

**FISCO E SENTENZE**

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

**Imposte indirette/1.** La Ctr Lombardia «apre» la strada da parte delle imprese che producono elettricità per uso proprio

# Energia, accise ridotte senza invio

La mancata comunicazione alle Dogane non pregiudica l'agevolazione per l'autoconsumo

**Benedetto Santacroce**  
**Ettore Sbandi**

In materia di agevolazioni per le accise sull'energia elettrica, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma si applica anche quando, per beneficiare di aliquote ridotte, il contribuente ha omissis una preventiva comunicazione prevista per legge, se tuttavia non sono dubbi i presupposti per l'accesso al beneficio.

Al vaglio della Ctr Lombardia, sezione di Brescia, (sentenza 1558/23/2018, presidente Palestra, relatore Sacchi) è infatti giunta - non ultima e non unica in materia - una questione afferente all'applicabilità dell'aliquota di imposta agevolata per l'autoconsumo di energia prodotta da parte di imprese ad elevati consumi.

Anche se il precedente qua-

dro normativo era di fatto analogo all'attuale, occorre premettere che, dal 1° giugno 2012, con l'entrata in vigore del Dlgs 16/2012, l'aliquota d'imposta sull'energia elettrica è stata determinata sulla base di scaglioni che hanno quale soglia massima il consumo mensile superiore a 1.200.000 kWh, oltre il quale l'accisa è calcolata in misura forfettaria ed agevolata.

**L'adempimento**

Con riferimento ai soggetti autoproduttori di energia elettrica,

**20** ogni mese

Il termine per l'invio della comunicazione alle Dogane

ca, per l'applicazione delle aliquote agevolate, la norma dispone che il contribuente è tenuto a trasmettere all'ufficio competente una apposita comunicazione, entro il giorno 20 di ogni mese successivo, relativa ai consumi di energia autoprodotta nel mese. Sulla base di tale disposizione, nel dettaglio, è previsto che, «ai fini dell'applicazione dell'aliquota di Euro 0,0075 al kWh o dell'imposta in misura fissa pari a Euro 4,820 sul consumo mensile dei soggetti che producono energia elettrica per uso proprio o la consumano per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni, gli interessati sono tenuti a trasmettere al competente ufficio dell'agenzia delle Dogane, entro il giorno 20 di ogni mese, i dati relativi al consumo del mese precedente».

Può capitare che tali comunicazioni siano omissis da parte del contribuente, ovvero ancora trasmesse in ritardo, anche di pochi giorni.

La linea delle Dogane Sulla base di questo solo fatto, con approccio del tutto formalistico, alcuni uffici delle Dogane hanno proceduto al recupero dell'imposta per intero. Quanto precede, poi, nonostante da verifiche effettuate, diverse comunicazioni, registrazioni di contatori, contabilità interne ed esterne ed altra documentazione utile esaminata dalla Dogana, non sia dubbio l'effettivo consumo dell'impresa.

In sostanza, ad essere contestata non è la quota di consumo insé (o un eventuale dubbio sulla stessa), ma solo la mancata comunicazione, dalla quale di-

scenderebbe il recupero dell'imposta e l'applicazione delle collegate sanzioni.

In realtà, la ratio della norma appare essere di tutt'altro tenore ed essa avrebbe il solo fine di garantire l'ufficio che in ciascun mese si verificano le previste soglie di consumo, non "spalmabili", invece, su più mesi.

Ciò non toglie, dunque, che l'effettivo consumo - se provato o addirittura neppure contestato o, di più, anche riconosciuto dall'autorità di controllo - sia ciò che conferisce il diritto all'agevolazione, a prescindere dall'avvenuto invio, per tempo, della comunicazione di legge.

**Il verdetto**

È questo, in sostanza, ciò che ha stabilito la Ctr Lombardia che conferma il primo grado di giudizio, visto che è certo e incon-

testato il superamento della soglia di consumo prevista per poter fruire dell'esenzione di imposta, «il termine del giorno 20 di ogni mese non è perentorio a pena di decadenza dell'agevolazione menzionata».

