

**Edizione di martedì 29 dicembre 2015**

## **IVA**

[Estromissione e assegnazione immobili: agevolazioni IVA a regime](#)

di **Fabio Garrini**

## **ADEMPIMENTI**

[La dichiarazione d'intento](#)

di **Fabio Pauselli**

## **IVA**

[Triangolazioni UE con clausole “franco destino” e “franco partenza”](#)

di **Marco Peirolo**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva? \(I prima\)](#)

di **Guido Martinelli**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[La responsabilità sanzionatoria per le violazioni in dogana](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## IVA

---

# ***Estromissione e assegnazione immobili: agevolazioni IVA a regime***

di **Fabio Garrini**

La Legge di Stabilità 2016 interviene per introdurre un interessante (e attesissimo) istituto di **assegnazione o di trasformazione agevolate**: si tratta di un provvedimento atteso da tempo per risolvere (ove possibile) le situazioni di società di comodo che si presentano nella clientela di ogni studio professionale. Detto provvedimento è stato peraltro **esteso anche alle ditte individuali**, con la possibilità di **estromettere** i beni facenti parte dell'impresa.

Ora, come da più parti si è notato, la disciplina in commento non stabilisce una specifica **disciplina IVA** per accompagnare la fuoriuscita del bene dalla perimetro dell'impresa, con la necessità, pertanto, di applicare le **ordinarie regole** previste dal DPR 633/72.

Questo, però, si badi bene, non è necessariamente da considerarsi una dimenticanza che finirà per inceppare i meccanismi di convenienza dell'operazione; in realtà la disciplina IVA relativa all'autoconsumo del bene risulta essere, **di fatto, agevolata** sin dal 2012, dopo che il DL 83/12 modificò il trattamento IVA delle cessioni di immobili.

Limitiamo l'attenzione agli **immobili strumentali**, ossia quelli che normalmente "residuano" nelle società e nelle imprese una volta dismessa l'attività.

### **L'assegnazione / estromissione e l'esenzione IVA**

L'art. 2 c. 2 numero 5) e numero 6) stabiliscono **l'assimilazione ai fini IVA** alle cessioni di beni per le estromissioni per le assegnazioni. Mentre in precedenza le cessioni a privati di immobili risultavano in ogni caso imponibili, con l'entrata in vigore del richiamato DL 83/12 la fatturazione potrebbe avvenire **in esenzione** (ad eccezione del caso di costruttore / ristrutturatore dell'immobile che lo ceda entro i 5 anni dalla fine dei lavori, nel qual caso è obbligatorio applicare l'IVA); peraltro occorre osservare che:

- nel caso di **assegnazione in esenzione IVA**, si applicherebbe l'imposta di **registro in misura fissa** (l'art. 40 del DPR 131/86, nell'individuare delle fattispecie che prevedono l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale, non richiama il punto 8-ter dell'art. 10 DPR 633/72, che regola appunto la cessione dei fabbricati strumentali; posizione confermata anche dalla CM 27/E/06). Per quanto riguarda le

**ipocatastali**, questa sono dovute nella misura complessiva del **4%**;

- mentre quando si dovesse trattare di **estromissione** (ad esempio nel caso di cessazione della ditta individuale) siccome non vi è trasferimento di titolarità dell'immobile, l'imposta di registro e le ipocatastali non dovrebbero neppure trovare applicazione.

In tema di conseguenze sulla detrazione, va evidenziato che i beni ammortizzabili sono **esclusi dal calcolo del pro rata**, il che significa che l'estromissione / assegnazione dell'immobile in esenzione, oltre a non comportare aggravii sotto il profilo dell'assolvimento dell'imposta al momento della cessazione dell'attività, non richiede nemmeno **alcun sacrificio in termini di detrazione dell'imposta**: non concorrendo tale operazione alla determinazione del pro-rata generale di detrazione non si determina alcuna limitazione ad esso collegata, e quindi

- nessuna penalizzazione all'IVA detratta nell'anno di effettuazione dell'operazione,
- neppure si produce alcuna conseguenza in termini di rettifica della detrazione in quanto il pro rata non si è modificato.

