

Edizione di lunedì 11 gennaio 2016

RISCOSSIONE

[Opportunità per i “decaduti” dalla rateazione di accertamenti con adesione](#)

di Leonardo Pietrobon

AGEVOLAZIONI

[Trasformazione con costo della partecipazione automaticamente aggiornato](#)

di Fabio Garrini

IMPOSTE SUL REDDITO

[Finanziaria 2016: riproposta la rivalutazione](#)

di Federica Furlani

ACCERTAMENTO

[La riforma delle sanzioni tributarie dal 2016. Parte I](#)

di Fabio Pauselli

IVA

[Soggettività IVA dei clienti non identificati per i servizi resi-ricevuti](#)

di Marco Peirolo

BACHECA

[Gli avvisi bonari e le cartelle dopo le modifiche del decreto riscossione](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

RISCOSSIONE

Opportunità per i “decaduti” dalla rateazione di accertamenti con adesione

di Leonardo Pietrobon

Dopo la **riammissione ai piani di rateazione relativi a cartelle di pagamento**, introdotta dal D.Lgs. n. 159/2015, il Legislatore, con la Legge di Stabilità 2016, è nuovamente intervenuto a beneficio di quei **contribuenti decaduti da piani di rateazione**, seppur **non più con riferimento a dilazioni di cartelle** di pagamento, ma in relazione ad **accertamenti con adesione**. L'oggetto dell'intervento legislativo, infatti, non sono più le cartelle di pagamento sottoposte a piani di pagamento dilazionato bensì, per espressa disposizione di cui ai commi da 134 a 138 dell'articolo 1 L. 28.12.2015 n. 208, **la definizione degli accertamenti o di omessa impugnazione di cui al D.Lgs. n. 218/1997**.

Rispetto a quanto stabilito dal D.Lgs. n. 159/2015 la “nuova” riammissione al pagamento rateale è **circoscritta** in modo specifico **dal punto di vista oggettivo e sotto il profilo temporale**.

Lo stesso comma 134, dal punto di vista oggettivo, stabilisce che la riammissione al pagamento temporale è riservata ai contribuenti decaduti dal beneficio della rateazione di somme dovute in esito ad **accertamenti con adesione**, circoscrivendo di fatto esclusivamente a tale procedura la possibilità di ritornare in bonis. Inoltre, il beneficio è limitato alla **rateazione delle sole imposte dirette, escludendo** quindi le eventuali definizioni in **accertamento con adesione in materia di imposte indirette**, quali ad **esempio l'Iva, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale**. Tale scelta legislativa, sicuramente lascia qualche perplessità, sia sostanziale che dal punto di vista procedurale, in quanto, ipotizzando una definizione in adesione di un **accertamento posto a carico di una società** questo potrebbe verosimilmente riguardare sia imposte dirette ed Irap sia imposte indirette quali l'Iva, con evidente **impossibilità** (inspiegabile!) **di ritornare in bonis per l'intera definizione**.

Sotto il profilo temporale, lo stesso comma 135 stabilisce che la nuova riammissione riguarda **esclusivamente i contribuenti decaduti da precedenti piani di rateazione nei 36 mesi antecedenti al 15 ottobre 2015** e solo a condizione che **entro il 31 maggio 2016** tali soggetti riprendano il versamento della prima delle rate scadute. Dal quadro normativo sopra espresso, emerge che la nuova possibilità **non è estesa a tutti i contribuenti** “morosi”, bensì è riservata **esclusivamente** ai soggetti:

- che hanno definito con l'Agenzia delle entrate un **accertamento con adesione**;
- che hanno scelto il **pagamento delle somme dovute in modo rateale**, non rispettando le scadenze del relativo piano di ammortamento.