Quanto precede, anche in considerazione della «giurisprudenza della Corte di cassazione, secondo cui il mancato adempimento di prescrizioni di natura formale non determina la perdita del diritto per l'applicazione di agevolazioni/oesenzioni in materia di accise, stante la sussistenza dei requisiti sostanziali ed oggettivi disposti dal Testo unico sulle accise».

Il contenzioso nasceva da una verifica condotta dalla Gdf, ad esito della quale l'agenzia delle Entrate notificava ad una società manifatturiera un avviso di accertamento contenente diverse contestazioni in tema di Ires, Irap ed Iva, tra cui l'omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi derivante dall'applicazione della presunzione di cessioni di beni (articolo 1, comma 1, Dpr 441/97), sulla base delle differenze inventariali rilevate ed annotate dalla società nelle scritture ausiliarie di magazzino.

**IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI**

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

**Contenzioso.** Più facile ribaltare la contestazione

# Divari inventariali: presunzioni semplici contro la rettifica

**Federico Susini**

■ Rettifica dei ricavi per differenze inventariali superabile anche con il ricorso a presunzioni semplici. È questa, la conclusione dei giudici della Ctp di Bologna, sentenza 345/02/2018 depositata lo scorso 29 marzo (relatore Salsi), che ha accolto il ricorso di una società nei cui confronti erano stati accertati presunti maggiori ricavi non fatturati derivanti dal rinvenimento di differenze inventariali tra la situazione contabile e quella effettiva del magazzino.

Il contenzioso nasceva da una verifica condotta dalla Gdf, ad esito della quale l'agenzia delle Entrate notificava ad una società manifatturiera un avviso di accertamento contenente diverse contestazioni in tema di Ires, Irap ed Iva, tra cui l'omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi derivante dall'applicazione della presunzione di cessioni di beni (articolo 1, comma 1, Dpr 441/97), sulla base delle differenze inventariali rilevate ed annotate dalla società nelle scritture ausiliarie di magazzino.

La società proponeva ricorso parziale, limitatamente al rilievo sulle rettifiche inventariali, presso la Ctp di Bologna che accoglieva il ricorso ritenendo che il contribuente fosse stato in grado di superare la presunzione prevista in tema di differenze inventariali sulla base di questi elementi:

- il valore delle differenze non era particolarmente significativo;
- era stato lo stesso contribuente ad evidenziare le differenze su cui si fondeva l'accertamento nella propria contabilità, dimostrando un comportamento corretto e trasparente;
- il processo produttivo era particolarmente complesso e articolato in una pluralità di fasi (la società costruisce macchinari ad alto contenuto tecnologico realizzati con assemblaggio di migliaia di pezzi);
- i beni oggetto delle riscontrate differenze inventariali non potevano avere una commercialità autonoma date le caratteristiche dell'attività svolta.

I giudici richiamano anche la circolare 31/E/2016 che chiarisce come le differenze inventariali non siano necessariamente riconducibili a fenomeni di evasione di imposta potendosi generare dall'ordinaria dinamica gestionale del magazzino; pertanto, la Ctp conclude che nello specifico le differenze inventariali riscontrate potevano, data la complessità della gestione del magazzino e la loro lieve entità, essere considerate fisiologiche.

La decisione appare importante, in quanto riconosce la possibilità di superare la presunzione di cessione prevista in tema di differenze inventariali mediante il ricorso a presunzioni anche semplici, diversamente da quanto spesso richiesto dagli uffici che subordinano il superamento della presunzione stessa ad un restrittivo regime di prova che consenta di giustificare le cause generatrici delle differenze.

La sentenza è in linea, oltre che con altra giurisprudenza di merito (su tutte Ctp di Reggio Emilia sentenza 350/03/2015), anche con la recente sentenza 439/2018 della Corte di cassazione che, sempre nell'ambito delle differenze inventariali, ha riconosciuto come la presunzione di cessione "in nero" possa essere superata dalle presunzioni contrarie costituite dalla trascurabilità, dalla modestia dei valori e dall'errore umano.