A dire il vero quello che è certo è che non si viene ad innescare la rettifica della detrazione da cambio di pro-rata (art. 19-bis2 c. 4 DPR 633/72) che l'Agenzia delle Entrate nella CM 12/E/07 ha designato come quella applicabile nel caso della cessione di immobili.

Secondo alcuni si profilerebbe la rettifica della detrazione per cambio di destinazione del bene (art. 19-bis2 c. 2 DPR 633/72), che comporterebbe la necessità di restituire i decimi mancanti al compimento del decennio di monitoraggio. Comunque si tratta di ben poca cosa rispetto all'imposta che si sarebbe dovuta assolvere applicando l'IVA all'estromissione dell'immobile.

Evidentemente, **se il bene è stato acquistato / costruito da più di 10 anni** (situazione che normalmente si presenta), **non si innesca alcuna rettifica della detrazione**: la cessione esente risulterebbe quindi del tutto indolore sotto il profilo della detrazione dell'imposta (pertanto estremamente vantaggiosa).

### **Assegnazione ed estromissione fuori campo IVA**

Va, infine, ricordato che l'assimilazione dell'operazione di estromissione / assegnazione alla cessione del bene, a norma dell'art. 2 c. 2 lett. 5 DPR 633/72 opera *"con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19."*

Pertanto, allorquando il bene, provenga

- dalla **sfera privata** dell'imprenditore stesso o dei soci (apporto)
- ovvero nel caso di **acquisto** di immobile proveniente da un soggetto non esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo (**privato**),

la cessione di detto bene non sarebbe configurabile quale cessione di beni rilevanti ai fini Iva e, quindi, in difetto del requisito oggettivo, si tratterebbe di **operazione fuori dal campo di applicazione dell'imposta** sul valore aggiunto.

Va notato che malgrado tale previsione sia espressamente inserita solo nel punto 5 dell'art. 2 c. 2 DPR 633/72 e non anche nel successivo n. 6, nella CM 40/E/02 l'Agenzia ha assimilato entrambe le operazioni sotto tale profilo. Quindi anche l'assegnazione di immobile con IVA non detratta a monte avverrebbe fuori campo IVA.

Non trattandosi di operazione rilevante ai fini IVA, **non si renderebbe applicabile il precedentemente principio di alternatività** ex art. 40 DPR 131/86: pertanto, l'assegnazione ai soci di un bene tramite operazione fuori campo IVA non consentirebbe di applicare l'imposta di registro in misura fissa ad € 200, ma **l'imposta di registro in misura proporzionale**. Nel caso di estromissione dell'immobile dalla ditta individuale, ancora una volta non si renderebbero applicabili le imposte indirette sui trasferimenti (quindi né imposta di registro, né imposte ipocatastali).

Occorre ricordare che la cessione fuori campo IVA trova applicazione solo nel caso di estromissione o assegnazione dell'immobile e **non anche nel caso di cessione a titolo oneroso**; in quest'ultimo caso occorre infatti seguire le regole generali previste per la cessione di immobili strumentali di cui all'art. 10 punto 8-ter del DPR 633/72 (quindi cessioni esenti o con opzione per l'IVA).

## ADEMPIMENTI

---

### **La dichiarazione d'intento**

di **Fabio Pauselli**

Come noto le dichiarazioni di intento sono emesse dai soggetti che acquisiscono lo **status di esportatore abituale**, ossia che nell'anno solare precedente o negli ultimi 12 mesi hanno registrato esportazioni, o altre operazioni assimilate, per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari conseguito nello stesso periodo.

La dichiarazione d'intento può essere ripetuta per ogni singola operazione tra le parti oppure può includere più operazioni. Pertanto può riguardare una singola operazione oppure una serie di operazioni d'importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento.

