

Edizione di sabato 5 aprile 2014

CONTABILITÀ

La rilevazione delle imposte dell'esercizio

di Viviana Grippo

CASI CONTROVERSI

Detrazioni su immobili ed errori nei bonifici

di Giovanni Valcarenghi

BILANCIO

La redazione del rendiconto finanziario

di Federica Furlani

IVA

Rilevanza Iva delle somme dovute a titolo di indennizzo

di Davide David

CONTENZIOSO

In tema di responsabilità aggravata nel processo tributario

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

CONTABILITÀ

La rilevazione delle imposte dell'esercizio

di Viviana Grippo

La rilevazione delle **imposte** derivanti dalla presentazione del **modello Unico** coinvolge, durante l'anno diversi momenti. Partiremo, per comodità, dalla rilevazione di fine esercizio nella quale, sulla base dei calcoli effettuati, l'impresa dovrà rilevare in avere il **debito nei confronti dell'erario** rilevando contemporaneamente a costo, in dare, l'imposta. In sede di **versamento** a saldo delle imposte dirette dovrà essere versato anche un **acconto** per l'esercizio in corso alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi; tale acconto, l'anno successivo, sarà **scalato dal debito a saldo**. Da ultimo, a undici mesi dall'inizio dell'esercizio, dovrà essere versato un secondo acconto sull'esercizio in corso. Queste norme valgono sia per l'Irap che per l'Ires, sarà sufficiente sostituire il termine Ires con Irap nei conti e si utilizzeranno le medesime scritture.

Nell'intervento della prossima settimana ci occuperemo, invece, delle imposte differite.

In sede di redazione del bilancio, apportate all'utile civilistico le variazioni fiscali, si determinano le **imposte di competenze**, supponiamo che l'azienda abbia conseguito un utile civilistico pari ad euro 5.024,24 ed un utile fiscale paria d euro 9.062,63.

Le imposte Ires di competenza saranno pari a euro 2.492,22, gli acconti che ne deriveranno sono pari a euro 2479,00, di cui euro 991,61 da versarsi in giugno, la restante parte pari ad euro 1.487,40 a novembre.

Inoltre l'azienda ha subito nel corso dell'anno ritenute, tutte certificate per euro 111,00 e ha versato nel 2013 acconti ai fini ires per euro 1845,00.

La **rilevazione contabile** delle imposte sarà la seguente:

Nello stesso momento per indicare nel bilancio il corretto debito verso l'erario sarà necessaria una scrittura contabile.

N. di rigo	Mod. N.	Data	Estremi di registrazione del contratto	Codice ufficio	Contratti con superiori a 30 gg.	Anno di presentazione dich. ICI/IMU	Stato di emergenza
RB21	1	2	3	4	5	6	7

Il saldo residuante sarà quindi pari a euro 76,22. Tale importo sarà saldato in giugno, tranne

La scrittura sarà la seguente:

Operazioni art. 9 45.000,00
Operazioni effettuate 69.000,00 = 65%

trovando inizialmente il debito versato. I versamenti non appena trascorso apparirà chiuso e il versamento delle imposte, limitatamente al saldo e al primo acconto, secondo la normativa vigente, potrà essere dilazionato nel tempo, dietro pagamento di un modico interesse. L'importo degli interessi verrà versato con un codice tributo a parte e darà origine ad una rilevazione di interessi passivi in dare. Attualmente è anche possibile versare le imposte con un mese di differimento pagando un "sovraprezzo" (attualmente lo 0,4 %) che verrà versato unitamente alle imposte. La natura della maggiorazione è quella di interessi passivi e pertanto andranno rilevati come tali anche se inserite all'interno del codice tributo dell'imposta.

