

Ufficio competente all'imposizione fiscale

di Giuseppe Bennici

Per i contribuenti destinatari di un atto di accertamento emesso da parte dell'Amministrazione finanziaria, si presenta la scelta dell'adesione allo stesso ovvero iniziare l'iter di contenzioso.

Un problema legato all'atto di accertamento tanto per l'Amministrazione finanziaria quanto per chi ne risulta essere destinatario è la verifica dell'esatta legittimazione attiva e passiva relativa all'atto. In pratica, fondamentale sarà sul piano attivo verificare che l'amministrazione emanatrice sia competente ad esplicare il potere di controllo ed impositivo mentre sul lato passivo si dovrà stare attenti a verificare che il destinatario dell'atto sia effettivamente il titolare dell'obbligazione tributaria¹.

Sulla competenza dell'organo Amministrativo legittimato all'azione di controllo si farà riferimento all'Ufficio territorialmente competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente nel momento in cui lo stesso presenta la dichiarazione ovvero, in sua assenza, all'epoca in cui avrebbe dovuto presentarla².

La problematica dell'individuazione dell'Ufficio competente riguarda sia le imposte dirette sia l'Imposta sul valore aggiunto come per quest'ultima disposto dall'art. 40 del DPR 633/1972.

A rigor di norma quindi, aver legato la legittimazione del potere impositivo ad un preciso adempimento, la presentazione della dichiarazione annuale, sembrerebbe render scevro da errori il collegamento tra Ufficio controllo delle Direzioni provinciali e contribuente ma la questione non sempre è facile da individuarsi.

Le ragioni di ciò, di certo, possono essere legati a due fattori che tra loro interagiscono ossia, la mobilità dei termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA - compresa tra una data iniziale ed una finale - e la mobilità dei contribuenti che possono variare in continuazione il proprio domicilio fiscale per ragioni di residenza anagrafica o produttiva.

La disposizione e la particolarità si lega, inoltre, alla necessità che l'imposizione

¹ Si pensi a procedimenti accertativi che coinvolgano società di persone ovvero società di capitali che adottano il regime della trasparenza fiscale o del consolidato.

² Cfr. art. 31, c. 2 del DPR 600/1973.

fiscale venga fatta per singole annualità di imposta, condizione che se ne deve tener conto nelle ipotesi in cui potrebbe aversi un quadriennio di controlli ed accertamenti svolti da quattro Uffici diversi tra loro³ posto che, secondo consolidata giurisprudenza, il rapporto di imposta si consolida nel tempo e tale rimane fino alle normali scadenze prescritte dall'art. 43 del DPR 600/1973⁴.

Determinazione della trasmissione della dichiarazione

In merito alla tempistica delle presentazioni delle dichiarazioni, la problematica si arricchisce di particolari ove, evidentemente, il contribuente assuma o meno titolarità di partita Iva⁵ essendo, in quest'ultimo caso, obbligato alla presentazione, come noto dall'anno di imposta 2008, di almeno due dichiarazioni ossia il modello Unico ed il modello Irap; a questo si aggiunga che il titolare di partita Iva ben potrebbe scegliere la presentazione del modello Iva in via autonoma quindi, con tempistiche diverse rispetto alla scadenza per la presentazione del Modello Unico⁶.

Le situazioni appena descritte comunque, sono connotate da una facilitazione comune; i contribuenti titolari di partita Iva sono obbligati alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica, modalità che permette senza sorta di dubbio di determinare con estrema esattezza il giorno di presentazione⁷.

La stessa cosa, tuttavia, risulta meno agevole per i contribuenti non titolari di partita Iva che in via residuale potendo ancora presentare la dichiarazione cartacea presso un qualsiasi Ufficio postale⁸ potrebbero trovarsi nelle sgradevoli condizioni di non vedersi trasmessa la dichiarazione da parte della posta e di cui l'unica attestazione sarebbe data da una ricevuta non predisposta dall'Amministrazione

³ Il problema non riguarda le province dove sono presenti più articolazioni di controllo in quanto, per effetto dell'art. 5 del regolamento dell'A.E. e del provv. 24.12.2008, si farà riferimento alla singola unità provinciale (es. Milano che ha Milano I e Milano II).

⁴ Cfr. Cassazione n. 10224/2003.