La sua validità, pur essendo ancorata a un **determinato periodo di tempo** prefissato, fino a revoca oppure fino a concorrenza di un determinato importo, non potrà **mai andare oltre il termine del 31.12 di ciascun anno**.

Le dichiarazioni sono **numerate progressivamente per anno solare**, annotate entro i 15 giorni successivi a quello di emissione in apposito registro o sezionale IVA e consegnate al fornitore o alla dogana, prima dell'effettuazione dell'operazione. Inoltre, a partire **dal 1° gennaio 2015**, gli esportatori abituali ne devono **trasmettere una copia telematica all'Agenzia delle entrate**, la quale rilascerà una ricevuta di avvenuta presentazione.

La dichiarazione d'intento, **unitamente alla ricevuta di presentazione** rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere consegnata al fornitore o al prestatore, ovvero in dogana, il quale:

- **deve riscontrarne telematicamente l'avvenuto rilascio** tramite un'apposita funzione a libero accesso sul sito web delle Entrate;
- **dovrà riepilogare, nella dichiarazione IVA annuale**, i dati delle operazioni effettuate senza applicazione dell'Iva contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute dai singoli esportatori abituali.

La dichiarazione deve sempre precedere l'effettuazione del primo acquisto, non sussistendo alcun obbligo in tal senso in presenza di acquisti intracomunitari in sospensione d'imposta. Se l'esportatore abituale invia tardivamente al fornitore la dichiarazione d'intento, il fornitore è tenuto a emettere fattura con IVA e l'esportatore avrà diritto ad esercitarne la detrazione secondo le ordinarie regole in materia.

Se il fornitore effettua operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8, c. 1, lett. c) del D.P.R. n.

633/1972 prima di aver ricevuto dall'esportatore abituale la dichiarazione di intento e di averne riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione, sarà soggetto, a partire dal 2016, alla nuova sanzione da € 250 a € 2.000.

## IVA

---

### **Triangolazioni UE con clausole “franco destino” e “franco partenza”**

di **Marco Peirolo**

In un [precedente intervento](#) sono stati evidenziati i profili IVA del cd. “*drop-shipping*”, inteso come modello di gestione della “*supply chain*”, nello specifico caso in cui i beni oggetto di vendita abbiano provenienza intracomunitaria.

Calando i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia nella fattispecie considerata, in cui il prodotto è venduto dall'impresa italiana con **spedizione organizzata dal fornitore UE**, il venditore italiano realizza, allo stesso tempo, un **acquisto intracomunitario**, imponibile IVA ai sensi dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993, e una **cessione interna**, soggetta a IVA con emissione obbligatoria della fattura se il cliente nazionale ha comunicato il proprio numero di partita IVA nell'ordine di acquisto.

Il trattamento impositivo descritto implica che entrambe le cessioni (tra il fornitore UE e il venditore italiano e tra quest'ultimo e il cliente finale) siano “**franco destino**”.

Lo stesso regime si rende applicabile anche nell'ipotesi in cui la prima cessione (tra il fornitore non residente e il venditore italiano) è “**franco partenza**”, se la seconda (tra il venditore italiano e il suo cliente) è “**franco destino**”.

Occorre, infatti, ricordare che, dal lato attivo, l'art. 138, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE esenta da IVA, siccome aventi natura intracomunitaria, “*le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni*”. La stessa previsione è contenuta nell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, che considera non imponibili in Italia “*le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni (...), non soggetti passivi d'imposta*”.

Specularmente, dal lato passivo, l'art. 20 della Direttiva n. 2006/112/CE qualifica gli acquisti intracomunitari come “*l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene*” ed, in linea con questa previsione, l'art. 38, comma 2, del D.L. n. 331/1993 definisce gli acquisti intracomunitari come “*le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro titolo reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel*

*territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto".*

Risulta evidente, quindi, che il fornitore UE – nel rapporto con il venditore italiano – realizza un'operazione intracomunitaria **anche se la cessione è "franco partenza"**. La detassazione nel Paese membro di origine si giustifica, infatti, in considerazione della clausola "franco destino" applicata alla seconda cessione, essendo la **spedizione in Italia organizzata dal venditore italiano**.

