

Edizione di martedì 6 ottobre 2015

ACCERTAMENTO

[Niente sanzioni se la questione è controversa](#)

di Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Riscritto il calendario della voluntary](#)

di Nicola Fasano

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Esenzione da Imu e Tasi per gli immobili utilizzati dalle casse edili](#)

di Laura Mazzola

BILANCIO

[L'accantonamento delle imposte nel fondo rischi e oneri](#)

di Fabio Pauselli

IVA

[La cessione di campioni gratuiti di modico valore](#)

di Luca Mambrin

ACCERTAMENTO

Niente sanzioni se la questione è controversa

di **Giovanni Valcarenghi, Paolo Noventa**

Nell'attesa della pubblicazione del decreto sulla revisione del sistema sanzionatorio, ci pare utile commentare una recente sentenza della Cassazione (la n. 19412 depositata il 30 settembre scorso) nella quale i Giudici hanno concesso la possibilità di **disapplicare le sanzioni** in accertamento a fronte di una situazione di **caos fiscale**.

L'incertezza del comportamento assunto dal contribuente, dunque, legittima il recupero delle imposte ma non l'applicazione delle sanzioni; un principio, questo, che viene abitualmente applicato in altri ordinamenti tributari e che serve da calmiera per indurre l'amministrazione finanziaria e, ancor prima, il Legislatore ad agire in modo chiaro ed ordinato, affinché l'operatore possa sapere con certezza quale sia il comportamento da tenere. In difetto, l'errore non potrà essere accompagnato dalla applicazione di sanzioni.

Oggetto della controversia erano avvisi di accertamento nel comparto dell'IVA, con i quali si contestava la mancata applicazione del tributo su somme che la CTR riteneva **prestazioni di servizio ulteriori** rispetto alla prestazione principale, vale a dire la rivendita in concessione di autoveicoli. Quindi tali somme **non potevano essere gestite come sconti, abbuoni o variazioni in diminuzione** sul prezzo di acquisto dei veicoli destinati alla rivendita, ma avrebbero richiesto una **autonoma fatturazione** assoggettata al tributo.

Sulla questione specifica, la Corte aveva già manifestato il proprio pensiero nelle sentenze 5006 del 05-03-2007 e 6475 del 19-03-2007, definendo il confine tra "sconto (od abbuono) commerciale" praticato, dal cedente sul prezzo di fornitura -in conseguenza del quale il cedente ha diritto di portare in detrazione l'IVA corrisposta sulla nota di variazione, e "premi o bonus" riconosciuti ai concessionari di vendita, periodicamente od a fine rapporto, per il raggiungimento di specifici obiettivi o risultati (ad es. volume d'affari; ampliamento della clientela; numero di contratti; penetrazione territoriale del mercato, ecc.), ove contrattualmente predeterminati.

Infatti:

- lo **sconto** è una componente che **incide direttamente sul prezzo** della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute;
- il **premio** di fine anno è, invece, un **contributo autonomo** riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato target.

Ci interessa, invece, la parte della pronuncia nella quale ci si sofferma sulla debenza delle sanzioni, posto che il contribuente aveva, in via subordinata, richiesto la disapplicazione delle medesime, senza che la CTR avesse specificamente analizzato tale richiesta.

Rilevano, infatti, i Giudici che la domanda di applicazione dell'esimente di cui agli artt. 10, comma 3 della Legge 212/2000, 8 D.Lgs. 546/1992 e 6, comma 2 D.Lgs. 472/1997, deve ritenersi fondata.

La ricorrente, a sostegno della **incertezza normativa** aveva addotto specifici e convergenti elementi indiziari, quali:

- l'ondivago **comportamento** della amministrazione, più volte ritornata, con soluzioni divergenti, sulla setta materia (RM 120/E/2004, RM 36/E/2008, nota 2009/74786);
- le stesse **ammissioni** dell'Agenzia che aveva dato atto che la questione ha dato origine, in particolare a partire dal 2007, ad un diffuso contenzioso.