**Imposte indirette/2.** Si tassa con il registro solo la «disposizione» più onerosa contenuta nell'atto

# Permute a catena con prelievo ordinario

**Angelo Busani**

■ Anche la permuta "a catena" deve essere tassata, ai fini dell'imposta di registro, come una permuta "ordinaria", vale a dire pagando l'imposta di maggiore entità tra quelle astrattamente applicabili ai trasferimenti di cui la permuta si "compone". Lo decide la Ctp di Pesaro nella sentenza 236/1/2018, del 28 marzo scorso (presidente relatore Fanulli), priva di precedenti editi.

Esemplificando, la permuta "ordinaria" è quella che si ha nel caso in cui Tizio trasferisce a Caio il bene Alfa e Caio, reciprocamente, trasferisce a Tizio il bene

Beta. Se al trasferimento da Tizio a Caio è astrattamente applicabile l'imposta di registro di un'altra disposizione (il Dpr 131/1986) è astrattamente applicabile l'imposta di registro di 16, il contratto di permuta si registra pagando 16 (e non 12; e non 12 + 16).

Questo, in dipendenza dell'articolo 21, comma 2, della legge di registro (il Dpr 131/1986) per il quale quando un contratto contiene più "disposizioni" che abbiano una loro naturale e intrinseca connessione, l'imposta di registro si assolve appunto tassando la "disposizione" di maggior costo fiscale e non applicando alcuna tas-

tazione all'altra "disposizione".

Viceversa, se l'atto presentato alla registrazione contiene una pluralità di "disposizioni" non caratterizzate da una loro intrinseca connessione, ciascuna di esse subisce una propria, individuale, tassazione: ad esempio, è il caso di Tizio che, con un solo atto, vende a Caio il bene Alfa e a Sempronio il bene Beta (qui ci sono due compravendite). Oppure, è il caso della banca Dollaro che concede un mutuo a Mevio, il quale concede, nello stesso contesto, un'ipoteca alla banca Dollaro a garanzia delle restituzioni del capitale mutuato (qui ci sono un mutuo e una con-

cessione di ipoteca).

Ci si pone dunque il tema della tassazione della cosiddetta permuta "a catena" e cioè il negozio plurilaterale che viene stipulato in considerazione del fatto che Tizio, Caio e Sempronio convengono uno schema del tipo:

- Primo trasferisce a Secondo il bene Alfa;
- Secondo trasferisce a Terzo il bene Beta;
- Terzo trasferisce a Primo il bene Gamma.

In sostanza, il Primo dante causa non riceve l'attribuzione corrispettiva dal suo avente causa (Secondo); ma la riceve da altro sog-

getto (Terzo), il quale, a sua volta, ha beneficiato di un trasferimento effettuato dall'avente causa del Primo dante causa. Ebbene, sono tre trasferimenti tutti individualmente e autonomamente tassabili oppure è un negozio che si presta a essere inquadrato nell'ambito della norma che consente di applicare l'imposta di registro «come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa», la quale si applica appunto che le «disposizioni contenute nell'atto devono necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre».

La risposta della Ctp di Pesaro è

**Immobili.** Irrilevante lo scambio di missive

# Affitti, la risoluzione dev'essere registrata

**Cristiano Dell'Oste**  
**Giorgio Gavelli**

■ Registrare in ritardo la risoluzione del contratto di locazione può avere conseguenze pesanti a livello fiscale. L'ha sperimentato a proprie spese un contribuente che è stato condannato a pagare l'imposta di registro dalla Ctp di Milano (sentenza 1467/3/2018, presidente Locatelli, relatore Chiamenti), anche per le mensilità in cui l'immobile era stato riconsegnato dall'inquilino.