Anche in questo schema, pertanto, il venditore italiano effettua, allo stesso tempo, un **acquisto intracomunitario**, imponibile IVA ai sensi dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993, e una **cessione interna**, soggetta a IVA con emissione obbligatoria della fattura se il cliente nazionale ha comunicato il proprio numero di partita IVA nell'ordine di acquisto.

Un diverso regime impositivo si applica nell'ulteriore ipotesi, meno diffusa nella prassi commerciale, in cui la duplice cessione (tra il fornitore UE e il venditore italiano e tra quest'ultimo e il cliente finale) è **"franco partenza"**.

Nella situazione in esame, con la spedizione dei beni in Italia organizzata dal cliente italiano, non v'è dubbio che la prima cessione (tra il fornitore non residente e il venditore italiano) è **interna al Paese membro di origine** ed è, quindi, assoggettata all'IVA locale. Ad assumere **natura intracomunitaria** è, infatti, la seconda cessione (tra il venditore italiano e il suo cliente), sempreché il cliente nazionale abbia comunicato il proprio numero di partita IVA nell'ordine di acquisto. Ciò significa, però, che il venditore italiano, per poter applicare, come è corretto che sia, il regime di esenzione nel Paese membro di origine, che rappresenta il luogo della cessione intracomunitaria, ex art. 32 della Direttiva n. 2006/112/CE, **deve ivi identificarsi**; il cliente italiano, corrispondentemente, effettua un acquisto intracomunitario, imponibile in base all'art. 38 del D.L. n. 331/1993.

Se, invece, il cliente italiano **non acquista in veste di operatore economico**, non solo la prima cessione è interna al Paese membro di origine, ma anche la seconda, in quanto la disciplina delle cd. "vendite a distanza" **non può applicarsi quando la spedizione è organizzata dall'acquirente** (art. 33 della Direttiva n. 2006/112/CE e art. 11-*quater* del D.L. n. 35/2005). A prescindere, pertanto, del volume annuo di "vendite a distanza" verso l'Italia, inferiore o superiore alla soglia di 35.000,00 prevista dall'art. 40, comma 4, del D.L. n. 331/1993 per l'applicazione alternata dell'IVA nel Paese membro di origine o in Italia, l'imposta resta dovuta nel Paese membro di origine e **il venditore nazionale dovrà colà identificarsi**.



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva? (I prima)***

di Guido Martinelli

**La disciplina, ai fini della imposta sul valore aggiunto, dei corrispettivi riscossi da associazioni o società sportive dilettantistiche per prestazioni di servizi** (leggasi, ad esempio, i ricavi dei corsi e gli ingressi negli impianti) ha trovato, nel nostro sistema tributario, collocazione all'art. 4 del d.p.r. 633/72 laddove si afferma il principio generale della loro assoggettabilità all'imposta salvo che lo statuto dell'ente preveda clausole espressamente riportate nella norma citata e le prestazioni siano rese in favore di soggetti che godano di uno status prestabilito (associati dell'ente organizzatore o tesserati per la stessa organizzazione nazionale di riferimento). In tal caso l'imposta non si applica in quanto si considerano "escluse" dallo svolgimento di attività commerciali.

Per capire l'inquadramento offerto dal legislatore domestico non possiamo evitare di esaminare le **disposizioni comunitarie**.