La stessa Cassazione (sentenza 17250 del 29-07-2014) aveva già rilevato come l'Agenzia avesse ritenuto opportuno disporre che gli Uffici procedessero ad un riesame degli accertamenti già effettuati, *“in ragione delle difficoltà connesse, per un verso, alla netta differenziazione, all'interno dei singoli contratti conclusi fra concessionari e casa madre, fra bonus c.d. quantitativi – considerati esenti da IVA in quanto soggetti alla disciplina di abbuoni e sconti- e bonus qualitativi – invece qualificati come relativi a prestazioni di servizio aggiuntive da parte dei concessionari, come tali soggetti ad IVA”*.

Non pare dubbio che l'accertamento compiuto nel precedente giurisprudenziale richiamato, assunta rilevanza anche nel presente giudizio, tenuto conto che, per giurisprudenza costante della Corte, la valutazione della obiettiva incertezza sulla portata applicativa della norma tributaria, non deve essere riferita al dubbio soggettivo prospettato dall'interpellante, o ancora a una valutazione di incertezza effettuata dalla Agenzia fiscale interpellata, e dunque a circostanze fattuali suscettibili di variare in relazione alle diverse fattispecie concrete dedotte in giudizio, ma **sussiste errore esimente**, determinato dalla incertezza normativa, **soltanto quando la disciplina normativa da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni, con un coordinamento concettualmente difficoltoso per equivocità di contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente**.

Quindi, compensando le spese tra le parti, si accoglie il ricorso del contribuente solamente in relazione alla inapplicabilità delle sanzioni.

È un approdo, questo, che ci piace, in quanto fa emergere la bontà di una lettura delle norme che deve ben chiarire che al contribuente non può essere richiesto l'impossibile.

La norma tributaria dovrebbe essere quanto più possibile chiara, stringata e di univoca interpretazione.

Non si può invece tollerare il continuo **cambio di interpretazione nel tempo**; ovviamente, ci sono questioni di difficile soluzione, per le quali la situazione prospettata rimane una chimera.

In queste ipotesi il rimedio esiste, senza che nessuno si stracci le vesti: le sanzioni vanno disapplicate e richiesta la sola imposta.

Di tale principio si dovrebbe fare ampio utilizzo, poiché numerose sono le aree grigie del sistema che, nello specifico, spesso vede il concretizzarsi della prassi solo a distanza di tempo rispetto al momento applicativo della norma, con la conseguenza che un comportamento che in dato momento potrebbe essere ritenuto condivisibile, viene poi bollato come errato a distanza di anni.

Da un lato, quindi, non resta che auspicare una azione limpida del legislatore (che dovrebbe quantomeno applicare tecniche di scrittura delle norme incontrovertibili) e, dall'altro, una serenità in capo al contribuente che, in caso di errore su materie controverso, dovrebbe sempre poter contare sul **riparo dalle sanzioni**.

Con questi "antidoti" si rafforzerebbe davvero il rapporto limpido tra contribuente e amministrazione; non occorrono dunque tanti proclami, basterebbe applicare pochi principi basilari.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Riscritto il calendario della voluntary

di **Nicola Fasano**

Le istanze di collaborazione volontaria potranno essere presentate **fino al 30 novembre**. Integrazioni, relazione ed allegati andranno inviati **entro il 30 dicembre**. I **termini di accertamento** per gli anni e gli imponibili oggetto della voluntary sono fissati al 31.12.2016. **Nessun ampliamento** all'anno 2014 che dovrà dunque seguire le regole ordinarie sia per quanto riguarda il monitoraggio fiscale che gli eventuali redditi connessi con le attività estere.

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. n. 153 del 30 settembre, il quadro delle **scadenze** della voluntary è stato di fatto **scompaginato**.