In novembre avverrà il versamento, in unica soluzione, e la rilevazione de pagamento del secondo acconto, la scrittura contabile sarà la seguente:

TA11	Operazioni imprenditoriali effettuate, norma reddituale d'imposta	23.000,00	22	5.280,00
TA12	Imbattenti e guadagni netti d'imposta			
TA13 TOTALE	col. 1, somma dei righe da TA11 + TA12; col. 2, somma dei righe da TA1 a TA11	24.000,00		5.280,00
TA14	Operazioni imprenditoriali effettuate, norma reddituale, come TA13	24.000,00	2	5.280,00
TA15 TOTALE TA13 col. 2 + TA14 col. 2	col. 2, somma dei righe da TA13 + TA14	48.000,00	2	10.560,00
TA16	Operazioni imprenditoriali di cui non sono versate I.R. - I.R. delle ex GI, imprese controllate e controllate in parte, imprese con imposta antrecomuniquante	4.000,00		
TA17	Altri imprese controllate			
TA18 TOTALE	Somma dei righe TA13 col. 1, TA16 + TA17	49.000,00		

Se le elevazioni finite sono come detto, il medesimo schema, in tal caso però non ci

CASI CONTROVERSI

Detrazioni su immobili ed errori nei bonifici

di Giovanni Valcarenghi

Avvicinandosi il periodo di predisposizione delle dichiarazioni dei redditi, **cominciano a giungere** negli studi professionali **i documenti di supporto** per la **redazione dei modelli**; capita, allora, di intercettare delle casistiche che presentano taluni aspetti di problematicità.

Vogliamo evocare, in questo intervento, la casistica del **soggetto che**, nel corso del 2013, ha **realizzato interventi di recupero del patrimonio edilizio** effettuando **il bonifico “speciale”** con l'indicazione degli estremi della norma per il risparmio energetico. Ciò può essere accaduto per le più svariate motivazioni, che vanno dalla **semplice distrazione**, all'**errore sulla qualificazione** del tipo di intervento.

Ci si domanda, allora, se sia comunque **possibile attribuire la detrazione** al contribuente, **oppure** se sia necessario suggerirgli di **farsi restituire le somme** erogate, **effettuando nuovamente il pagamento con modalità consone**; in tal caso, ovviamente, la detrazione rimane ma viene finanziariamente slittata al periodo di imposta successivo, con ovvio malumore del cliente.

Per tentare di comprendere quale soluzione possa essere adottata, ci pare necessario evocare il contenuto della [**risoluzione 55/E del 7 giugno 2012**](#), nella quale l'Agenzia delle entrate, in relazione all'ipotesi di **effettuazione di bonifico ordinario** e non di bonifico “speciale da agevolazioni”, ebbe modo di affermare che **il beneficio non potesse essere riconosciuto** a motivo del fatto che i dati dello stesso **non confluivano nel flusso delle comunicazioni** indirizzate dalla banca all'Agenzia e, soprattutto, per la circostanza che **sul bonifico ordinario non veniva applicata la ritenuta d'acconto** del 4%. In particolare, *poiché a decorrere dal 1° luglio 2010 le banche e le Poste Italiane SPA operano una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dai beneficiari, con obbligo di rivalsa, all'atto dell'accreditamento dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta la non completa compilazione del bonifico bancario/postale pregiudica, in maniera definitiva, il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane SPA dell'obbligo di operare tale ritenuta.*

Si comprende, dunque, che **l'amministrazione finanziaria** (peraltro mutando un suo proprio orientamento precedente che riteneva sanabile l'errore con richiesta di integrazione dei dati alla banca) ha **calcato la mano** sul fatto che **l'errore compiuto non debba pregiudicare** l'invio di **informazioni** all'anagrafe tributaria né la possibilità di applicazione automatica della **ritenuta**

d'acconto all'atto dell'accordo.

Se queste sono le **esigenze prioritarie**, sembra che le medesime **possano dirsi rispettate** anche nella fattispecie rappresentata, poiché le informazioni sono comunque inviate (sia pure in riferimento ad una differente agevolazione) e la ritenuta applicata all'atto dell'accordo delle somme sul conto del beneficiario (la tipologia e misura della ritenuta, infatti, non variazione tra le due agevolazioni).

Dobbiamo anche menzionare il **parere della Direzione Regionale del Piemonte**, opportunamente sollecitata con un intervento di una associazione di categoria nel corso del periodo estivo 2013, in merito al caso di **bonifici che richiamino nella descrizione precedenti norme agevolative** ormai sopprese; pur non conoscendo il testo ufficiale (la risposta non è stata formalizzata in una risoluzione), sembra che **le uniche condizioni richieste** per poter usufruire della detrazione siano quella della **avvenuta applicazione della ritenuta** e della **presenza, nella causale del bonifico, di un riferimento alle spese** per le quali si usufruisce della detrazione d'imposta.