Sotto il profilo sostanziale si ricorda che il **perfezionamento dell'adesione**, disciplinato dagli artt. 7, 8 e 9 del D.Lgs. n. 218/97, **avviene attraverso** le seguenti fasi:

1. **predisposizione e sottoscrizione dell'atto di adesione;**
2. **pagamento da parte del contribuente di quanto dovuto o della prima rata** in caso di pagamento rateale;
3. **esibizione e consegna della ricevuta di pagamento e ritiro della copia dell'atto di adesione.**

Dal punto di vista operativo, la Legge di Stabilità, **riprendendo tali aspetti**, stabilisce che i contribuenti interessati alla nuova “possibilità” di rateazione, **entro i 10 giorni successivi al versamento**, devono **trasmettere all'Ufficio copia della relativa quietanza**, al fine di ottenere la sospensione di eventuali iscrizioni a ruolo o procedure esecutive da parte dell'Agente della riscossione. Spetterà, poi, all'Agenzia delle Entrate:

1. **ricalcolare le rate dovute** tenendo conto di tutti i pagamenti effettuati anche a seguito di iscrizione a ruolo, imputandole alle analoghe voci dell'originario piano di rateazione;
2. **verificare il versamento delle rate residue.**

Il contribuente “riammesso” deve prestare particolare **attenzione ai seguenti due aspetti**:

1. le **eventuali eccedenze versate in virtù del nuovo piano di rateazione** rispetto all'ammontare ricalcolato **non costituiscono somme ripetibili**;
2. il **mancato pagamento di due rate anche non consecutive** comporta la definitiva **decadenza** dello stesso contribuente **dal piano di rateazione, con l'impossibilità di applicare una qualsiasi altra proroga del pagamento in questione.**

Con riferimento alle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione, si ricorda infine che il già citato **D.Lgs. n. 159/2015 ha modificato il pagamento rateale**, unificando, di fatto, quanto previsto per il pagamento rateale degli avvisi bonari. In particolare, con le modifiche introdotte ad opera del D.Lgs. n. 159/2015 **viene innalzato il numero di rate massimo per le somme di importo superiore ad € 50.000 passando da 12 rate trimestrali a 16 rate trimestrali.**

In conclusione, anche con la Legge di Stabilità 2016, l'intento di incentivare una definizione spontanea da parte dei contribuenti “sbadati” continua.

AGEVOLAZIONI

Trasformazione con costo della partecipazione automaticamente aggiornato

di Fabio Garrini

La Legge di Stabilità per il 2016, all'interno del gruppo dei provvedimenti che permettono di far **fuiriuscire i beni della società della sfera dell'impresa**, contempla anche una procedura per **la trasformazione agevolata** in società semplice. In alcune situazioni, pur volendo "estromettere" (in senso lato) il bene dal perimetro dell'impresa, potrebbe essere **utile mantenere un veicolo societario** per la relativa gestione. In questi casi, più che assegnare il bene (magari con successiva estinzione della società), potrebbe essere utile porre in essere una **operazione meno radicale**, trasformando la società commerciale che attualmente detiene tale bene, in una società semplice.

Ciò senza dimenticare un ulteriore aspetto: nella trasformazione, rispetto all'assegnazione, viene **mantenuta l'anzianità di detenzione dell'immobile** e quindi, nel caso di successiva cessione di esso, trovando applicazione l'articolo 67, comma 1, lett. b), Tuir, si avrà che nella maggior parte dei casi la cessione di terreni non edificabili e fabbricati risulterà normalmente non imponibile, per il decorso del termine quinquennale dell'originaria acquisizione.

Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione

Le considerazioni appena proposte danno *appeal* all'operazione di trasformazione agevolata solo avendo riguardo a quale sia la sorte del **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** detenuta dai soci nella società stessa.

Va notato che, in tali situazioni, si potrebbe porre un successivo problema di tassazione in capo al socio, nel momento in cui fosse **ceduta** la partecipazione sociale.

A seguito della trasformazione della società da SRL (ad esempio) in SS, avendo pagato imposta sostitutiva sul valore del bene, se non fosse adeguato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, il socio probabilmente verrebbe inciso da un prelievo, in alcuni casi importante, nel momento in cui successivamente andasse a cedere la propria quota. Stessa problematica si verrebbe anche a porre nel momento in cui, in un secondo momento rispetto alla trasformazione, il socio dovesse **recedere** dalla società ovvero questa dovesse essere **liquidata**, posto che l'articolo 47, comma 7, del Tuir impone un confronto tra importo percepito dal socio e, appunto, costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Questo aspetto non è sfuggito al Legislatore che ha introdotto una specifica previsione agevolativa al primo periodo del comma 118: *"il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva"*.