L'art. 132, par. 1, lett. m), della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, riguarda le "prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica". **L'agevolazione**, che riprende quella contenuta nell'art. 13, parte A, par. 1, lett. m), dell'abrogata VI Direttiva, è diretta alla pratica dello sport e dell'educazione fisica in generale e **non esige, per la sua applicabilità, che l'attività sportiva sia praticata ad un determinato livello, per esempio, a livello professionale, o secondo determinate modalità, per esempio in modo sistematico, organizzato o finalizzato a partecipare a competizioni sportive**. L'esenzione, in definitiva, intende favorire talune attività di interesse generale, vale a dire servizi direttamente collegati con la pratica sportiva o con l'educazione fisica, prestati da enti senza fini di lucro a soggetti praticanti lo sport o l'educazione fisica.

**Il nostro legislatore ha omesso di recepire la lett. m)** sopra citata, optando per l'applicazione di una clausola di esclusione in favore di determinati soggetti. **La Corte di Giustizia, con la sentenza relativa alla causa C-495/12 del 19 dicembre 2013 ha fatto desumere l'illegittimità dell'art. 4, comma 4, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui esclude la soggettività passiva dell'ente associativo a condizione che le prestazioni siano rese a favore dei propri iscritti o di quelli iscritti ad associazioni facenti parte della medesima organizzazione locale o nazionale.**

La normativa comunitaria prosegue individuando tra le operazioni che gli Stati membri esentano dall'IVA, alla lettera i) "l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di

*servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simil'".*

In forza di questa disposizione, **il nostro ordinamento, all'art.10, n.20 del DPR 633/72, ha previsto l'esenzione dall'IVA per "le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS (...)"**. La citata disposizione subordina il beneficio dell'esenzione al verificarsi dei seguenti presupposti, uno di carattere oggettivo e l'altro soggettivo: a) le prestazioni devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica; b) le prestazioni in argomento devono essere rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni. **Il legislatore ha voluto riconoscere l'esenzione Iva non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma esclusivamente a quei soggetti che sulla base dei requisiti posseduti (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico, ecc.), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli organismi di diritto pubblico**. Pertanto, ai fini dell'esenzione Iva, è necessario avere un "riconoscimento" che permetta ai soggetti che svolgono attività didattica di certificare la qualità dei servizi resi. Al riferimento contenuto dalla norma agli "istituti o scuole" deve essere attribuito valore meramente descrittivo e non il significato di un'elencazione tassativa di soggetti ammessi ad usufruire del regime d'esenzione. In altri termini, **il legislatore, individuando i soggetti beneficiari in istituti o scuole, ha, in realtà, racchiuso in questi due termini anche altre tipologie di strutture preposte all'insegnamento e alla formazione professionale; pertanto, in linea di principio, anche le associazioni e società sportive dilettantistiche possono essere tra i soggetti beneficiari della norma**. Il principale problema interpretativo riguarda le modalità del riconoscimento e i soggetti competenti al rilascio di tale riconoscimento.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***La responsabilità sanzionatoria per le violazioni in dogana***

di **Alessandro Bonuzzi**

Lo **spedizioniere doganale** è indenne dalle sanzioni amministrative quando ha operato con piena e corretta **diligenza professionale**. In questi casi, infatti, risponde della violazione il soggetto che lo ha indotto all'errore.

Lo ha chiarito la **circolare n. 22/D dell'Agenzia delle dogane** di ieri.

Il documento in questione fornisce importanti indicazioni in ordine ai profili della **legittimazione passiva** e della **responsabilità** dei soggetti che intervengono nell'espletamento del processo di sdoganamento.

Riguardo alla legittimazione passiva, nelle operazioni doganali curate dagli spedizionieri doganali in rappresentanza diretta, il "dichiarante" nei confronti dell'Autorità doganale è l'importatore (od il proprietario delle merci) che diviene, quindi, debitore dei tributi eventualmente dovuti.

Diversamente, quando l'importatore si avvale dell'istituto della rappresentanza indiretta, il "dichiarante" diventa lo stesso spedizioniere. Egli risulta, pertanto, direttamente responsabile dei maggiori diritti eventualmente dovuti, in solido con l'importatore.