In conclusione, dunque, potremmo affermare che, nella casistica che abbiamo analizzato, si possa **giungere a sostenere la possibilità di godimento della agevolazione** anche in presenza del "refuso" nella parte ove si individua la legge di riferimento, rimanendo sostanzialmente tutelate le esigenze di individuazione del pagamento "per agevolazioni" e di applicazione della ritenuta d'acconto. A sostegno di tale conclusione, inoltre, si potrebbe anche rammentare che **talune tipologie di intervento sono tra loro sovrapponibili**, nel senso che possono aprire le porte all'una o all'altra tipologia di agevolazione, con la conseguenza che pare opportuno adottare una soluzione che possa rappresentare una tutela per l'affidamento e la buona fede del contribuente.

BILANCIO

La redazione del rendiconto finanziario

di **Federica Furlani**

La [bozza di Principio contabile OIC 10](#) dedicata alla **redazione del rendiconto finanziario** è stata pubblicata per la consultazione il 27 gennaio 2014.

Ad oggi a tale prospetto informativo è dedicato un apposito capitolo nell'ambito **dell'OIC 12** "Composizione e schemi del bilancio di esercizio"; la nuova bozza dell'OIC 12, pubblicata per la consultazione nel dicembre scorso, ha precisato che il nuovo principio non tratterà più del rendiconto finanziario, in quanto la tematica dovrà essere oggetto di uno specifico documento.

L'OIC ha deciso pertanto di dedicare al rendiconto un apposito principio contabile, come peraltro previsto dalla prassi contabile internazionale (IAS 7), proprio in considerazione della sua **importanza informativa**, prevedendo una **generale raccomandazione circa la sua redazione** per tutte le tipologie societarie.

Seppure infatti il codice civile non preveda espressamente la redazione del prospetto in commento come schema di bilancio obbligatorio, **l'art. 2423 comma 2** statuisce che il bilancio debba essere **redatto con chiarezza e debba rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio** e, l'attuale Principio contabile OIC 12, prevede che il rendiconto finanziario sia incluso della nota integrativa.

In particolare, *"sebbene la sua mancata presentazione non venga considerata, in via generale, allo stato attuale, come violazione del principio della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio, tale mancanza, tuttavia, in considerazione della rilevanza delle informazioni di carattere finanziario fornite e della sua diffusione sia su base nazionale che internazionale si assume limitata soltanto alle aziende amministrative meno dotate, a causa delle minori dimensioni"*.

Il rendiconto finanziario fornisce **informazioni per valutare la situazione finanziaria di una società, a livello di liquidità e solvibilità**, non altrimenti ottenibili dallo stato patrimoniale, anche se corredata dal conto economico, in quanto lo stato patrimoniale non è in grado di mostrare chiaramente le cause di variazione delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio.

Per quanto riguarda i principali **benefici informativi**, il rendiconto permette di valutare:

- le **disponibilità liquide prodotte/assorbite dalla gestione reddituale** e le modalità di impiego e copertura;
- la **capacità** della società o del gruppo **di affrontare gli impegni finanziari a breve termine**;
- la **capacità** della società o del gruppo **di autofinanziarsi**.

A seconda della risorsa finanziaria presa a base il rendiconto finanziario può essere predisposto nelle seguenti due forme:

- **rendiconto finanziario in termini di capitale circolante netto** (CCN), dove il capitale circolante netto è dato dalla differenza fra attività correnti/a breve e passività correnti/a breve
- **rendiconto finanziario in termini di liquidità**, dove la liquidità è data dalle disponibilità liquide in cassa e presso banche, unitamente ad altri depositi di denaro prelevabili immediatamente senza rischio di cambiamento di valore.

A differenza dell'attuale OIC 12, **l'OIC 10 prevede che la risorsa finanziaria presa a riferimento per la redazione del rendiconto sia rappresentata dalle sole disponibilità liquide**, rappresentate dai depositi bancari e postali, dagli assegni, dal denaro e valori in cassa (anche in valuta estera) e dagli strumenti regolati a vista utilizzati per soddisfare sbilanci di cassa dovuti ad esigenza quotidiane o comunque di brevissimo periodo.

La risorsa del capitale circolante netto, prevista dall'OIC 12, viene pertanto eliminata in quanto considerata obsoleta, poco utilizzata dalle imprese e oltretutto non prevista dalla prassi contabile internazionale.

La forma di presentazione del rendiconto finanziario è di tipo **scalare** e in esso i singoli flussi finanziari sono presentati distintamente in una delle seguenti categorie:

1. **gestione reddituale**: composta da operazioni che si concretizzano in ricavi e costi necessari per produrre tali ricavi. I flussi finanziari della gestione reddituale comprendono i flussi che derivano dalla acquisizione, produzione, distribuzione di beni e dalla fornitura di servizi e gli altri flussi non compresi nell'attività di investimento e finanziamento (tra cui le imposte sul reddito). Il flusso finanziario della gestione reddituale può essere determinato:

- con il **metodo indiretto: rettificano l'utile o la perdita d'esercizio**
- con il **metodo diretto: evidenziando i flussi finanziari**

1. **attività di investimento**: comprende i flussi che derivano dall'acquisto e della vendita delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie e delle attività finanziarie non immobilizzate;

2. **attività di finanziamento**: comprende i flussi che derivano dall'ottenimento o dalla restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale a rischio o di capitale di

debito.

Di seguito si riportano gli **schemi di riferimento** di cui alla bozza dell'OIC10.

IVA

Rilevanza Iva delle somme dovute a titolo di indennizzo

di Davide David

Vi sono diversi casi in cui non è facile stabilire se le **somme dovute a titolo di indennizzo nell'ambito di un rapporto contrattuale** siano o meno da assoggettare ad IVA.

Di norma, la questione va risolta ricercando la **reale volontà delle parti** e verificando la sussistenza o meno del presupposto oggettivo di applicazione del tributo.

Per quanto concerne il **presupposto oggettivo** si ricorda che, a norma dell'art. 1 del D.P.R. 633/1972, l'IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi quali definite, rispettivamente, dall'art. 2 e dall'art. 3 del medesimo decreto.

Di particolare interesse, per la questione in argomento, è il comma 1 dell'art. 3, che definisce quali prestazioni di servizi (rilevanti oggettivamente ai fini IVA) anche le **“obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”**.

Deve poi essere tenuto in considerazione anche l'art. 13 del D.P.R. 633/1972, a norma del quale **“la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debito o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente”**.

Infine va considerato che, a norma dell'art. 15 del D.P.R. 633/1972, **non concorrono a formare la base imponibile le somme “dovute a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente”** (art. 15, c. 1, n. 1) nonché quelle **“addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto”** (art. 15, c. 2). La ratio di questa norma è quella di escludere dalla base imponibile le somme che, pur essendo addebitate alla controparte, non hanno natura vera e propria di controprestazioni per la cessione di un bene o per la prestazione di un servizio e, quindi, nemmeno per **“obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”**.

In estrema sintesi si può quindi dire che, **in ragione della effettiva volontà delle parti, le somme dovute a un soggetto passivo di imposta a titolo di indennizzo:**

- **rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA se concorrono a formare l'ammontare complessivo dei corrispettivi contrattualmente dovuti** per una cessione di beni o per

una prestazione di servizi (ivi compresi i corrispettivi dovuti per *“obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*);

- **non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA se manca il presupposto oggettivo, quale sopra delineato, e, a maggior ragione, se trattasi di penalità** per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi contrattuali da parte del cessionario/committente ovvero del cedente/prestatore.

Per meglio comprendere il discriminio tra le due diverse situazioni, **si richiamano alcuni dei principali pronunciamenti da parte della prassi di fonte ministeriale e della giurisprudenza.**

Con la **risoluzione n. 64/E del 23.04.2004** l'Agenzia delle entrate ha **escluso l'applicazione dell'IVA** per la penale dovuta nell'ambito di un contratto per la mappatura di un territorio a seguito del **ritardo nella consegna degli elaborati**. Nella fattispecie la penale per la ritardata consegna era specificatamente prevista da contratto, con anche le regole per la sua quantificazione in ragione dei giorni di ritardo. Da ciò il convincimento dell'Agenzia che *“nel caso in esame, poiché la penale è convenuta per un ritardo nell'adempimento degli obblighi contrattuali, essa ha una funzione prevalentemente sanzionatoria”* e quindi le somme corrisposte a tale titolo (di penale per violazione di obblighi contrattuali) *“non costituiscono il corrispettivo di una prestazione di servizio o di una cessione di un bene, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Conseguentemente dette somme sono escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per mancanza del presupposto oggettivo”*.

Con la **risoluzione n. 504603 dell'11.11.1975** l'Amministrazione finanziaria ha affermato **non essere soggetta ad IVA** (ai sensi dell'art. 15, c. 1, n. 1, del D.P.R. 633/1792) **l'indennità giornaliera per la ritardata resa delle bombole del gas**, in quanto *“non costituisce corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di un bene, bensì vero e proprio indennizzo dovuto dal cessionario per il ritardo nell'adempimento di una sua obbligazione”*.

Con la **risoluzione n. 24/E del 7.03.2000** l'Agenzia delle entrate ha preso in esame un **lodo arbitrale** per la costruzione di un ospedale. Nel caso specifico era accaduto che nel corso dell'esecuzione dei lavori si erano verificate delle situazioni, del tutto indipendenti dalla volontà dell'impresa appaltatrice, che avevano determinato dei ritardi nella conclusione del contratto nonché maggiori oneri per la realizzazione dei lavori. Per il mancato rispetto da parte del committente dell'obbligo di cooperazione, il collegio arbitrale aveva riconosciuto il risarcimento all'impresa appaltatrice dei danni per il ritardo con cui era stato stipulato il contratto e dei maggiori oneri che l'impresa aveva dovuto sostenere per la modifica dell'attività di progettazione. Investita della questione l'Agenzia delle entrate ha affermato che **le somme dovute a risarcimento dei danni per il ritardo nella stipula del contratto sono escluse da IVA** ai sensi dell'art. 15, c. 1, n. 1, del D.P.R. 633/1792, mentre **sono da assoggettare ad IVA le somme dovute a titolo di maggiori oneri conseguenti alla modifica dell'attività di progettazione**, in quanto costituenti un maggiore corrispettivo ai sensi dell'articolo 13, primo comma, del D.P.R. 633/1972.

Con la **risoluzione n. 104/E dell'11.10.2010** l'Agenzia delle entrate ha considerato

corrispettivo per **“obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”** le somme corrisposte **ex legge** ai Comuni dai gestori subentranti nel servizio idrico a titolo di rimborso delle passività pregresse precedentemente a carico del gestore uscente. Ciò in quanto, secondo l’Agenzia delle entrate, trattasi di somme comunque riferibili alla **“circostanza che il Comune conceda in uso al gestore per tutta la durata dell’affidamento i beni, le opere e gli impianti necessari all’erogazione del servizio”**.

Con la **risoluzione n. 22/E del 5.05.2012** l’Agenzia delle entrate ha ritenuto **soggetto ad IVA, per la sussistenza del requisito oggettivo, l’indennizzo dovuto, nell’ambito del servizio di stoccaggio virtuale del gas, al Gestore dei Servizi Energetici (GSE) dai Soggetti Investitori per inadempimento dell’obbligo di riconsegna giornaliero del gas**. Ciò in quanto, secondo l’Agenzia, tale indennizzo (parametrato al prezzo spot del gas non riconsegnato) non costituirebbe una penale per inadempimento contrattuale bensì il corrispettivo per la cessione del gas non riconsegnato, anorché la **“cessione”** per mancata riconsegna non sia dipesa dalla volontà del GSE.

Con la **risoluzione n. 27/E del 14.02.1997** l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto doversi **assoggettare ad IVA le indennità per l’occupazione di un immobile da parte del locatario per il periodo successivo al termine del contratto di locazione**. Nella fattispecie, la società proprietaria aveva formulato la disdetta per finita locazione e successivamente, al fine di dirimere il contenzioso sorto, le parti avevano concordato con apposito atto di transazione una indennità per l’occupazione extracontrattuale dell’immobile. L’Amministrazione finanziaria ha ritenuto assoggettabile ad IVA detta indennità in quanto, dagli atti in causa, sarebbe emerso che vi era comunque la volontà delle parti di proseguire il rapporto contrattuale e che quindi l’occupazione dell’immobile per il periodo successivo alla prima scadenza contrattuale non era da considerare senza titolo. In particolare l’Amministrazione ha maturato il suo convincimento in ragione del fatto che la società si era assunta l’impegno di non avanzare richieste di danni nel caso in cui, per qualsiasi ragione, la stipulazione del nuovo contratto avvenisse con rilevante ritardo. Secondo l’Amministrazione la volontà di proseguire il rapporto contrattuale risulterebbe dimostrata anche dal fatto che **non erano state poste in essere attività di sfratto né azioni dirette alla restituzione dell’immobile**, **“comportamenti questi”**, è scritto nella risoluzione, **“che farebbero propendere invece per la tesi dell’occupazione contro la volontà del locatore e quindi per l’attribuzione alla relativa obbligazione pecunaria della natura e funzione risarcitoria”**.