Questo significa che al valore di carico della partecipazione andrà apportato **un incremento pari alla base su cui è stata pagata l'imposta sostitutiva** ossia, a norma del precedente comma 116, sul differenziale tra valore normale del bene e valore contabile dello stesso al momento della trasformazione. Quindi se l'immobile era iscritto per € 100.000 e il valore normale è € 1.000.000 (ai sensi del comma 117 tale importo può anche essere quello catastale, per gli immobili), è stata pagata imposta sostitutiva sulla differenza (€ 900.000) e il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni sarà appunto **incrementato conseguentemente**, senza dover sostenere alcun onere ulteriore.

La norma letteralmente fa riferimento alla “differenza”, lasciando intendere che l’incremento riguardi solo la base imponibile della sostitutiva per l'affrancamento del valore dell’immobile, per così dire. Sul punto però consta il parere dell’Agenzia fornito con la **circolare n. 25/E/2007** in occasione della precedente trasformazione che afferma (ovviamente i commi si riferiscono al precedente provvedimento): *“Benché si richiami la “differenza assoggettata ad imposta sostitutiva”, che in base al comma 112 è individuabile nell’importo differenziale tra il valore normale dei beni posseduti al momento della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto, deve ritenersi che, ai fini della individuazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, occorre considerare anche gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta (con aliquota del 25 per cento) e dei saldi attivi di rivalutazione (con aliquota del 10 per cento).”*

Quindi, ipotizzando che l’Agenzia confermi tale tesi, l’incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione **opererebbe anche con riferimento alle eventuali riserve in sospensione d'imposta** che la società potrebbe avere nel proprio patrimonio netto e che devono necessariamente essere **affrancate** all’atto della trasformazione. Situazione affatto remota posto che la società oggetto di attenzione potrebbe aver rivalutato immobili in passato e, in conseguenza a tale operazione, avrebbe iscritto un saldo attivo tra le poste del patrimonio netto.

Si tratta di una previsione (a parere di chi scrive forse troppo generosa, ma non facciamo troppo gli schizzinosi quando di tratta di una posizione a favore del contribuente) che consente di **ridurre il prelievo nel momento** in cui, nel futuro, vi sarà una **cessione** della partecipazione.

IMPOSTE SUL REDDITO

Finanziaria 2016: riproposta la rivalutazione

di Federica Furlani

Tra le disposizioni previste dalla Legge 28.12.2015 n. 208 (Finanziaria 2016) trovano nuovamente posto quelle concernenti la rivalutazione, nelle due fattispecie:

- **rivalutazione di terreni e partecipazioni posseduti non in regime di impresa;**
- **rivalutazione di beni di impresa e partecipazioni, riservata a società di capitali ed enti commerciali.**

In particolare i commi 887 e 888 dell'art. 1 L. 208/2015, nel modificare l'art. 2, co. 2, DL 282/2002, riaprono i termini della rideterminazione del costo di acquisto di:

- terreni edificabili o con destinazione agricola posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, qualificate o meno, possedute a titolo di proprietà o usufrutto.

Partecipazioni e terreni devono essere **posseduti alla data del 1° gennaio 2016** esclusivamente da persone fisiche, non in regime di impresa, società semplici e soggetti assimilati, ed enti non commerciali.

La **perizia giurata di stima** di rideterminazione del valore deve essere redatta ed asseverata **entro il 30 giugno 2016**.

Entro il medesimo termine è necessario procedere al versamento **dell'imposta sostitutiva**, fissata nella misura **dell'8%** per tutte le fattispecie di rivalutazione.

Ricordiamo che nella versione precedente (per l'anno d'imposta 2015) l'imposta era fissata nella misura del 4% del valore risultante dalla perizia, per le partecipazioni non qualificate; nella misura dell'8% per le partecipazioni qualificate ed i terreni.

L'altra ipotesi riproposta è la **rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni possedute da società di capitali ed enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio**, regolata dai commi da 889 a 896 dell'art. 1 L. 208/2015.

Si può procedere alla rideterminazione del costo d'acquisto dei beni di impresa, ad esclusione degli immobili merce, e delle partecipazioni **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014**; la rideterminazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa

categoria omogenea.

La rivalutazione **va eseguita nel bilancio 2015** (per i soggetti con esercizio coincidente all'anno solare) e va annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

Il **saldo attivo di rivalutazione**, da imputarsi contabilmente a capitale o ad una riserva in sospensione di imposta, può essere **affrancato**, in tutto o in parte, con applicazione di **un'imposta sostitutiva** dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del **10%**.