⁵ Cfr. a tutti i possessori della posizione Iva a prescindere della tipologia di contribuente se persona fisica o società ovvero soggetti a quest'ultime equiparate.

⁶ Si pensi, quali esempi, ai casi in cui il contribuente avendo maturato un credito Iva annuale lo voglia utilizzare in compensazione e necessita dover presentare la dichiarazione oppure non abbia l'esercizio coincidente con l'anno solare.

⁷ Ai sensi dell'art. 3 del Dpr n. 322/1998.

⁸ Per esaustività di trattazione, per le persone fisiche non titolari di partita Iva vi è ancora la possibilità di presentare il modello Unico presso un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

finanziaria.

Volendo estremizzare, ipotizzando che un titolare di partita Iva il cui esercizio coincide con l'anno solare decida di presentare in via autonoma tutti i modelli di dichiarazione, si potrebbe avere la seguente situazione:

³⁵₁₇ Modello Iva, presentato l' 1.02.2013;

³⁵₁₇ Il modello Irap, presentato il 30.05.2013

³⁵₁₇ Il modello Unico, presentato il 30.09.2013

³⁵₁₇ Il modello 770, presentato il 22.07.2013

Come si vede, la normativa permette nel medesimo anno di stabilire diversi momenti in cui il contribuente può cristallizzare la presentazione della dichiarazione e di conseguenza stabilirsi la competenza dell'ufficio competente al controllo⁹.

Determinazione del luogo di domicilio fiscale

Come detto, il domicilio fiscale rappresenta il secondo criterio scelto dal legislatore per determinare l'Ufficio che legittimamente può porre in essere delle attività di controllo sul contribuente.

La determinazione del domicilio fiscale¹⁰, in linea generale, tiene conto *in primis*, quantunque ne possa differire, del luogo di residenza anagrafica/legale stabilito in un comune all'interno dello Stato ovvero per i non residenti nel comune in cui si è prodotto il reddito tassabile in Italia¹¹, con la previsione, per i contribuenti diversi dalle persone fisiche, la possibilità di far riferimento, nel difetto della sede legale, a quella amministrativa o in altra sede secondaria fino ad arrivare al luogo di produzione.

Sia per le persone fisiche e sia per i soggetti diversi, l'art. 58, comma 5, del DPR 600/1973, nella previsione della libertà della variazione del domicilio fiscale ne prevede la sua efficacia, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, al decorrere del sessantesimo giorno dalla sua variazione¹²; medesima disposizione si rinviene in

⁹ Cfr. DPR 322 del 1997 e tra le altre, Circolare 6/E/2002.

¹⁰ Cfr. Art. 58 del D.P.R. 600/1973.

¹¹ Per un approfondimento dei criteri di attrazione ovvero esclusione dei redditi considerati tassabili in Italia si rinvia in questa sede al combinato disposto degli artt. 23, 51 e 73 del DPR 917/1986; Cass. n. 4150/1999.

¹² Sulle divergenze della tempistica ai fini dell'efficacia della variazione tra domicilio fiscale e residenza

materia di Imposta sul valore aggiunto¹³.

La previsione di un'efficacia postergata nel tempo della variazione del domicilio fiscale rispetto al reale momento della sua effettuazione va letta nella necessità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di salvaguardare la reperibilità del contribuente. Ciò posto, l'esatta collocazione amministrativa del contribuente, ancorché non potrà mai garantirsi la reperibilità fisica al 100%, permette anche l'esatta determinazione dell'Ufficio competente all'emanazione dell'atto impositivo.

Accanto alla determinazione autonoma del contribuente del proprio domicilio vi è la possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria, di stabilire di imperio il domicilio fiscale del contribuente, scelta autoritativa che può essere determinata ogni qualvolta il contribuente, in virtù della libertà di movimento possa, volontariamente o meno, trovarsi nella condizione di indeterminatezza del proprio domicilio fiscale.

anagrafica si veda l'art. 60 del DPR 600/1973.