Sempre nell’ambito delle locazioni immobiliari, la **Corte di Giustizia europea con la sentenza del 15.12.1993, causa C-63/92**, ha affrontato il **caso dell’indennità concordata tra locatore e locatario per il rilascio anticipato dell’immobile locato prima del termine contrattualmente stabilito**. Dal pronunciamento si ricava che per i giudici comunitari **integra il presupposto oggettivo dell’imposta** la rinuncia da parte del locatario, dietro pagamento di un’indennità, dei diritti a lui derivanti dal contratto di locazione. Dal che consegue l’assoggettamento ad IVA di tale indennità.

Diverso è invece il **caso dell’indennità “di avviamento” che il locatore di un immobile**

strumentale deve corrispondere al locatario per il rilascio dell'immobile in forza di quanto disposto dall'art. 34 della legge n. 392 del 27.07.1978 (legge sull'equo canone).

Si ricorda brevemente che, a norma del richiamato art. 34, in caso di cessazione del rapporto di locazione il locatore deve corrispondere al locatario una **indennità pari a 18 mensilità di canone (per attività industriali, commerciali o artigianali) e a 21 mensilità (per attività di tipo alberghiero)**. L'indennità non è dovuta qualora la cessazione del rapporto di locazione derivi da risoluzione per inadempimento o disdetta o recesso da parte del locatario o per assoggettamento dello stesso ad una procedura concorsuale.

Con la **risoluzione n. 73/E del 3.06.2005**, l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che **la suddetta indennità deve essere assoggettata ad IVA** in quanto, a detta dell'Agenzia, sarebbe riconducibile a un rapporto sinallagmatico avente ad oggetto l'incremento di valore che il locatario, riconsegnando il bene, rimette nella disponibilità del proprietario; con la conseguenza che l'indennità assumerebbe quindi la natura di corrispettivo di una prestazione.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13345 del 7.06.2006, ha invece affermato che la suddetta indennità è esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA** *"non potendosi la stessa, palesemente, identificare né con la cessione di un bene né, tantomeno, con la prestazione di un servizio"*.

Più articolata e convincente è la recente **norma di comportamento n. 190 di marzo 2014 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, che opera la seguente distinzione:**

- **nel caso ordinario di spontaneo abbandono dei locali** da parte del locatario al termine della locazione, la somma dovuta *ex legge* dal locatario **non rileva ai fini IVA** per mancanza del presupposto oggettivo, dato che non vi è una effettiva controprestazione da parte del locatario ma deriva da un automatismo previsto per legge;
- **nei casi particolari in cui vi è invece una reale negoziazione** per il rilascio dei locali con reciproche concessioni sui diritti e doveri nascenti dal contratto di locazione ovvero il locatario assume (anche in negativo) degli obblighi *"di non fare e permettere"*, la somma versata dal locatario assume la natura di corrispettivo di una prestazione e **rientra quindi nel campo di applicazione dell'IVA**.

Per tutto quanto sopra risulta **evidente l'importanza di comprendere quale sia la reale volontà delle parti nonché di documentare correttamente tale volontà, mantenendo dei comportamenti coerenti con essa**.