In sostanza **la mini-proroga di 30 giorni** concessa in via amministrativa per l'invio della documentazione e della relazione anche dopo l'originaria scadenza del 30 settembre (entro cui avrebbe dovuto comunque essere spedita telematicamente l'istanza) è stata **spazzata via** dal nuovo scadenziario del D.L. 153/2015.

In base al decreto, infatti, è possibile attivare la procedura entro il 30 novembre 2015. L'integrazione dell'istanza (anche di quelle **già presentate** prima dell'entrata in vigore del D.L. 153/2015) nonché, in ogni caso, la presentazione della documentazione di supporto è invece fissata **entro il 30 dicembre**.

Tuttavia, la sorpresa più rilevante della proroga, da tempo annunciata ma, purtroppo, ufficializzata solo a ridosso della scadenza, riguarda i **termini di accertamento rimodulati a "fisarmonica"**, posto che di fatto si **allungano** per gli anni in scadenza al 31.12.2015 (ad esempio, in relazione ai casi più frequenti di attività detenute in Paesi Black list con accordo si tratta del **2009 per l'RW** e le imposte con dichiarazione omessa o il **2010 per le imposte in caso di dichiarazione presentata**) e si **accorciano sensibilmente** per gli altri anni oggetto della procedura come per esempio il 2012 o il 2013 che dovranno essere comunque accertati dal Fisco entro il 31.12.2016. Ovviamente tale rimodulazione riguarda solo gli imponibili e le violazioni **oggetto della procedura** ed ha il fine di **evitare la notifica di più atti**, spalmati nel tempo, da parte dell'Agenzia delle Entrate con riferimento ai diversi anni oggetto della medesima istanza di collaborazione volontaria.

Da più parti, inoltre, si era chiesto l'estensione della procedura anche al **periodo di imposta 2014** che però (salvo colpi di scena in sede di conversione del decreto) non è arrivata. Questo vuol dire che per tale anno si devono seguire le **regole ordinarie**. Nella maggior parte dei casi, pertanto, assumendo che la dichiarazione sia stata regolarmente presentata entro il 30 settembre, si dovrà presentare una **dichiarazione integrativa** che, se presentata nei successivi

90 giorni, consentirà, fra l'altro, di fruire delle sanzioni, in caso di imposta dovuta (si pensi a maggiori ricavi da dichiarare, o a canoni di locazione o a redditi finanziari), del **30% sull'omesso versamento** piuttosto che di quella piena prevista per la **dichiarazione infedele** (applicabile in caso di integrativa presentata dopo i 90 giorni). Ovviamente le suddette sanzioni potranno essere ridotte tramite **ravvedimento operoso**.

Per il monitoraggio fiscale, invece, si dovrà versare la sanzione di 258 euro (ravvedibile) qualora si proceda alla presentazione per la prima volta **entro i 90 giorni** mentre non dovrebbe essere versato alcunché (seppur il punto non sia pacifico) qualora nel termine di 90 giorni l'RW sia integrato con **nuovi assets** originariamente non dichiarati (dovranno ovviamente regolarizzarsi anche eventuali omessi versamenti per IVIE e IVAFE). Dopo i 90 giorni, invece, scattano le **sanzioni in misura proporzionale** (ferme restando le riduzioni da ravvedimento).

La “coda” della voluntary sul 2014 pertanto comporterà un ulteriore **incremento di gettito** per le casse dello Stato. Nel conteggio finale, peraltro, dovrebbero tenersi in considerazione anche le entrate (difficilmente stimabili) derivanti dai **non pochi ravvedimenti** eseguiti in alternativa alla (o in combinazione con la) voluntary, soprattutto in casi di evasione recente e che non sconfina nel penale.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Esenzione da Imu e Tasi per gli immobili utilizzati dalle casse edili

di **Laura Mazzola**

La [risoluzione n. 8/DF](#) di ieri emanata dal Ministero dell'economia e delle finanze reca chiarimenti in merito all'**esenzione Imu e Tasi** degli **immobili posseduti e utilizzati dalla casse edili** per lo svolgimento dell'attività previdenziale.