Il maggior valore dei beni derivante dalla rivalutazione è invece riconosciuto ai fini Ires ed Irap **a decorrere dal terzo esercizio successivo** (2018) a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (ad eccezione dei beni immobili per i quali il riconoscimento ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017), a seguito del versamento di **un'imposta sostitutiva** dell'Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali, nella misura del:

- **16% per i beni ammortizzabili;**
- **12% per i beni non ammortizzabili.**

Le imposte sostitutive, sia per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione che per il riconoscimento del maggior valore di beni e partecipazioni, vanno versate in **un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi** dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Sono comunque compensabili con eventuali crediti disponibili.

Nel caso di **cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore** dei beni rivalutati in **data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo** a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (1° gennaio 2019), si dovrà far riferimento al **costo del bene prima della rivalutazione**, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze.

ACCERTAMENTO

La riforma delle sanzioni tributarie dal 2016. Parte I

di Fabio Pauselli

Il D.Lgs. n. 158/2015 ha riformato il sistema delle **sanzioni amministrative tributarie**, la cui efficacia, inizialmente posticipata al 1° gennaio 2017, è stata anticipata dalla legge Stabilità 2016 al 1° gennaio 2016.

Le nuove disposizioni saranno, quindi, immediatamente applicabili da quest'anno, con piena operatività del *favor rei*. Il nuovo regime prevede, in generale, una riduzione del carico sanzionatorio fino **alla metà del minimo della sanzione** in presenza di circostanze che la rendono **spropositata rispetto al fatto commesso**. Di fatto non è più richiesto che le circostanze siano eccezionali. All'opposto, la sanzione **è aumentata sino alla metà** nei confronti di chi, **nei 3 anni precedenti**, è recidivo nel aver commesso violazioni della stessa indole, **a meno che le stesse** siano state oggetto di **accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale**.

Importanti novità si rilevano anche in materia di **cumulo giuridico e sospensione dei rimborsi**. Dal 2016, infatti, il cumulo giuridico si renderà applicabile **limitativamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta**, oltre che in caso di **accertamento con adesione**, anche in presenza di **mediazione tributaria e conciliazione giudiziale**. La sospensione dei rimborsi, invece, si renderà applicabile non più solo agli atti sanzionatori ma anche **agli avvisi di accertamento**.

Iniziamo ad analizzare le principali novità in materia, partendo dalle **imposte sui redditi** e dall'**Irap**.

In caso di **omessa dichiarazione** la sanzione varia **dal 120% al 240%** delle imposte dovute, con un minimo di € 250. In assenza d'imposte dovute la sanzione varia **da € 250 a € 1.000**. In presenza di redditi prodotti all'estero permane la consueta maggiorazione di 1/3 della sanzione. Se la dichiarazione è presentata **entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo** e comunque **prima dell'inizio di un accertamento**, la sanzione è dimezzata, e varia quindi **dal 60% al 120%** delle imposte, con un minimo di € 200. In assenza di imposte, la sanzione andrà da un minimo di € 150 ad un massimo di € 500. Le sanzioni fisse applicabili quando non sono dovute imposte, possono essere **aumentate fino al doppio** nei confronti dei soggetti obbligati alla **tenuta delle scritture contabili**.

In presenza di **dichiarazione infidele** se è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione **dal**

90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. Analoga sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se attribuite in sede di ritenuta alla fonte. La sanzione è aumentata **dal 135% al 270%** quando la violazione è realizzata mediante **l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti**, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Per l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero, con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi, si applica ancora l'aumento di 1/3. In assenza di documentazione falsa o raggiri, la **sanzione è ridotta di 1/3** quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente **inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati**, e comunque **complessivamente inferiori a € 30.000**.

La sanzione da dichiarazione infedele **è ridotta di 1/3** quando l'infedeltà **deriva dall'errata imputazione temporale**, purché il componente positivo abbia già **concorso alla determinazione** del reddito **nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente**. In **assenza di danni per l'Erario**, la violazione del principio della competenza fiscale sarà sanzionabile **in misura fissa pari a € 250**.