Sotto il profilo **sanzionatorio**, la circolare osserva che opera una presunzione di responsabilità in capo all'autore materiale del fatto costituente violazione punibile che conduce ad individuare, in linea generale, una responsabilità a titolo sanzionatorio in ogni caso nei confronti dell'operatore doganale e quindi dello spedizioniere (articoli 2, 5, comma 1 e 11, comma 2, D.Lgs. 472/1997). Infatti, la sua professionalità impone un rigore certamente maggiore di quello sarebbe applicabile ad un operatore occasionale. Pertanto, lo spedizioniere ha **"un generale dovere di controllo sulla regolarità complessiva dell'operazione doganale ed una assunzione, di principio, di responsabilità, a livello sanzionatorio, connessa alla presentazione delle merci, della documentazione relativa all'operazione e della compilazione e sottoscrizione delle necessarie dichiarazioni"**.

Per quanto riguarda, poi, la responsabilità per le sanzioni amministrative, ai fini della loro applicazione, in linea generale, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria senza che occorra l'ulteriore dimostrazione da parte dell'Amministrazione del dolo o della colpa. Con riguardo allo spedizioniere, la circolare distingue il caso in cui egli abbia agito o meno con **piena e corretta diligenza professionale**.

Qualora lo spedizioniere abbia operato diligentemente deve ritenersi che egli sia **indenne** da sanzione. A detta dell'Agenzia, *“ciò può verificarsi in tutte quelle ipotesi nelle quali lo spedizioniere doganale presenti dichiarazioni doganali contenenti elementi rivelatisi successivamente errati forniti dal proprietario delle merci e la cui inesattezza non poteva emergere dalla valutazione professionale operata ... con conseguente responsabilità a titolo sanzionatorio del soggetto per conto del quale”* egli ha agito. *“In tali circostanze, infatti, è configurabile la fattispecie dell'errore incolpevole di cui all'articolo 10 del D.Lgs. 472/1997”*.

Di contro, lo spedizioniere è passibile di sanzione tutte le volte che, a seguito di una attenta valutazione in ordine alle circostanze del caso concreto, il suo comportamento risulti **“di insufficiente diligenza”** in relazione a disposizioni normative di portata certa e qualora siano stati forniti dal proprietario delle merci documenti regolari ed informazioni veritiere.

In questi casi, è fatta comunque salva la possibilità di richiedere la disapplicazione delle sanzioni qualora operi un'**esimente** contemplata dalla normativa e, in particolare:

1. la presenza di un legittimo affidamento o di errori, ritardi o omissioni dell'Amministrazione (articolo 10, comma 2, L. 212/2000);
2. la presenza di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria (articolo 10, comma 3, L. 212/2000);
3. quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza l'emersione di alcun debito d'imposta (articolo 10, comma 3, L. 212/2000);
4. quando la procedura di revisione dell'accertamento è attivata a seguito di istanza del dichiarante (articolo 11, D.Lgs. 374/1990).

Da ultimo, la circolare esamina il profilo relativo alla **determinazione della sanzione** alla luce del novellato articolo 7 D.Lgs. 472/1997 ad opera del D.Lgs. 158/2015.

Nel calcolo della sanzione comminabile, si deve tener conto:

- della gravità della violazione, sia in termini di ammontare del tributo non riscosso, sia avendo riguardo della condotta, dolosa o più o meno gravemente colposa, del trasgressore;
- della personalità dell'autore della violazione, verificando i suoi precedenti fiscali;
- delle condizioni economiche e sociali dell'autore stesso.

A riguardo, il documento analizza, da un lato, il nuovo comma 3 dell'articolo 7 che prevede un **aumento di pena** – fino alla metà – nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole, dall'altro, il successivo nuovo comma 4 che stabilisce l'applicazione di una **attenuante** di carattere generale in presenza di circostanze che rendono manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione.