nel 2010 un recupero di oltre 25 miliardi di euro tra imposte, tasse e contributi evasi. Con Equitalia e le società del gruppo che svolgono le funzioni di agente della riscossione è proseguito il consueto coordinamento operativo, che, grazie a una sempre maggiore sinergia, ha anch'esso contribuito a incrementare le riscossioni a mezzo ruolo.

Nell'anno sono poi state stipulate numerose convenzioni tra l'Agenzia e diversi comuni, al fine di collaborare nel delicato campo della partecipazione all'accertamento. Le convenzioni prevedono in linea generale che l'Agenzia e il singolo comune contraente mettano reciprocamente a disposizione il rispettivo patrimonio di conoscenze.

Analoghe forme di coordinamento sono state adottate con riguardo alla cooperazione internazionale, soprattutto con i Paesi a fiscalità ordinaria, che garantiscono un appropriato scambio di infor-

mazione e sono caratterizzati da un livello di tassazione adeguato, con l'obiettivo congiunto di neutralizzare le operazioni tendenti a beneficiare dei vantaggi assicurati dai cosiddetti paradisi fiscali, ovvero i Paesi con bassa o nulla imposizione fiscale. Tali iniziative si inseriscono, peraltro, in un contesto più ampio, come conferma l'accelerazione impressa dall'OCSE alla campagna contro i centri *offshore*.

L'ampio ricorso all'utilizzo degli istituti definatori è proseguito parallelamente alla consueta, attenta gestione del contenzioso tributario, rivolta al costante miglioramento degli esiti delle controversie derivanti dall'attività di controllo e, più in generale, di quelle di notevole valore economico, o di quelle in cui sono state sollevate questioni di diritto di maggiore rilevanza.

Una significativa novità nel 2010 è rappresentata dalla classificazione delle controversie tributarie in base a un *rating* di sostenibilità della pretesa, che ha la funzione di orientare le scelte relative alla prosecuzione o meno del giudizio ovvero alla proposizione del tentativo di conciliazione giudiziaria. L'obiettivo è quello di ottimizzare la gestione e la proficuità del contenzioso, assicurando nel contempo il necessario presidio sul campo, come testimonia il fatto che nel 2010 gli uffici dell'Agenzia si sono costituiti in giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali rispettivamente nel 99,1 e nel 97,8 dei casi, partecipando alle pubbliche udienze nel 99,2 delle trattazioni.

L'attività, per quanto riguarda il 2011, sarà caratterizzata dal consolidamento dei risultati raggiunti nel 2010 e, qualora possibile, dal loro miglioramento, con l'obiettivo di incrementarne ulteriormente la qualità e la capacità dissuasiva, attraverso la selezione mirata dei soggetti da sottoporre a controllo sulla base delle analisi di rischio effettuate per ciascuna tipologia di contribuenti. Tale obiettivo potrà essere conseguito anche grazie alle recenti previsioni normative introdotte dal decreto-legge n. 78 del 2010, tra le quali mi permetto di ricordare il potenziamento

della partecipazione dei comuni alle attività di accertamento fiscale e contributivo mediante segnalazione di elementi utili all'Agenzia delle entrate, alla Guardia di finanza e all'INPS, e il potenziamento dell'accertamento sintetico. In quest'ottica, sarà posta la massima attenzione nella ricerca di elementi di spesa e di investimento indicativi di capacità contributiva, al fine di intercettare i contribuenti per i quali gli esborsi non sono compatibili con quanto dichiarato.

Altri elementi sono: il presidio delle imprese che presentano per più di un esercizio dichiarazioni in perdita fiscale e dei soggetti che hanno indicato un credito IVA in dichiarazione; un adeguato impegno per la realizzazione del piano di accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni, sulla base di specifiche analisi di rischio; una maggiore efficacia dei controlli di massa automatizzati, la cui elaborazione, a valle di opportuni criteri selettivi sulla base di programmi operativi definiti centralmente, è stata ora in parte concentrata presso il centro operativo di Pescara; l'introduzione di significative novità ai fini della riscossione, in forza delle quali gli accertamenti sulle imposte sui redditi e sull'IVA dovranno contenere anche l'intimazione al pagamento degli importi in essi indicati entro il termine per la presentazione del ricorso.

Tali atti diverranno esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica. In caso di mancato pagamento, entro 30 giorni dalla scadenza si potrà avviare la procedura di riscossione coattiva. Ancora, si prevede un ulteriore rafforzamento del controllo delle compensazioni.

Altre azioni riguarderanno la prosecuzione dell'attività nei confronti degli enti non commerciali, nonché di contrasto dei fenomeni fraudolenti, in particolare in materia di IVA nazionale e comunitaria, anche mediante la definizione di specifici piani operativi e di metodologie di prevenzione e contrasto.

Per quanto riguarda il sistema della riscossione, alla data del 1° ottobre 2006 il gruppo Equitalia era caratterizzato dalla presenza di una *holding*, di una società

destinata a erogare servizi e di ben 37 società di riscossione sul territorio. Oggi, a seguito di un primo, profondo processo di razionalizzazione e di riassetto societario, il gruppo risulta composto, oltre che dalla *holding*, dalla società di servizi e da Equitalia Giustizia, che ha una *mission* particolare, da 16 società agenti della riscossione.

Il 17 novembre del 2010 è stato approvato un ulteriore piano di riassetto societario e organizzativo del gruppo, da completarsi entro il giugno del 2012, finalizzato ad assicurare il conseguimento degli obiettivi di riscossione previsti per il prossimo triennio, soddisfacendo, al contempo, le esigenze territoriali, in coerenza con l'evoluzione del quadro normativo in materia di federalismo fiscale e l'uniformità nelle azioni gestionali sul territorio.

A garanzia delle esigenze di presidio e di razionale gestione delle risorse, il modello societario approvato nel piano di assetto prevede una suddivisione del territorio in sole tre macroaree geografiche. A tal fine sono state costituite tre nuove società, Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud, che progressivamente incorporeranno per aree geografiche di competenza le attuali società e rami di esercizio, realizzando presidi territoriali a livello regionale, in aggiunta a quelli già esistenti su base provinciale, attraverso la costituzione di corrispondenti strutture organizzative interne.

Le *performance* realizzate da Equitalia nella fase del recupero coattivo sono particolarmente significative. Si passa dai 3,8 miliardi di euro riscossi nel 2005, *ante* riforma, agli 8,876 miliardi di euro incamerati nel 2010, con un incremento di oltre il 130 per cento. Circa il 20 per cento di tali importi deriva dal lavoro svolto sulle cosiddette morosità rilevanti, ossia sulle posizioni di debito superiori a 500.000 euro, per le quali fin dall'inizio dell'operatività del gruppo sono state apprestate strutture dedicate.

L'incremento delle somme riscosse è evidentemente frutto del rilevante recupero di efficacia dell'azione coattiva. Infatti, a fronte del significativo aumento dei

volumi di riscossione innanzi evidenziato, l'analisi dei volumi di procedure posto in essere negli ultimi anni testimonia, con un'unica eccezione, una sostanziale invarianza, se non un decremento delle stesse procedure. In particolare, è praticamente rimasto invariato il numero di preavvisi di fermo, 1.600.000, al pari di quello relativo ai fermi, 577.000. Nel 2010 sono state iscritte ipoteche per un numero di 135.000, contro le 246.000 del 2007. Il numero delle ipoteche iscritte dal 2007 al 2010 ancora in vita, ossia al netto di quelle per le quali nel frattempo è intervenuta la cancellazione, è di sole 450.000.

Rispetto al 2007 è lievemente aumentato, in valore assoluto, il numero dei pignoramenti mobiliari, 11.189 contro 8.711. È, invece, oggettivamente aumentato il numero dei pignoramenti presso terzi, 133.000 nel 2011. Questo dato, in apparenza controtendenza, si giustifica in ragione del fatto che precedentemente l'utilizzo dello strumento, per una serie di circostanze, non aveva trovato piena applicazione.

Non significativo è il dato relativo alle richieste di fallimento avanzate dalle aziende del gruppo nel 2010. Si tratta di 542 istanze, delle quali il 90 per cento relative a soggetti con debiti maggiori di 500.000 euro. Si procede a richiedere il fallimento solo nell'ipotesi di conclamata insolvenza, dopo aver esperito ogni altro possibile tentativo di recupero e nei confronti di soggetti di fatto fuori dal mercato (quindi senza impatto sull'occupazione), ovvero che tentano di sottrarsi fraudolentemente alla riscossione con cancellazioni, con o senza il trasferimento della sede all'estero.

È, invece, in forte crescita l'attività sollecitatoria nei confronti dei debitori. Nel 2010 sono stati inviati oltre 3,4 milioni di solleciti, a fronte dei 2,8 milioni dell'anno precedente. Si tratta di uno strumento di grande valenza, funzionale a rammentare al soggetto l'esistenza di una posizione di debito in essere, consentendogli, prima dell'avvio della procedura coattiva, l'attivazione nei confronti degli enti impositori, per ottenere un eventuale

sgravio, e nei nostri confronti, per ricevere tutti i chiarimenti necessari e definire eventualmente un piano di pagamento rateizzato.

In questo contesto è, altresì, opportuno ribadire che anche i cosiddetti preavvisi di fermo non possono in alcun modo essere equiparati alle procedure che incidono direttamente e negativamente sul bene del debitore. Con la notifica del preavviso si apre, infatti, il procedimento, che nel tempo potrà eventualmente portare all'iscrizione del fermo dell'auto al PRA. Si tratta, quindi, anche in questo caso, di un atto con marcata funzione sollecitatoria e non invasiva della sfera patrimoniale del destinatario.

La possibilità, in caso di comprovata situazione di temporanea difficoltà economica, di ripartire il debito iscritto al ruolo a partire da 100 euro fino a un massimo di 72 rate, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, costituisce in questo momento di crisi economica una fondamentale ancora di salvezza per centinaia di migliaia di debitori iscritti a ruolo. Al 9 aprile di quest'anno le nostre società hanno concesso 1.145.000 rateazioni, per un importo corrispondente a oltre 15 miliardi di euro. L'esame delle istanze, nonostante la numerosità delle stesse — mediamente le richieste sono 12.000-14.000 a settimana — avviene senza ritardi, previo riscontro della sussistenza dei criteri semplici e oggettivi idonei a individuare l'esistenza di una situazione di temporanea difficoltà economica.