¹³ Cfr. art 35, comma 3 del DPR n. 633/1972

Alcuni esempi calzanti per la determinazione coattiva del domicilio fiscale, li potremmo avere nelle seguenti ipotesi:

Persone fisiche	Soggetto iper attivo nella variazione della residenza fiscale che a sua volta eserciti prestazioni di servizi coinvolti in meccanismi fraudolenti; Soggetto iper attivo con allocazione multipunto delle attività imprenditoriali di cui non se ne trova traccia nelle comunicazioni di variazione previste dalla normativa fiscale ovvero civilistica (comunicazioni alla Camera di Commercio); Ecc.
Persone non fisiche	Soggetti non residenti e non identificati fiscalmente in Italia ovvero che non hanno scelto un proprio rappresentante; Soggetti in mancanza di una sede legale ma con più sedi amministrative o produttive; Enti ed associazioni ramificate sul territorio nazionale per i quali dai dati in possesso all'Amministrazione non se ne evince una sede effettiva o comunque risulti essere diversa da quella indicata in sede di registrazione dell'atto costitutivo o di presentazione del modello EAS...

Gli effetti di una modifica d'Ufficio del domicilio fiscale hanno inizio, tuttavia, dal periodo di imposta successivo rispetto a quello di notifica del provvedimento¹⁴.

Interazione tra termine di presentazione delle dichiarazioni e domicilio fiscale

L'esatta equivalenza tra presentazione della dichiarazione e domicilio fiscale, in estrema sintesi per l'individuazione dell'Ufficio competente all'imposizione fiscale, è data dal combinato disposto di cui agli art. 31 e 58 del DPR 600/1973, dall'art. 35, comma 3 del DPR n. 633/1972 e dalle disposizioni contenute nel Dpr n. 633/1998. Come visto, tuttavia, le singole disposizioni lasciano aperte delle problematiche legate alla esatta individuazione del momento della presentazione della dichiarazione e della variazione del domicilio fiscale.

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria sull'argomento viene rilevato in epoca più recente nella prassi con la risposta ad un interpello in materia di rimborso ex art. 38 del DPR 602/1973¹⁵; in tale contesto, commutabile anche per la tematica dell'accertamento delle imposte, l'Amministrazione finanziaria ha confermato che la competenza dell'ufficio va ricercata nella stretta coincidenza tra domicilio fiscale ed Ufficio Territoriale (oggi Ufficio controllo della DP) competente nel momento della presentazione della dichiarazione.

In effetti, la questione è stata affrontata già nel lontano 1977, che con Circolare Ministeriale n. 7, si ebbe a chiarire dell'importanza dell'esatta individuazione dell'Ufficio competente volta, in primo luogo, alla ricerca dell'economicità dell'azione amministrativa ma spinta, ancor più, ad evitare l'emanazione di un atto impositivo da un Ufficio incompetente.

La predetta circolare, proprio nell'intento di derimere i dubbi sulla identificazione dell'Ufficio competente nei casi di modifica del domicilio fiscale nel corso dell'anno di imposta, ha chiarito che la problematica va affrontata con il combinato disposto di cui all'ex art. 12 (Ufficio competente a ricevere la dichiarazione) e 31 del DPR 600/1973.

¹⁴ Cfr. Art. 59 del DPR 600/1973.

¹⁵ Cfr. Ris. n. 123/2011; Ris. n. 25/2008; Ris. n. 123/2002.

In pratica, la questione era affrontata con la normativa (art. 12) vigente all'epoca (1977) per via della quale era disposto che la dichiarazione fosse presentata all'Ufficio delle imposte o all'Ufficio del Comune nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente; disposizione, oggi, abbondantemente superata non solo nella formulazione originaria del predetto art. 12 ma anche a seguito della sua abrogazione per effetto dell'art. 9, comma 9 del DPR 322/1998, prevedendosi la smaterializzazione della dichiarazione all'epoca documento cartaceo fisicamente depositato e lavorato presso l'Ufficio distrettuale competente.

Il superamento dell'ex art. 12, e le cui disposizioni, rivedute ed ampliate, sono state trasfuse nel DPR 322/1998, tuttavia, non rende vano il documento di prassi dell'epoca (Circ. 7/1977), dalla quale è ritraibile un importante esempio, oggi valido, in grado di derimere la questione: *in presenza di „un soggetto persona fisica che abbia trasferito il proprio domicilio anagrafico da Roma a Milano e la cui variazione anagrafica sia avvenuta il 16 marzo e voglia presentare la dichiarazione il 20 maggio, secondo quanto sopra chiarito, dovrà presentarla all'Ufficio imposte di Milano dal momento che, fra il 16 marzo e il 20 maggio, vi sono sessantacinque giorni per cui, ancorchè il presupposto dell'imposta si sia verificato a Roma dove si è anche concluso il periodo d'imposta, la dichiarazione va presentata a Milano, al quale Ufficio è attribuito anche ogni potere in materia di accertamento e controlli.*