Il caso riguarda un contratto di locazione tra una persona fisica e una società (formula «6+6»), registrato il 28 maggio 2008. Nel corso del rapporto si

procedurali, ma la sentenza contiene anche un interessante obiter dictum sulla questione di merito. Vediamoli entrambi.

Sotto il profilo procedurale, il ricorso viene ritenuto inammissibile, perché il contribuente non ha impugnato l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, ma solamente la cartella esattoriale che ne è conseguita. Senonché, la cartella può essere impugnata solo per vizi propri. Mentre la mancata contestazione dell'avviso di liquidazione lo rende irrettabile, come insegna la Cassazione (17617/2016).

Rispetto al merito della vicenda, la Commissione milanese considera irrilevante - agli occhi del Fisco - il fatto che il contratto di locazione sia risolto tramite lo scambio di una missiva, anche se «debitamente firmato tra locatore e locatario», in quanto privo «di data certa».

La sentenza non precisa nel caso specifico si sia trattato di una lettera comune o di una raccomandata con avviso di ricevimento. La mancanza di data certa, tuttavia, fa propendere per la prima ipotesi, da cui deriva che la tardiva registrazione dello scioglimento anticipato diventa il momento determinante a partire dal quale la cessazione acquista efficacia nei confronti del Fisco (anche ai fini reddituali). È vero, infatti, che laddove «si sia verificata una qualsiasi causa di risoluzione del contratto, ivi comprese quelle di inadempimento in presenza di clausola risolutiva espressa e di dichiarazione di avvalersi della clausola (articolo 1456 del Codice civile), o di risoluzione a seguito di diffida ad adempiere (articolo 1454)» il riferimento al reddito locativo non è più adeguato e si torna alla rendita catastale (Corte costituzionale, sentenza 362/2000). Ma la prova di tale risoluzione va fornita dal contribuente, il quale non può pretendere di essere creduto "sulla parola", tanto più che il processo tributario è, essenzialmente, un procedimento documentale.

**REQUISITO MANCANTE**

Per il giudice la semplice lettera firmata dalle parti non esclude il pagamento dell'imposta neppure in caso di rilascio del bene

verificano quattro "passaggi" fondamentali:

- il 28 ottobre 2010 l'inquilino comunica al locatore la disdetta «a mezzo missiva», come si legge nella pronuncia, sfruttando la facoltà di recesso anticipato;
- il 31 marzo 2011 l'inquilino libera l'immobile;
- il 21 febbraio 2013 il locatore versa l'imposta di registro per la risoluzione anticipata con modello F23 (predecessore dell'F24 Elide attualmente in uso);
- il 29 novembre 2013 le Entrate notificano al locatore un avviso di liquidazione con cui chiedono il pagamento dell'imposta di registro per l'annualità 2011.

Il contribuente fa ricorso, sostenendo che il contratto si era già risolto con la disdetta e il rilascio e che, quindi, dal 28 maggio 2011 non era iniziata alcuna nuova annualità contrattuale.

Il giudice, però, dà ragione al Fisco, condannando tra l'altro il ricorrente a pagare le spese di lite. In realtà, le ragioni alla base della decisione sono puramente

**Il Sole 24 ORE**

## Le idee che fanno girare il mondo, in edicola.

**Metafisica, logica e morale. Le teorie e gli insegnamenti dei giganti del pensiero classico e moderno spiegati in modo semplice con schemi, definizioni e aforismi per capire l'uomo e la sua essenza.**

Scopri com'è facile comprendere il *business*, l'*economia*, la *storia*, la *filosofia*, la *psicologia* e *sociologia* con le spiegazioni e le infografiche nei **6 volumi in edicola ogni lunedì con Il Sole 24 ORE.**

**Lunedì 28 maggio, il Libro della Filosofia:** i grandi pensatori di occidente e oriente, antichi e moderni. Le idee e le parole che hanno guidato l'umanità dall'antica Grecia a oggi.

**In edicola il quarto volume Il Libro della Filosofia con Il Sole 24 ORE da lunedì 28 maggio a 12,90 €\***

Prenota la tua copia su **PrimaEdicola.it** e ritirala, senza costi aggiuntivi né pagamento anticipato, in edicola.