In ossequio, poi, alla possibilità, prevista dall'articolo 2, comma 20, del decreto-legge n. 225 del 2010, di prorogare le rateazioni già concesse e decadute per mancato pagamento, sono state emanate, il 15 aprile 2011, istruzioni finalizzate a disciplinare il comportamento degli agenti della riscossione.

Accade spesso che l'attività posta in essere dalle società del gruppo Equitalia sia soggetta a critiche. In particolare, tali critiche si concentrano sui seguenti macrotemi: Equitalia continua a notificare cartelle « pazze »; si arricchisce incassando

aggi e interessi da capogiro; adotta modalità di riscossione vessatoria e mette in crisi interi settori produttivi.

In tema di cartelle « pazze » mi permetto di osservare che ciclicamente gli organi di informazione danno spazio a dichiarazioni di associazioni di diverso genere, che denunciano l'esistenza di fenomeni ormai tradizionalmente e acriticamente denominati cartelle « pazze », intendendo per tali massicce richieste di pagamento di somme non dovute. Ogni volta, però, spesso a distanza di sole poche ore, queste « chiamate alle armi » contro le società di riscossione finiscono col perdere rilevanza, e non potrebbe essere diversamente. I fenomeni in questione, infatti, non presentano carattere di generalità, e, quando avvengono, interessano limitatissime porzioni di territorio e risultano numericamente non significativi. Inoltre, solo in casi del tutto peculiari e fisiologici possono essere ricondotti a errori o a malfunzionamenti della macchina di recupero coattivo.

Al riguardo, ritengo interessante evidenziare il dato riferito al contenzioso del gruppo Equitalia a seguito della notifica di atti di riscossione. Nel 2010 è stato impugnato lo 0,70 per cento degli atti emessi. Le cartelle emesse nel 2010 sono state 18 milioni e il 42 per cento di questi ricorsi vede come motivo principale di censura non l'atto di riscossione, ma la fondatezza della pretesa. Si tratta evidentemente di percentuali assolutamente fisiologiche, che in sé smentiscono in radice l'esistenza dei fenomeni denunciati.

Un altro degli argomenti caldi nel rapporto tra contribuenti e mondo della riscossione è costituito dal tema degli importi riscossi a titolo di aggio e di interessi. In proposito, è necessario preliminarmente ricordare che, prima del 2009, lo Stato corrispondeva alle società concessionarie, al tempo di proprietà di privati, un importo forfettario, la cosiddetta indennità di presidio, a titolo di integrazione della remunerazione per l'attività posta in essere. Tale importo, che nel 2005 e nel 2006 ammontava a 470 milioni di euro, con la riappropriazione in mano pubblica del

sistema di riscossione è stato progressivamente ridotto a 405 milioni nel 2007, fino a scomparire definitivamente dal 2009. È venuto così meno un costo secco destinato a gravare sull'intera collettività e, quindi, anche sui contribuenti in regola con gli adempimenti fiscali e contributivi.

Sempre al fine di far gravare sostanzialmente nella giusta misura il costo dell'apparato di riscossione sui soggetti inadempienti, a decorrere dai ruoli consegnati dal 1° gennaio del 2009 è stata modificata la ripartizione dell'onere della remunerazione spettante agli agenti della riscossione tra gli enti creditori e i debitori iscritti al ruolo. Si è passati, pertanto, da un sistema che poneva a carico dei debitori solo il 4,65 per cento dell'aggio dovuto per i pagamenti oltre il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella (lasciando a carico degli enti creditori l'intero aggio per i pagamenti effettuati nei 60 giorni e, quindi, in regola) e la percentuale eccedente il 4,65 per i pagamenti successivi a tale termine, a un meccanismo di ripartizione per il quale, ad oggi, a carico dell'ente grava unicamente una quota parte, il 4,35 dell'aggio dovuto per i pagamenti effettuati nei termini di notifica.

In definitiva, tenuto conto che la misura dell'aggio vigente è del 9 per cento sulle somme riscosse, in caso di riscossione entro il sessantesimo giorno dalla notifica, l'ente paga il 4,35 e il debitore il 4,65; oltre tale termine l'aggio è integralmente pagato dal debitore inadempiente nella misura del 9 per cento. I debitori iscritti a ruolo, se destinatari di procedure cautelari o di esecuzione, devono, altresì, corrispondere gli oneri sostenuti per l'effettuazione delle procedure. Tali oneri sono definiti in un apposito decreto ministeriale.

L'aggio e il rimborso delle spese costituiscono, quindi, le uniche due voci a carico dei debitori inadempienti che vengono incamerate dagli agenti della riscossione. Gli interessi di mora, cioè gli interessi che la normativa vigente pone a carico del debitore di mora, attualmente nella misura del 5,75 per cento per i tributi, vengono riversati allo Stato e agli

altri enti creditori. Essi sono fissati da provvedimenti amministrativi, che a tal fine devono tener conto della media dei tassi bancari attivi. Nel caso poi di intervenuta dilazione del pagamento, il differimento nel tempo fino a 72 rate è compensato dall'applicazione di interessi che sono attualmente pari al 4,5 per cento per le dilazioni del carico tributario. Anche in questo caso non mi pare che ci possa essere spazio per rilievi sulla legittimità del comportamento delle aziende di riscossione.