La competenza sarebbe invece restata all'Ufficio di Roma nonostante il trasferimento, se esso si fosse verificato in data successiva, per esempio il 15 aprile, e, comunque, in epoca tale da non consentire un intervallo, dal trasferimento alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, di almeno sessanta giorni.“

Il predetto esempio, applicabile, in forza di legge, anche ai soggetti diversi dalle persone fisiche non lascia dubbi in ordine alla mobilità dei termini di presentazione della dichiarazione e l'efficacia della modifica del domicilio fiscale ai fini dell'identificazione dell'Ufficio competente.

L'unicità dell'equivalenza tra Ufficio competente all'accertamento e contribuente ha avuto attenzione in ambito giurisprudenziale e di cui, tra le altre, se ne riportano alcuni estratti significativi:

<p>Sent. Cassazione n. 10224 del 27.06.2003</p>	<p>In tema di IVA, la norma di cui all'art.40 del d.P.R. n.633 del 1972 va interpretata nel senso che la competenza per territorio dell'ufficio IVA si radica all'atto della presentazione (o mancata presentazione) della dichiarazione d'imposta, e permane sino all'esaurimento dell'obbligazione tributaria, senza che assuma, all'uopo, rilievo il domicilio fiscale del contribuente al momento della rettifica.</p>
<p>Sent. Cassazione n. 8962 del 05.06.2003</p>	<p>In tema di accertamento delle imposte, l'Ufficio competente va individuato secondo il criterio del domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione, ai sensi dell'art. 31, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, il quale, ove si tratti di soggetti diversi dalle persone fisiche, va determinato, ai sensi dell'art. 58, comma terzo, d.P.R. n. 600 citato. In ragione di questa disposizione, ove il soggetto diverso dalla persona fisica non abbia in Italia nè la sede legale ne' alcuna delle altre sedi ivi previste in via alternative, nè abbia una stabile organizzazione in Italia, deve farsi riferimento al criterio residuale del luogo di svolgimento della prevalente attività, non essendo considerato il domicilio fiscale del legale rappresentante dell'ente in Italia (In applicazione di tale principio la Corte ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva dichiarato illegittimi gli avvisi di accertamento, emessi dall'Ufficio delle imposte dirette, per incompetenza territoriale dell'Ufficio finanziario così come individuato, in difetto degli altri criteri legali, sulla base delle indagini della Guardia di Finanza, in base al luogo di svolgimento della prevalente attività, e aveva fatto applicazione del criterio, non previsto dalla legge, del luogo del domicilio fiscale del legale rappresentante in Italia dell'ente).</p>

<p>Sent. Cassazione n. 19605 del 07.10.2005</p>	<p>La domanda di rimborso di una somma, che si assume indebitamente versata all'Amministrazione finanziaria, deve essere prodotta all'ufficio competente in base al luogo in cui il versamento doveva essere effettuato, in quanto la legislazione vigente prevede che i versamenti vadano eseguiti presso l'esattoria nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale. Ne consegue che la domanda di rimborso presentata all'ufficio del luogo in cui il versamento è stato erroneamente effettuato non è idonea a far decorrere i termini per la formazione del silenzio-rifiuto, con conseguente inammissibilità del ricorso avverso la mancata risposta dell'Amministrazione.</p>
<p>Sent. Cassazione n. 5358 del 10.03.2006</p>	<p>Tenuto conto che i principi di buona fede e del rispetto dell'affidamento gravano su ambedue le parti del rapporto tributario, il contribuente che indichi nella dichiarazione dei redditi il trasferimento della sede non può dolersi dell'avviso di accertamento emesso dall'ufficio competente per il comune in cui ha dichiarato di aver trasferito la sede stessa, e sostenere la nullità dell'atto per incompetenza dell'ufficio emittente allegando un proprio errore o asserendo che il trasferimento non era valido per non aver egli ottenuto l'autorizzazione di cui all'art. 59, comma 2, del DPR 29.9.1973, n. 600.</p>
<p>Sent. Cassazione n. 342 del 11.01.2006</p>	<p>Ai sensi dell'art. 35 DPR n. 600 del 1973, è valida la notifica di un atto tributario presso la sede risultante dalla denuncia dei redditi, ad una società che abbia mutato sede senza però provvedere a comunicare il fatto all'Ufficio competente ad emettere avviso di accertamento.</p>