Qualsiasi ente non commerciale per poter beneficiare dell'esenzione Imu e Tasi deve rispettare contemporaneamente:

- un **requisito di carattere soggettivo**, in base al quale l'esenzione riguarda, come previsto dalle istruzioni allegate al modello di dichiarazione Imu/Tasi Enc di cui Decreto Mef del 26 giugno 2014, esclusivamente *"i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), Tuir, vale a dire gli **enti pubblici e privati** diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'**esercizio di attività commerciale** residenti nel territorio dello Stato"*;
- un **requisito di carattere oggettivo**, che prevede, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. i), Tuir, l'esenzione per gli **immobili utilizzati dagli enti non commerciali** e *"destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222"*.

La risoluzione in commento chiarisce che entrambi i requisiti sono rinvenibili nella fattispecie in esame in quanto le casse edili:

- sono organismi di **origine contrattuale e sindacale** a carattere paritetico con il fine del perseguimento di specifiche finalità assistenziali e previdenziali a favore degli iscritti, come previsto dall'articolo 37 del Contratto collettivo nazionale del settore edile e affini;
- svolgono *"attività **strettamente funzionali e inerenti all'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie**"*, così come definito dall'articolo 1, comma 1, lett. g), D.M. 200/2012. In merito la Corte di Cassazione ha evidenziato che le casse edili adempiono a vere e proprie prestazioni previdenziali, provvedendo alla riscossione dei relativi contributi, integrando i trattamenti di malattia e infortunio, sostenendo il reddito dei lavoratori durante fasi di sospensione del rapporto dovute a crisi (si vedano le sentenze n. 25888/2008 e n. 6869/2012).

Il requisito di carattere oggettivo è rinvenibile nonostante gli immobili ospitino, sia uffici che hanno il compito di erogare le prestazioni assistenziali e previdenziali, sia gli ulteriori uffici

amministrativi e tecnici strettamente e direttamente strumentali all'espletamento della funzione delle casse edili.

Infatti, come disposto dall'articolo 1, comma 1, lett. g), del Decreto citato, le attività previdenziali ricomprendono nel novero tutte le *“attività strettamente funzionali e inerenti”* l'erogazione di prestazioni previdenziali e assistenziali obbligatorie.

Tale impostazione è confermata anche dalle istruzioni alla dichiarazione Imu/Tasi Enc laddove viene chiarito che, nell'ipotesi di **“utilizzo mista”** dell'immobile, le identiche percentuali devono essere applicate anche per il calcolo della misura di esenzione di unità immobiliari destinate ad **attività strumentali promiscuamente e indistintamente**, vale a dire sia all'attività soggetta ad esenzione sia a quella per la quale la stessa non spetta.

Pertanto, nell'ipotesi in esame, l'esenzione deve essere applicata nella misura del cento per cento in riferimento agli uffici, ad eccezione di quelli di fatto **non utilizzati**.

Oltre ai requisiti oggettivo e soggettivo, la risoluzione del MEF prosegue rilevando che devono essere rispettati anche i **requisiti di carattere generale e di settore**, di cui agli articoli 3 e 4, D.M. 200/2012, che sono necessari per qualificare le attività come svolte con modalità non commerciali.

In particolare, l'articolo 3 afferma che le attività di cui all'articolo 7, comma 1, lett. 1), del citato D.Lgs. 504/1992, sono svolte con modalità non commerciali quando l'**atto costitutivo** o lo **statuto** dell'ente non commerciale prevede:

*“a) il **divieto di distribuire**, anche in modo indiretto, **utili e avanzi di gestione** nonché **fondi, riserve o capitale** durante la vita dell'ente, in favore di **amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori**, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;*

*b) l'**obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione** esclusivamente per lo **sviluppo** delle **attività funzionali** al perseguimento dello **scopo istituzionale** di solidarietà sociale;*

*c) l'**obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente** non commerciale in caso di suo **scioglimento** per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.*

Essendo – quello riportato – uno statuto tipo le cui prescrizioni devono essere effettivamente recepite, e posto il rispetto dei requisiti oggettivo e soggettivo, in conclusione, il MEF ritiene che **gli immobili posseduti e utilizzati dalle casse edili per lo svolgimento dell'attività previdenziale rientrino nella disciplina che regola l'esenzione dall'IMU e dalla TASI**.