Si accusa, inoltre, Equitalia di adottare prassi di riscossione spregiudicate ed eccessivamente invasive della sfera patrimoniale dei debitori. Non vi è nulla di più falso. Ho già in precedenza rimarcato come il rilevante incremento degli incassi della riscossione coattiva non derivi da un uso indiscriminato degli strumenti che la legge mette a disposizione. Al contrario, di tali potenti strumenti ci si è sempre serviti in modo ragionevole e ragionato, ossia equilibrato e progressivo, cercando di venire incontro, nei limiti del lecito e del possibile, alle esigenze manifestateci dai contribuenti.

Vorrei ricordare la direttiva di Equitalia del 5 luglio del 2007, con la quale sono stati definiti passaggi obbligatori per procedere all'iscrizione di fermo o di ipoteca, prevedendosi sempre la dovuta gradualità in funzione dell'importo iscritto a ruolo e la necessità che alla misura si arrivi solo dopo aver sollecitato o diffidato il contribuente, ricordandogli l'esistenza del debito e le possibili conseguenze di una sua inerzia.

La più recente direttiva del 26 maggio 2010, in tema di pignoramenti presso terzi effettuati utilizzando la speciale procedura prevista dall'articolo 72-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in materia di riscossione delle imposte sul reddito, ha portato dai 15 giorni consentiti dalla norma a 60 il termine entro il quale il terzo, generalmente una banca, deve provvedere al pagamento: ciò al fine di consentire al contribuente di disporre di un maggior tempo per radicare ogni più opportuna azione volta a conte-

stare il diritto di procedere all'esecuzione forzata prima che il terzo proceda all'accredito.

La direttiva del 6 maggio del 2010, ribattezzata « antiburocrazia », ha l'obiettivo di contribuire a ridurre le inefficienze di comunicazione nella filiera che porta dal controllo all'esecuzione forzata, evitando ai contribuenti inutili rimpalli burocratici. In pratica, qualora un contribuente possa documentare l'esistenza di documenti di sgravio, di sospensione o di pregresso pagamento delle somme iscritte al ruolo, Equitalia interpella l'ente creditore, chiedendo conferma circa la sussistenza dei provvedimenti dichiarati dal contribuente e sospendendo fino al riscontro di quest'ultimo ogni azione esecutiva a tutela delle sue possibili ragioni.

Al 31 dicembre 2010 sono state complessivamente presentate agli agenti della riscossione 22.282 autodichiarazioni, in media 160 per ciascun giorno lavorativo. Sostanzialmente la metà delle autodichiarazioni è riconducibile a problematiche legate a sanzioni amministrative per infrazione al Codice della strada, il 25 per cento riguarda ruoli erariali, il 18 per cento regioni e altri enti e l'8 per cento oneri previdenziali. Oltre 3.000 autodichiarazioni sono state respinte direttamente dalle nostre strutture in quanto non supportate da idonea documentazione. Nel periodo in esame sono state, pertanto, recapitate agli enti impositori 18.904 richieste di verifica, delle quali a oggi è stato riscontrato solo il 33 per cento.

Alcuni piccoli incidenti di percorso si sono effettivamente verificati. Si pensi alle decisioni della Corte costituzionale in tema di indicazione del responsabile del procedimento sulle cartelle di pagamento o alla sentenza della Corte di cassazione sulla legittimità dell'iscrizione di ipoteche legali per importi fino a 8.000 euro. In entrambi i casi, però, il gruppo ha reagito prontamente, adeguandosi con tempestività alle decisioni, in attesa del pronunciamento e degli interventi sul tema da parte del Parlamento.

In particolare, con riferimento alla vicenda delle ipoteche fino a 8.000 euro,

ribadisco che, immediatamente a valle della decisione della Suprema corte, non sono state iscritte ipoteche non preordinabili alla successiva fase di espropriazione e, quindi, di importo inferiore. Nel frattempo, abbiamo internalizzato e centralizzato il processo relativo alle iscrizioni ipotecarie, ponendo in questo modo i presupposti per un controllo più puntuale e penetrante. In ogni caso, come più volte assicurato, qualora, in ipotesi del tutto marginali, si incorra in un errore, noi procediamo immediatamente alla cancellazione dell'iscrizione, con oneri totalmente a nostro carico.

Questi dati fanno sicuramente di Equitalia, a meno di cinque anni dalla sua nascita, una società in grado di aiutare le istituzioni in generale e gli enti impositori, in particolare, non solo nel delicato, difficile e impopolare compito di recupero di quanto precedentemente non versato, ma anche come straordinario sensore economico e sociale, utilizzabile per un'attenta lettura dell'evoluzione del territorio. Siamo perfettamente consapevoli di dover agire spesso nei confronti di soggetti che versano in situazioni di particolare difficoltà economica, acuita dalla crisi in atto, ma abbiamo anche ben presente che il nostro intervento è a favore di tutti coloro che, pur attraversando momenti di pari difficoltà, hanno fatto tutto quanto in loro potere per pagare tempestivamente il dovuto al fisco.

Con questo spirito e in questa ottica è proprio di questi giorni l'avvio di alcune iniziative a livello locale, in Puglia, in Basilicata, in Sardegna e a Genova, per poi proseguire con l'area torinese e in Calabria, che vedono Equitalia promotore di tavoli a cui sono invitati istituzioni, enti impositori e rappresentanti di settore per accogliere indicazioni su come affrontare le criticità segnalate dal mondo dell'agricoltura, dell'industria e del terziario, con lo specifico obiettivo di intervenire ciascuno secondo gli strumenti che le norme mettono a disposizione.