In presenza di canone di locazione immobiliare a uso abitativo non dichiarato o dichiarato in misura inferiore a quella effettiva, se si è optato per la cedolare secca, le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione sono raddoppiate, potendo variare **dal 240% al 480% dell'imposta** in caso di **omessa dichiarazione del canone** oppure **dal 180% al 360%** in caso di **infedele dichiarazione** del medesimo. L'omessa denuncia delle situazioni che danno luogo ad **aumenti del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni** è punita con una **sanzione da € 250 a € 2.000**. Tale regime sanzionatorio non è applicabile alle locazioni stipulate nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, riguardando esclusivamente i redditi fondiari.

In caso di rettifica del **valore normale dei prezzi di trasferimento** (c.d. *transfer price*), da cui derivi **una maggiore imposta o una differenza del credito**, la sanzione per dichiarazione infedele non si applica qualora, nel corso **dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria**, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la **documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità** al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria, **in assenza** della quale si **renderà applicabile la sanzione per dichiarazione infedele**.

Nei casi, ad esempio, di opzione per il consolidato fiscale, società non operative, aiuto alla crescita economica, interruzione tassazione di gruppo prima del triennio, partecipazioni acquisite per recupero crediti, la **mancata indicazione in dichiarazione** della mancata presentazione dell'interpello oppure dell'ottenimento di risposta negativa, è sanzionata **in misura fissa da € 2.000 a € 21.000**.

In materia di scomputo delle perdite, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le **perdite fiscali relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento** e fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano, il **contribuente ha facoltà**

di chiedere che siano computate in **diminuzione le perdite pregresse non utilizzate**, intendendosi per tali quelle che erano **utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento**. In tal caso il contribuente dovrà presentare **un'istanza entro il termine di proposizione del ricorso**, i cui termini saranno sospesi per 60 giorni. Ricevuta l'istanza, l'Agenzia delle Entrate procederà al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni, e comunicherà l'esito entro 60 giorni al contribuente. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili, l'Amministrazione finanziaria provvede a **ridurre l'importo delle perdite** riportabili nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, **qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica**.

IVA

Soggettività IVA dei clienti non identificati per i servizi resi-ricevuti

di Marco Peirolo

Nella risoluzione n. 75/E/2015, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito le modalità di applicazione dell'IVA per i servizi di *e-commerce* resi a clienti di altri Paesi membri dell'Unione europea da soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori di mobilità, di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, senza però precisare quale sia il trattamento IVA delle operazioni in esame nel caso in cui il committente non residente sia un **soggetto privo di partita IVA** perché con volume d'affari inferiore al limite entro il quale la normativa locale ne prevede l'attribuzione.

La questione trascende la specifica natura dei servizi, ponendosi – più in generale – **per tutte le prestazioni di servizi “generiche”**, per le quali il criterio territoriale basato sul Paese del committente o su quello del prestatore, a seconda della tipologia di rapporto (B2B o B2C), implica la necessità di stabilire se il destinatario del servizio abbia lo **status di soggetto passivo d'imposta** e, in caso positivo, se agisca in quanto tale, cioè **in qualità di operatore economico**.

Si tratta, quindi, di comprendere se il servizio “generico” reso al cliente che, pur essendo un soggetto passivo, non sia identificato come tale nel Paese membro in cui è stabilito, sia da assoggettare a IVA secondo la regola territoriale prevista per i rapporti B2B o, al contrario, in base a quella applicabile nei rapporti B2C.

La soluzione si desume dalla normativa unionale, così come interpretata dalla Corte di giustizia.

L'art. 17, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011 dispone che, se il luogo della prestazione di servizi dipende dalla circostanza che il destinatario sia o meno un soggetto passivo, lo **status del destinatario** è determinato sulla base degli artt. da 9 a 13 e dell'art. 43 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Dal rinvio operato dalla citata disposizione, pare evidente che la soggettività passiva è collegata all'**esercizio di un'attività economica** e non, invece, al regime IVA (ordinario o di franchigia) con il quale l'attività stessa è svolta.

In merito al rapporto tra soggettività passiva e numero identificativo, il successivo art. 18, par. 1, del Reg. UE n. 282/2011 prevede che, salvo informazioni contrarie, il prestatore può

considerare che il destinatario stabilito nell'Unione ha lo **status di soggetto passivo** se quest'ultimo:

- gli ha comunicato il proprio numero identificativo, purché ne ottenga conferma con la consultazione della banca dati VIES, ovvero
- non avendo ancora ottenuto il numero identificativo, lo informa che ne ha fatto richiesta.