BILANCIO

L'accantonamento delle imposte nel fondo rischi e oneri

di **Fabio Pauselli**

Nella disciplina di bilancio gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati a coprire quei debiti aventi:

- **natura determinata;**
- **esistenza certa o probabile;**
- il cui **ammontare** o la **data di sopravvenienza** alla data di chiusura del bilancio risultano indeterminati.

Nell'ambito della determinazione delle imposte correnti di esercizio, queste, come noto, trovano la loro naturale collocazione all'interno del bilancio tra i debiti di natura tributaria. Alle imposte correnti di esercizio, tuttavia, possono affiancarsi delle somme afferenti, ad esempio, un **accertamento tributario** piuttosto che un **contenzioso** ancora pendente, le quali possono essere accantonate in apposito fondo del passivo come passività di esistenza **probabile**, il cui ammontare o data di sopravvenienza risultano, per l'appunto, **indeterminabili**.

Tali somme possono essere accantonate tra i fondi per rischi e oneri includendovi sia le imposte contestate che gli eventuali interessi più sanzioni. Nel caso in cui l'accertamento o l'eventuale ricorso diventi definitivo, quanto accantonato nel fondo rischi **dovrà essere contabilizzato tra i debiti tributari certi**. Viceversa, nel caso in cui il tutto si definisca a favore del contribuente, l'ammontare accantonato andrà girocontato ad una **sopravvenienza attiva non imponibile fiscalmente**. Vediamo nel dettaglio alcune casistiche.

La sottoscrizione di un **processo verbale di constatazione (PVC)** potrebbe comportare la definizione di una passività tributaria probabile oppure possibile. Nel primo caso, qualora le contestazioni effettuate dagli organi accertatori siano fondate e ove non si intenda proporre ricorso, sarà necessario **stimare l'importo da corrispondere** affinché venga accantonato nell'apposito fondo rischi. Viceversa, nel caso in cui l'impresa non fosse in grado di valutare la **fondatezza della pretesa impositiva** oppure non conosca le contestazioni mosse dall'ufficio accertatore, si troverebbe **nell'impossibilità di poter stimare** adeguatamente l'importo da accantonare e dovrà menzionare l'accaduto soltanto in **nota integrativa**.

Nel caso di notifica di un **atto di accertamento** l'impresa dovrà valutare le contestazioni mosse dall'ufficio e valutare o meno l'ipotesi di intraprendere la strada del ricorso. Nel caso di **acquiescenza** all'atto tributario l'impresa non potrà far altro che accantonare gli importi accertati tra i **debiti tributari di natura certa**; analoga sorte spetterà agli importi derivanti dalla

notifica di una **cartella di pagamento** o di una **sentenza sfavorevole passata in giudicato**. Viceversa nel caso in cui l'impresa decida di **impugnare l'atto impositivo** e ove la passività fosse **probabile e stimabile**, gli amministratori dovranno valutare, prudenzialmente, il possibile esito del ricorso e accantonare il corrispondente importo tra i fondi rischi. Nel caso in cui la passività oggetto di accantonamento risulti **improbabile** o comunque **non stimabile**, gli amministratori forniranno le dovute indicazioni all'interno della **nota integrativa**.

IVA

La cessione di campioni gratuiti di modico valore

di **Luca Mambrin**

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972, **le cessioni gratuite** di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa costituiscono **operazioni rilevanti ai fini Iva**, ad eccezione delle **"cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati"** che, ai sensi della lettera d) del successivo comma 3, **non sono considerate cessioni di beni** e, pertanto, sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Affinché a tali cessioni non si applichi l'Iva è necessario che vengano rispettati determinati **requisiti** ovvero che:

- **si tratti di campioni distribuiti gratuitamente;**
- **siano appositamente contrassegnati;**
- **i beni ceduti gratuitamente siano di modico valore.**

Con riferimento al primo requisito, è necessario quindi che la cessione sia gratuita, quindi effettuata **in assenza di corrispettivo**, né in denaro né in natura e naturalmente che si tratti di **prodotti oggetto dell'attività dell'impresa** ceduti al fine di **promuovere** i beni stessi, per **migliorarne la conoscenza** e **favorirne la vendita** e la diffusione presso gli utilizzatori finali, attuali e potenziali. A differenza degli omaggi, che mirano alla promozione dell'immagine generale dell'azienda, lo scopo della distribuzione di campioni gratuiti è quella **di implementare le vendite di quello specifico bene**.

Per quanto riguarda il secondo requisito, la stessa Agenzia delle entrate in vari interventi di prassi (da ultimo la **R.M. n. 83/E/2003**) ha precisato che i **campioni gratuiti devono essere contrassegnati in maniera indelebile**, per evitare che i beni in questione possano formare successivamente oggetto di commercializzazione e quindi impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza. Il contrassegno può essere apposto mediante **lacerazione, perforazione, marcatura indelebile e visibile** o qualsiasi altro procedimento idoneo, senza che tale operazione possa avere l'effetto di privare gli articoli medesimi della qualità di campioni.

Non è sufficiente quindi una semplice **etichetta autoadesiva**; il contrassegno deve essere apposto direttamente sul prodotto ovvero, quando ciò non fosse possibile per le caratteristiche tecniche dello stesso, i contrassegni devono essere racchiusi in involucri sigillati recanti la dicitura "campione gratuito".

Relativamente al terzo requisito, viene messo in evidenza dalla stessa Agenzia delle entrate

nella citata R.M. n. 83/E/2003 **che non vi è una disposizione normativa che definisce il concetto di “modico valore”**. Già nella R.M. n. 430288/1991, è stato precisato che, *“nella pratica applicazione, deve farsi riferimento agli usi commerciali*, (irrilevante quindi anche il riferimento al limite quantitativo di euro 50,00 previsto dall’art. 2 comma 2 n.4) previsto per la detraibilità dell’Iva sugli acquisti, ma riferito a beni estranei all’attività produttiva e commerciale dell’impresa) restando in ogni caso **esclusi dall’agevolazione i beni di valore significativo**.

I campioni non devono essere necessariamente **beni di dimensioni o di valore inferiori ai beni commercializzati dall’impresa**, ma possono essere **anche degli esemplari di detti beni**; ad esempio, come precisato nella **R.M. n. 381445/1980** sono stati considerati campioni gratuiti, e dunque esclusi dal campo di applicazione dell’Iva, i dischi e nastri registrati aventi la dicitura “campione gratuito” apposta rispettivamente in un angolo della busta del disco a mezzo di un timbro a perforazione, ovvero sull’involucro in plastica a mezzo di un timbro di inchiostro indelebile. Nella **R.M. n. 360021/1980** è stata considerata fuori dal campo di applicazione dell’Iva la cessione gratuita di libri che recano in copertina, al posto del prezzo di vendita, annotata a stampa, la dizione *“il presente volume è destinato signori insegnati in esame per eventuale adozione, quale campione gratuito”*.

Non vengono invece poste limitazioni alla detrazione dell’Iva sugli acquisti, pertanto, se vengono rispettati i requisiti sopra descritti le cessioni si considerano fuori campo Iva **anche se è stata operata la detrazione dell’imposta sui rispettivi acquisti**.