Terminata questa illustrazione di carattere generale sull'andamento dell'attività dell'Agenzia delle entrate e di Equi-

talia, vorrei che intervenisse il dottor Betunio, direttore centrale normativa, che presidia aree sulle quali mi sono stati segnalati alcuni temi specifici.

PRESIDENTE. Prego, dottor Betunio.

ARTURO BETUNIO, *Direttore centrale normativa*. Il primo dei temi su cui ci è stato chiesto di esprimere le nostre considerazioni è quello dell'abuso del diritto. Con riferimento a questo aspetto è stata segnalata da più parti l'opportunità di definire un quadro normativo certo in materia, al fine di superare le incertezze lamentate da parte dei contribuenti sull'assenza di elementi precisi atti a definire chiaramente quando si è in una condizione di abuso del diritto e quando, invece, non ricorre tale caso.

In merito all'esigenza manifestata di emanare una specifica norma di riferimento sul tema, l'Agenzia dell'entrate non ha controindicazioni. Un'indicazione chiara dei presupposti e degli elementi caratterizzanti questa fattispecie serve non solo a dare certezza al contribuente, ma anche a meglio orientare l'attività delle nostre strutture. È evidente che l'assenza di indicazioni chiare può, in alcune circostanze, indurre ad avanzare contestazioni e a rilevare situazioni di abuso, anche nel timore di poter incorrere in responsabilità di carattere personale e patrimoniale da parte dei nostri colleghi.

Un'amministrazione finanziaria moderna, qual è l'Agenzia delle entrate, assolutamente non teme una codificazione di questa fattispecie; anzi, se ne fa promotrice e condivide sicuramente l'iniziativa. È chiaro, però, che una norma in materia di abuso del diritto difficilmente potrà fornire indicazioni idonee a discernere, in ogni circostanza, cosa costituisca abuso e cosa no. Tuttavia, possono essere fornite importanti indicazioni, di tipo procedurale, al fine di garantire un efficace contraddittorio con il contribuente, dando a quest'ultimo tutte le garanzie per potersi difendere adeguatamente e, al tempo stesso, per consentire all'amministrazione di meditare con ponderatezza circa la

sussistenza degli elementi dell'abuso. In questo senso si è mossa anche la più recente giurisprudenza della Corte di cassazione, la quale, dopo aver chiarito che il divieto dell'abuso del diritto è immanente nell'ordinamento giuridico, con l'ultima sentenza del 21 gennaio del 2011 ha affermato la necessità che la contestazione dell'abuso sia effettuata con particolare cautela, dovendosi individuare una linea di confine tra la pianificazione fiscale aggressiva, non ammessa dall'ordinamento, e il legittimo risparmio d'imposta. È da questo punto di vista che emerge la differenza tra abuso o elusione fiscale e legittimo risparmio d'imposta.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate tiene a precisare che l'allarme più volte lanciato non ritrova corrispondenza nei dati di fatto. A fronte di 3.000 controlli aventi ad oggetto potenziali fattispecie di abuso del diritto, i casi concretamente contestati sono stati non più di 40. Allo stesso modo, per quanto riguarda l'attività interpretativa, di cui ho più diretta contezza, posso tranquillamente evidenziare come nel corso degli ultimi tre anni non vi siano state pronunce in sede di interpello che abbiano qualificato come abusive le fattispecie rappresentate dai contribuenti.

Il secondo punto riguarda l'iscrizione delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche nel registro tenuto dal CONI. In base all'articolo 7 del decreto-legge n. 136 del 2004 il CONI è l'unico soggetto certificatore dell'attività sportiva dilettantistica. Inoltre, per godere delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono essere in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI. Infine, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi viene trasmesso dal CONI all'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate, pertanto, in presenza del mancato riconoscimento da parte del CONI dello svolgimento di un'attività sportiva dilettantistica, non può che disconoscere la spettanza delle agevolazioni fiscali previste per il settore. Quanto

all'attività di controllo, si evidenzia che è stata posta particolare attenzione al contrasto dell'abuso dei regimi agevolativi riguardanti in generale tutte le tipologie di enti associativi. L'azione di controllo è stata, quindi, indirizzata nei confronti di quei soggetti per i quali è risultata l'esistenza di vere e proprie imprese commerciali dissimulate sotto forma di associazioni culturali, sportive, di formazione e simili, che, non dichiarando i proventi conseguiti, alterano anche la leale concorrenza tra imprese.

Per quanto concerne l'attività di controllo svolta nel 2010 nei confronti degli enti non commerciali, sono state eseguite circa 1.000 verifiche, che hanno consentito di far emergere maggiore imponibile non dichiarato per circa 133 milioni ai fini dell'IRES e 105 milioni ai fini dell'IRAP, nonché il mancato pagamento di IVA per circa 28 milioni. Sono stati effettuati, inoltre, circa 2.200 accertamenti, con un recupero complessivo di imposta di oltre 120 milioni di euro.

Tali dati si riferiscono all'intera platea degli enti non commerciali, di cui le associazioni sportive dilettantistiche costituiscono una parte. Al riguardo non è possibile fornire il dettaglio dei recuperi riferiti alle sole associazioni sportive dilettantistiche, in quanto tali soggetti utilizzano diversi codici di attività. Inoltre, più in generale, è stato rilevato che nel mondo associativo non di rado l'ambito di attività formalmente dichiarata, culturale, sportiva, di formazione e via elencando, non corrisponde a quello di effettiva appartenenza, stante l'attività in concreto svolta dall'associazione.

L'altro punto oggetto di analisi è il regime IVA dei beni introdotti in un deposito fiscale attraverso la sola annotazione sul registro. L'articolo 50-bis del decreto-legge n. 331 del 1993 prevede che siano effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, tra le altre, le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito IVA. Ai sensi del comma 6 dello stesso articolo, i soggetti passivi IVA che procedono all'estrazione

dei beni dal citato deposito devono provvedere ad assolvere l'IVA attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, cioè attraverso l'annotazione dell'operazione stessa tra le operazioni a debito e a credito ai fini IVA, di norma senza materiale corresponsione dell'imposta.

Tanto premesso, l'utilizzo virtuale del deposito fiscale ai fini IVA, cioè senza la materiale introduzione dei beni nel deposito stesso, è idoneo a determinare in linea di principio il recupero dell'imposta non assolta in dogana, stante il difetto del presupposto legittimante l'importazione in regime di sospensione di imposta, costituito dalla materiale introduzione dei beni nel deposito IVA.

A tale orientamento si contrappone una diversa tesi, secondo cui, alla luce dei principi di sostanzialità, di effettività e di divieto di duplice imposizione, ai quali si ispira il nostro ordinamento, nonché quello comunitario, l'imposta che sia stata formalmente assolta attraverso il menzionato meccanismo dell'inversione contabile al momento dell'estrazione virtuale dei beni dal deposito IVA non può essere nuovamente pretesa.

Questa conclusione sarebbe avvalorata dall'articolo 6, comma 9-bis, del decreto legislativo n. 471 del 1997, secondo cui, qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione dell'imposta, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione di tali disposizioni.

Secondo quest'ultima tesi, quindi, la disposizione appena citata si applicherebbe anche alla fattispecie dell'introduzione virtuale del bene in un deposito IVA e, pertanto, il tributo andrebbe considerato comunque assolto, seppur in maniera irregolare. In tal caso troverebbe, quindi, applicazione la sanzione pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, restando impregiudicato il diritto alla detrazione dell'IVA stessa.

In merito a tale situazione, occorre innanzitutto premettere che le contestazioni di irregolarità in questa materia sono state mosse dall'Agenzia delle dogane in sede di controllo di propria competenza e che, quindi, in linea di principio, le questioni interpretative relative alle norme menzionate non rientrano nella competenza dell'Agenzia delle entrate. D'altra parte, come chiarito dalla giurisprudenza della Cassazione, l'IVA all'importazione è un diritto di confine distinto dall'IVA nazionale da applicare al momento dell'estrazione del bene dal deposito IVA. Competente in relazione all'applicazione dell'IVA all'importazione, compresa la valutazione delle condizioni che legittimano l'eventuale sospensione in sede di introduzione del bene nel deposito è, dunque, esclusivamente l'Agenzia delle dogane.

Questa si è più volte espressa sul punto con proprie circolari, una del 2006 e una del 2007. Con specifico riferimento agli aspetti sanzionatori, l'Agenzia delle dogane ha chiarito che la sanzione applicabile non è quella del 3 per cento richiamata precedentemente, ma quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al 30 per cento dell'importo non versato per l'omesso pagamento dell'IVA all'importazione, calcolato al momento dell'operazione doganale di importazione, cioè quando viene materialmente accettata la dichiarazione di importazione, e che la stessa deve essere contestata al contribuente in quanto autore dell'omesso versamento.

La questione relativa alla presunta duplicazione dell'IVA richiesta per l'importazione e dell'IVA assolta mediante il meccanismo dell'autofatturazione al momento dell'estrazione del bene dal deposito è stata oggetto di interpretazione da parte della Corte di cassazione, che, in una recentissima sentenza del 2010, da un lato, ha confermato che il deposito IVA ai fini doganali richiede necessariamente l'immagazzinamento fisico delle merci all'importazione e, dall'altro, ha espressamente chiarito che l'IVA richiesta dall'Agenzia delle dogane, a seguito del mancato tran-

sito fisico del bene nel deposito, non rappresenta una duplicazione del tributo assolto tramite l'autofattura.

Ciò posto, con riferimento agli aspetti di competenza dell'Agenzia delle entrate, relativi, come detto, all'assolvimento dell'IVA nazionale al momento dell'estrazione del bene dal deposito, la fattispecie in sé non presenta particolari dubbi interpretativi, trattandosi di un'operazione il più delle volte neutrale, in quanto l'imposta è assolta mediante la contemporanea registrazione dell'operazione tra le operazioni a debito e quelle a credito. In ogni caso, qualora, nell'ottica di pervenire a una soluzione di favore per i contribuenti, si considerasse la possibilità di prescindere dall'obbligo del transito fisico dei beni attraverso il deposito IVA, per esempio nell'ipotesi in cui ciò risulti oggettivamente impossibile, l'Agenzia delle entrate non avrebbe controindicazioni di natura tecnica all'adozione di questa eventuale soluzione.

Un altro punto su cui sono state richieste delucidazioni è quello relativo all'applicazione dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti destinati alla riqualificazione di finanziamenti già in essere. Al riguardo l'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica n. 601 del 1973, recante disciplina delle agevolazioni tributarie, prevede che le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine effettuate da aziende e da istituti di credito siano esenti dall'imposta di registro e di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali e dalle tasse sulle concessioni governative. Lo stesso articolo 15 prevede che si considerino a medio e lungo termine le operazioni di finanziamento la cui durata contrattuale sia stipulata in più di 18 mesi e che tali operazioni siano ammesse a scontare l'imposta sostitutiva in luogo delle imposte precedentemente citate, per le quali vale il regime di esenzione.

Dal tenore letterale della norma di cui all'articolo 15 non si desume con immediatezza se, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, in luogo delle imposte ordinariamente dovute, il finanziamento debba essere destinato a finalità specifi-

che. Sul punto la Corte di cassazione, in diverse sentenze, ha interpretato la disposizione normativa ritenendo che il legislatore, nel prevedere un trattamento agevolato per le operazioni di finanziamento a medio e lungo termine, abbia inteso agevolare le sole operazioni che si traducono in investimenti produttivi che possono creare nuova ricchezza e non anche quelle che si limitano a ridefinire modalità e tempi di recupero del credito (nella sostanza, le rinegoziazioni di precedenti finanziamenti).

Tale interpretazione ha generato da più parti obiezioni, con specifico riferimento a fattispecie in cui gli istituti di credito concedono finanziamenti a società *holding* per la riqualificazione di precedenti indebitamenti propri di società controllate, finanziamenti che corrispondono nella sostanza a mutui di scopo per l'estinzione di affidamenti accordati in precedenza dalle banche. In tali casi, quando cioè la finalità del finanziamento è quella di estinguere finanziamenti già contratti dalle società controllate, di norma queste ultime intervengono in atto come coobbligate in solido con la società *holding*. Le medesime patruzioni negoziali dei contratti di finanziamento in esame, inoltre, stabiliscono che l'erogazione della somma venga effettuata a favore della *holding* su mandato delle società controllate. Per effetto del finanziamento è, dunque, la *holding* che acquista l'effettiva disponibilità finanziaria delle somme erogate. In base al vincolo di destinazione previsto dal contratto di mandato, le società *holding* provvedono a trasferire il finanziamento *pro quota* alle società controllate, al fine di consentire alle stesse di far fronte alle proprie pregresse esposizioni debitorie.

In merito alla questione, che richiede un maggiore approfondimento, tanto della portata delle pronunce della Corte di cassazione, quanto degli specifici contratti di finanziamento oggetto di potenziale esclusione dal regime di imposta sostitutiva, l'Agenzia delle entrate sta curando l'elaborazione di un documento di prassi per fornire uno specifico chiarimento sul

punto e garantire, altresì, uniformità di trattamento sul territorio nazionale da parte delle proprie articolazioni.

Ulteriore punto oggetto di esame è l'attuazione dell'articolo 32 del decreto-legge n. 78 del 2010 in materia di regime tributario dei fondi immobiliari. Tale articolo ha disposto alcune modifiche alla disciplina dei fondi immobiliari chiusi, volta peraltro a contrastare l'utilizzo strumentale dei fondi comuni immobiliari a ristretta base partecipativa, finalizzato al godimento dei benefici fiscali previsti dal decreto-legge n. 351 del 2001.

Le disposizioni di attuazione della nuova disciplina verranno definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Entro 30 giorni dall'emanazione di tale decreto i regolamenti dei fondi immobiliari preesistenti dovranno essere adeguati alle nuove disposizioni. A tal fine, le società di gestione del risparmio che hanno istituito i fondi, in sede di adozione delle delibere di adeguamento, devono prelevare, a titolo di imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, un ammontare pari al 5 per cento del valore netto risultante dal prospetto redatto al 31 dicembre 2009.

In alternativa, le società di gestione del risparmio che non intendano adeguare i regolamenti dei propri fondi alle suddette disposizioni devono porre in liquidazione i fondi stessi con l'applicazione dell'imposta sostitutiva, nella misura del 7 per cento. In quest'ultima ipotesi è prevista, altresì, l'applicazione di un'imposta sostitutiva nella misura del 7 per cento sui risultati di gestione conseguiti dal 1° gennaio del 2010 e fino alla conclusione della liquidazione che, per espressa previsione normativa, deve terminare entro cinque anni.

Ulteriori specifiche disposizioni in materia di imposte indirette consentono, inoltre, di agevolare la liquidazione dei fondi. Entro 30 giorni dalla pubblicazione del menzionato decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sarà emanato un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per definire le modalità di versamento dell'imposta. I termini previsti per l'emanazione del suddetto provvedi-

mento del Direttore dell'Agenzia sono necessariamente condizionati, pertanto, alla preventiva emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

L'Agenzia ha collaborato alla predisposizione della bozza del decreto ministeriale, attualmente in consultazione pubblica sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze. La scadenza della consultazione è prevista allo stato attuale per il 23 aprile prossimo. A conclusione di tale procedura l'Agenzia provvederà all'emanazione del provvedimento di propria competenza, nonché alla pubblicazione di un apposito documento di prassi con il quale verrà illustrata la nuova disciplina e saranno forniti gli opportuni chiarimenti.