Ciò in quanto si può sinteticamente affermare che le somme corrisposte a titolo di indennizzo:

- **non rilevano ai fini IVA laddove risulti chiara che non vi è (o non vi è stata) alcuna volontà della parte indennizzata ad accondiscendere** all'inadempimento o al comportamento posto in essere dalla controparte in difformità dalle originarie pattuizioni contrattuali. È opportuno che l'assenza di tale volontà risulti, per quanto

possibile, già dagli **accordi originari** (ad esempio, con la previsione di una penale per inadempimento che sia oggettivamente determinabile) ovvero dalle **iniziative assunte** a seguito dell'inadempimento o del comportamento non conforme (ingiunzioni a rispettare gli accordi, citazioni per i danni subiti, ecc.);

- **rilevano ai fini IVA se vi è (o vi è stata) una effettiva volontà della parte indennizzata a consentire** un comportamento diverso da quello originariamente pattuito, dietro pagamento di un determinato importo (anche se stabilito in via transattiva).

CONTENZIOSO

In tema di responsabilità aggravata nel processo tributario

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

L'art. 96 c.p.c. disciplina la **responsabilità aggravata** (*recte, risarcitoria*) a carico della parte che ha **agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave**.

Tale ipotesi è verificabile solamente nel caso in cui chi ha agito o resistito in giudizio abbia posto in essere **un abuso del diritto (legittimo, di azione) esercitato**, cioè abbia esercitato quel diritto **al di fuori del suo schema tipico** (atto illegittimo), ovvero **al di là dei limiti determinati dalla sua funzione** (malafede processuale, cd temerarietà della lite). La legge, nel prendere atto di questa illiceità e ponendola a fondamento del risarcimento del danno conseguente, equipara ad essa la **colpa grave**, cioè la **mancanza della pur minima avvedutezza e consapevolezza delle conseguenze dei propri atti**. Altresì, atteso che l'illecito *de qua* si consuma nell'abuso di uno strumento processuale, la domanda di risarcimento, che postula una specifica *causa petendi*, è configurabile unicamente nell'ambito di quel processo, di fatto esaurendosi in un **potere endoprocessuale collegato e connesso all'azione od alla resistenza esercitata in quel processo**.

La legge 69/2009 ha aggiunto all'art. 96 il comma 3 che attribuisce al giudice il **potere, esercitabile anche d'ufficio, ed "in ogni caso"** (dunque, anche prescindendo dalla temerarietà e/o dalla dimostrazione del danno patito e financo dalla richiesta che ne abbia fatto la parte, ancorchè con valutazione discrezionale da parte del giudice), **di condannare la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata**.

Nel processo tributario, è dedotta l'applicazione dell'art. 96 c.p.c. in forza del generale rinvio alle norme del codice di rito contenuto nell'art. 1 del D. Lsg 546/92, avuto altresì riguardo alla circostanza che le **pretese risarcitorie, pur non avendo ad oggetto accessori del tributo** (per tali dovendosi intendere gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori, il maggior danno da svalutazione monetaria), **presentano, tuttavia, un immediato e diretto nesso causale con l'atto tributario impugnato ed uno stretto collegamento con il rapporto tributario** il quale non è esaurito, ma anzi costituisce l'oggetto del giudizio (sia pure limitatamente al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con l'atto medesimo) (così, [Cass. 13899/2013](#)).

In buona sostanza, con la pronuncia citata gli Ermellini hanno affermato che **l'art. 96 c.p.c., il quale disciplina un fenomeno endoprocessuale** e non un diritto di azione, è idoneo a sostenere la **competenza a decidere sulla condanna per lite temeraria in capo al giudice**

tributario nell'ambito dello stesso giudizio in cui si deduce la ritenuta responsabilità della parte.

Quel che qui rileva, è l'applicabilità del terzo comma dell'art. 96 codice di rito al processo tributario, in forza del quale è accordato al giudice il **potere (discrezionale) di liquidare in via equitativa al contribuente vittorioso una somma a titolo di risarcimento del danno subito per effetto dell'agire temerario dell'Ufficio, indipendentemente ed a prescindere dalla specifica richiesta che ne abbia fatto la parte.**

Sul punto, merita osservare che la Cassazione citata estende il concetto di responsabilità processuale (dell'Amministrazione Finanziaria) anche **all'attività svolta in fase amministrativa** in tutti i casi in cui abbia reso necessaria l'instaurazione di un ingiusto processo.

Si osserva ancora, ed infine, che ricondurre la previsione dell'art. 96 c.p.c. ad un fenomeno endoprocessuale piuttosto che ad un diritto di azione realizza, altresì, finalità di economia processuale.