Per gli abbonati in vendita su Shopping24, alla pagina <http://offerte.ilssole24ore.com/grandiidee> a **12,90 €** comprese le spese di spedizione.

\*più il prezzo del quotidiano. Offerta valida fino al 27 giugno.

**Giochi.** Sono crediti inerenti l'attività d'impresa

# Fiches non restituite, la perdita è deducibile

**Luca Benigni**  
**Gianni Rota**

■ Le perdite sui crediti relativi alla cessione delle fiches ai clienti possono essere dedotte fiscalmente dalle case da gioco. Innanzitutto perché per il gioco d'azzardo autorizzato si applicano le norme a tutela dell'esercizio d'impresa, come la responsabilità patrimoniale del debitore. Gli importi accantonati al fondo svalutazione crediti tassato, in presenza dei requisiti di certezza, precisione e inerente all'attività d'impresa del credito, sono inoltre utilizzabili anche per le fiches, che non hanno natura finanziaria bensì commerciale.

Infine, nel caso delle case da gioco, non si applica neppure la norma codicistica secondo cui al creditore non compete alcuna azione per il pagamento di un debito di gioco e dunque per le obbligazioni restano obbligati i relativi giocatori/debitori. Così la Ctr Lombardia, sentenza 759/01/2018 (presidente Labruna, relatore Fucci).

Un casinò, al fine di azzerare un credito per fiches vendute a clienti non più esigibile, deduce fiscalmente nel 2010 l'importo di 1,1 milioni di euro utilizzando quanto già stanziato nel fondo svalutazione crediti tassato. L'amministrazione la accerta e le recupera a tassazione la relativa Ires. I crediti vantati dalla casa da gioco sono relativi alla cessione di fiches, che avendo natura finanziaria non sono mai deducibili.

Il contribuente si oppone di fronte alla Ctp. Sostiene che la perdita dedotta, essendo certa e precisa, è comunque fiscalmente deducibile ai fini Ires anche perché inerente all'attività svolta, in quanto la cessione delle fiches non ha natura finanziaria. L'amministrazione resiste ribadendo la legittimità della pretesa.

Mentre la Ctp dà ragione all'amministrazione, la Ctr la dà alla casa da gioco per i seguenti motivi:

comunitario il disfavore per il gioco d'azzardo sussiste soltanto nella misura in cui, sfuggendo al controllo dello Stato, costituisce un pericolo per infiltrazioni criminali. Pertanto nel caso di gioco autorizzato trovano applicazione le ordinarie norme poste a tutela dell'esercizio d'impresa, come la responsabilità patrimoniale del debitore;

■ l'utilizzo del fondo svalutazione crediti non tassato è fiscalmente deducibile se la perdita dedotta è dotata dei requisiti di certezza e precisione in base ad idonea documentazione ed è inerente rispetto all'at-

**0,5%**

**La deduzione forfettaria** Relativa ai crediti esposti in bilancio

tività d'impresa. Pertanto i crediti delle case da gioco riferiti alla cessione ai clienti delle fiches utilizzate per giocare all'interno del casinò, non essendo ancora crediti di gioco di natura finanziaria bensì soltanto crediti di natura commerciale, sono deducibili in presenza dei requisiti di legge;

■ la cessione delle fiches per contanti ovvero, nel caso di clienti abituali, anche contro rilascio di assegni bancari, rientra nell'attività tipica imprenditoriale del casinò per consentire ai suoi clienti di soddisfare le esigenze di gioco. Pertanto, per i crediti sorti a tale scopo in favore di un'impresa autorizzata alla gestione di una casa da gioco, se non più esigibili, restano obbligati i relativi giocatori/debitori e non si applica neppure l'articolo 1933 del Codice civile, che prevede che al creditore non compete alcuna azione per il pagamento di un debito di gioco.

■ sia in ambito nazionale che