Nel frattempo, con la circolare n. 11 dello scorso 9 marzo l'Agenzia ha fornito i primi chiarimenti su alcune disposizioni del decreto-legge n. 78, con particolare riferimento alla disciplina dei proventi dei fondi immobiliari chiusi corrisposti a soggetti non residenti.

Altro punto oggetto di analisi è il regime tributario delle cessioni di impianti, di rami di azienda e di emittenti nel settore televisivo. Ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA e, quindi, assoggettate all'imposta di registro proporzionale, le cessioni di aziende e di singoli rami di azienda. Per azienda, ai sensi dell'articolo 2555 del Codice civile, si intende il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. L'azienda costituisce, infatti, un'universalità di beni materiali e immateriali (che complessivamente costituiscono un'impresa o parte di un'impresa) idonea allo svolgimento di un'attività economica autonoma.

Le cessioni aventi a oggetto un'azienda, come sopra definita, scontano l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Sono, invece, assoggettate a IVA e, quindi, per effetto del principio di alternatività con l'imposta di registro, scontano l'imposta di registro in misura fissa, le cessioni dei singoli beni non costituenti azienda o rami di azienda.

Le considerazioni generali finora espresse sono valide anche con riferimento alla tassazione delle cessioni aventi a oggetto impianti radiofonici effettuati ai sensi dell'articolo 27, comma 5, del decreto legislativo n. 177 del 2005. In proposito si precisa che, qualora oggetto della cessione siano le sole apparecchiature radiofoniche, è ragionevole ritenere che l'operazione configuri una cessione di beni rilevante ai fini IVA. Diversamente, se la cessione dell'impianto è accompagnata dai relativi diritti d'uso connessi all'autorizzazione amministrativa relativa alla frequenza, potrebbe configurarsi quale cessione di ramo d'azienda e, pertanto, essere assoggettata a imposta di registro in misura proporzionale, qualora tale complesso costituisca un insieme di beni potenzialmente idoneo allo svolgimento di un'attività autonoma d'impresa.

Da ultimo, qualora l'oggetto del trasferimento sia costituito, oltre che dal predetto impianto, anche dall'avviamento commerciale connesso a una parte del pacchetto pubblicitario, dai marchi, dalle testate radiofoniche, dai brevetti, dai rapporti di collaborazione autonoma e subordinata e da altri rapporti giuridici in essere, la relativa cessione deve essere assoggettata alla sola imposta di registro in misura proporzionale, atteso che la combinazione degli elementi sopra descritti configura un complesso aziendale o un ramo di azienda.

Ulteriore questione è quella dell'applicazione del regime tributario agevolativo di cui all'articolo 19, comma 4-*bis*, del Testo unico delle imposte sui redditi alle somme aggiuntive al TFR a titolo di incentivo all'esodo pensionistico. L'Agenzia delle entrate ha disconosciuto l'applicazione di queste agevolazioni per le somme corrisposte al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori della società Ferservizi del gruppo Ferrovie dello Stato, che, all'inizio del 2000, aveva aderito a una proposta aziendale di risoluzione anticipata del rapporto di lavoro a seguito di un processo di ristrutturazione aziendale.

A fondamento di tale interpretazione l'Agenzia ha ritenuto che, nella fattispecie,

gli importi siano stati corrisposti ai lavoratori della Ferservizi sulla base di un verbale di conciliazione che rileva solo la transazione effettuata tra lavoratore e datore di lavoro, mediata dai sindacati di categoria, per la cessazione del rapporto di lavoro, con la corresponsione di una somma aggiuntiva al TFR, la quale non riveste carattere di incentivo all'esodo. Le somme in questione sarebbero state, dunque, corrisposte non solo per incentivare la risoluzione del rapporto di lavoro, ma anche per risolvere una controversia già insorta per indennità connesse al rapporto di lavoro e al fine di evitare l'insorgere di analoghe future controversie.

La norma agevolativa di cui all'articolo 19 del TUIR esplica i suoi effetti favorevoli sia nei riguardi dei datori di lavoro che affrontano la ristrutturazione, sia nei confronti dei lavoratori che, in seguito a dette ristrutturazioni, accettano di anticipare la risoluzione del rapporto di lavoro. La diversa interpretazione, secondo la quale lo scopo della disposizione normativa consisterebbe esclusivamente nell'agevolare il lavoratore di fronte alle difficoltà della perdita di lavoro, non può trovare accoglimento, atteso che la stessa comporterebbe la conseguenza di ricondurre alla medesima disposizione ogni altra somma corrisposta in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

In altri termini, sulla base della *ratio* della disposizione agevolativa, volta a riservare un trattamento fiscale di favore solo alle somme corrisposte al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, è possibile affermare che l'agevolazione non possa essere riconosciuta laddove le somme corrisposte in sede transattiva trovino la loro causa nella composizione di una controversia insorta tra datore di lavoro e lavoratore in relazione al rapporto di lavoro, piuttosto che nell'incentivazione all'esodo dei lavoratori.

Resta inteso che, al contrario, l'agevolazione può essere comunque riconosciuta in relazione a somme corrisposte in sede transattiva, se tali somme, nell'ambito dell'accordo transattivo, risultino espressamente corrisposte in funzione di incenti-