Anche se la norma richiamata sembrerebbe attribuire **rilevanza sostanziale al numero identificativo**, escludendo la delocalizzazione della prestazione nel Paese del committente se il destinatario è privo di partita IVA, occorre osservare che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha puntualizzato che il numero di identificazione assume **valenza esclusivamente ai fini probatori**. La definizione di "soggetto passivo", delineata dall'art. 9, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, si riferisce infatti unicamente a chiunque eserciti in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al par. 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività, senza quindi subordinare la soggettività passiva del committente al possesso del numero di identificazione IVA (sent. 28 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR* e sent. 6 settembre 2012, causa C-273/11, *Mecsek-Gabona*).

Come indicato dalla Corte, subordinare la localizzazione dell'operazione al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta.

Dato che questo principio, secondo gli stessi giudici UE, può essere derogato nel solo caso in cui la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto di impedire la dimostrazione che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, è possibile ritenere che il prestatore – **anche in assenza del numero identificativo del committente** – può avvalersi di **altri mezzi di prova** per dimostrare lo *status* di soggetto passivo della controparte.

Infine, è dato osservare che l'art. 214 della Direttiva n 2006/112/CE, a completamento della disciplina territoriale delle prestazioni di servizi "generiche", dispone che gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché sia **identificato tramite un numero di identificazione**:

- ogni soggetto passivo che riceve, nel territorio in cui è stabilito, prestazioni per le quali è debitore dell'IVA;
- ogni soggetto passivo, stabilito nel proprio territorio, che effettua nel territorio di altro Stato membro prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta dal destinatario.

Ne discende che il principio di tassazione nel Paese di destinazione, che caratterizza l'applicazione dell'IVA relativa alle prestazioni di servizi "generiche", **prescinde dalla circostanza che il fornitore e/o il cliente siano soggetti al regime di franchigia**. Sotto questo profilo, fermo restando che la qualificazione del committente come soggetto passivo non dipende dal possesso del numero identificativo, sembrerebbe pertanto che i Paesi – quali il

Regno Unito – che non attribuiscono il numero di identificazione agli operatori economici in franchigia che prestano o ricevono servizi “generici” si pongano in contrasto con la disciplina unionale.

BACHECA

Gli avvisi bonari e le cartelle dopo le modifiche del decreto riscossione

di Euroconference Centro Studi Tributari

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 159/2015 (c.d. "Decreto Riscossione") – avvenuto in data 22 ottobre 2015 – sono state introdotte importanti modifiche inerenti il sistema della riscossione. Le novità riguardano, sia le procedure da porre in essere con l'Agente per la riscossione a seguito del ricevimento di avvisi bonari e cartelle di pagamento, sia la rateazione delle conseguenti somme dovute. Il presente seminario vuole fare chiarezza su questi aspetti che rappresentano le problematiche che più si incontrano nella pratica professionale.

PROGRAMMA

Gli avvisi bonari – aspetti generali

- I termini di notifica
- I luoghi di notifica della cartella di pagamento
- Il contenuto essenziale

I termini di pagamento e l'applicazione delle sanzioni

- Il pagamento per gli avvisi automatizzati
- Il pagamento per gli avvisi relativi ai controlli formali

Le modalità di pagamento e la gestione del ravvedimento operoso

- La gestione del c.d. "lieve inadempimento"
- L'applicazione del ravvedimento per gli avvisi bonari

Le cartelle di pagamento – aspetti generali di legittimità

- Il contenuto essenziale delle cartelle
- I vizi propri delle cartelle di pagamento

Le modalità e i termini di pagamento

- La rateazione ordinaria
- La rateazione straordinaria
- Il passaggio da rateazione ordinaria a rateazione straordinaria
- La decadenza dalla rateazione in corso

La remissione in bonis in caso di decadenza dal piano di rateazione

- Le condizioni necessarie per la remissione in bonis
- Le conseguenze in caso di ulteriore decadenza dalla remissione in bonis

La rateazione delle cartelle di pagamento per le società in liquidazione

- I requisiti di accesso alla rateazione
- La relazione economico-finanziaria

L'impugnazione delle cartelle

- I vizi delle cartelle di pagamento
- La sospensione della cartella di pagamento

CORPO DOCENTE

Leonardo Pietrobon