Sent. Cassazione n. 16725 del 2007	La competenza all'accertamento dei soci delle società di persone differisce dalla competenza dell'Ufficio della società qualora divergano i domicili fiscali
------------------------------------	--

Ultimo aspetto da considerarsi è legato alla questione della variazione del domicilio fiscale e la presentazione della dichiarazione non entro i normali termini di scadenza previsti dal DPR 322/1998.

Tenendo ferma la disposizione in ordine alla prova della presentazione della dichiarazione come prevista dall'art. 3, commi 8 e 10 del DPR 322/1998 ed il già discusso art. 58 del DPR 600/1973, nelle ipotesi di dichiarazione *tardiva*, *omessa* ovvero *rettificativa*, si avranno conseguenze diverse.

Nelle ipotesi di dichiarazione *tardiva* entro i 90gg, in applicazione dell'art. 2, c. 7, e dell'art. 3 del DPR 322/1998, la stessa si considera valida. La previsione dell'art. 31, c. 2, del DPR n. 600/1973, nella parte in cui assegna la competenza all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata, non può che essere interpretata nella direzione di determinare la competenza all'Ufficio ove è ubicato il domicilio all'atto della effettiva presentazione ancorchè oltre la scadenza ma entro il 90gg.

Nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione oltre ai 90gg, quindi da considerarsi *omessa*, dovrà farsi riferimento a luogo dove era ubicato il domicilio fiscale all'epoca della scadenza prevista per legge.

Nelle ipotesi, invece, di presentazione di dichiarazione *rettificativa*, essendo questa legata alla validità della presentazione della dichiarazione originaria, non vi è dubbio di ritenere che la relazione Ufficio competente *vs* domicilio fiscale dovrà fare riferimento alla dichiarazione originaria.

A titolo di esempio, immaginiamo un contribuente che presenta la dichiarazione in via Unificata ai fini delle II.DD e dell'IVA, non rispettando la scadenza del 30/09, ma che, invece, la presenti successivamente ma entro i 90gg (20/12). Qualora nel frattempo sia intercorsa una variazione del domicilio fiscale (15/10) che produca, ai

sensi dell'art. 58 del DPR 600/1973 e 35, comma 3 del DPR 633/1972, i suoi effetti (validità dopo 60gg) tra la scadenza naturale e quella scelta dal contribuente per la presentazione della dichiarazione, dovendosi guardare alla effettiva data di presentazione della dichiarazione e non alla sua scadenza naturale, si verificherà un cambiamento della competenza dell'Ufficio impositore coincidente con la data del 20/12.

Nell'ipotesi in cui, richimando lo stesso esempio, il contribuente presenti la propria dichiarazione oltre il 90gg, dovendosi considerare quest'ultima omessa, ancorchè valida ai fini della riscossione¹⁶, per il richiamo dell'art. 31, c. 2, del DPR 600/1973, si farà riferimento all'epoca in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata ossia, il 30/09.

In conclusione e con riferimento alle già richiamate problematiche che sorgono con lo spaccettamento delle diverse dichiarazioni, si intuisce che la questione diviene più complessa e di volta in volta si dovrà fare attenzione alla esatta individuazione dell'Ufficio competente all'emanazione dell'atto impositivo, situazione che avvalorata ancor più la difficoltà nel perseguire l'antico principio dell'unicità dell'accertamento.

Resta di fatto, quale importanza della corretta determinazione dell'Ufficio competente, la previsione, tanto per l'Amministrazione finanziaria quanto per il contribuente, che la conseguenza dell'emanazione dell'atto da parte di un Ufficio non legittimato ne determina la sua inesistenza e quindi l'insanabilità rilevabile in ogni stato e grado di giudizio¹⁷.

26 marzo 2013
Giuseppe Bennici

¹⁶ Cfr. Art. 2, c. 7 DPR 322/1998.

¹⁷ Cfr. Cassazione n. 5826 del 16.06.1994