

Edizione di martedì 26 gennaio 2016

CONTENZIOSO

[Mediazione per tributi locali: cambia la procedura per il ricorso](#)

di Fabio Garrini

RISCOSSIONE

[Gli "avvisi bonari": le nuove regole introdotte dal D.lgs. n.159/2015](#)

di Cristoforo Florio

CRISI D'IMPRESA

[Verso la falcidia del debito per IVA nel concordato preventivo?](#)

di Marco Capra

IVA

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

di Fabio Pauselli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Immobili strumentali ceduti unitamente all'azienda](#)

di Sandro Cerato

BACHECA

[Internazionalizzazione dell'impresa e export management](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

CONTENZIOSO

Mediazione per tributi locali: cambia la procedura per il ricorso

di Fabio Garrini

Il D.Lgs. 156/2015 ha **riformato la disciplina di contenzioso e interPELLI** prevedendo, tra le altre cose, **l'estensione della procedura di reclamo e mediazione** anche ad ambiti diversi dagli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate; tale estensione coinvolge, pertanto, anche gli atti impositivi emessi dagli **Enti locali**. Sul punto constano anche le indicazioni della **CM 38/E/15**, soprattutto, ma non solo, per quanto riguarda decorrenza e tempistiche.

L'estensione del reclamo

Riscrivendo l'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92, modificandone alcune parti e lasciando immutate alcune previsioni, l'art. 9 c. 1 lett l) del D.Lgs. 156 del 24 settembre 2015 **modifica la disciplina del reclamo e della mediazione tributaria**, introdotto dal D.L. 98/2011 con riferimento agli atti notificati a partire dal 1 aprile 2012. Inizialmente la norma prevedeva che il contribuente che intendeva proporre ricorso avverso un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate il cui valore (dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato ovvero, in caso di controversie relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni, dalla somma di queste ultime) non fosse superiore ad € 20.000, era **tenuto a proporre preliminarmente un reclamo all'Ufficio** che aveva emanato l'atto, eventualmente contenente una proposta di mediazione. Da notare che, mentre in un primo momento l'assenza dell'istanza di reclamo rendeva inammissibile il ricorso, successivamente l'art. 1, c. 611, lett. a), n. 1 della L. 147/2013 ha modificato la disciplina sul punto, sanzionando con la sola **improcedibilità** il mancato esperimento della procedura di reclamo.

Da ricordare che l'articolo 17-bis, al comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; sul punto si veda la conferma già offerta dall'Agenzia delle Entrate con la CM 9/E/12: medesima previsione (quindi obbligo di attivare la procedura di reclamo) deve applicarsi **anche alla contestazione circa un rimborso** richiesto dal contribuente al Comune, per rimanere nel tema esaminato nel presente contributo.

La CM 38/E/15, sul punto, interviene in particolare in merito all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-bis: si evidenzia che l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. 156/15 prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applichino, in via generale, a **decorrere dal 1° gennaio 2016** ossia, come chiarito dalla relazione illustrativa al provvedimento, si applichino **ai giudizi pendenti a tale data**. Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del

reclamo/mediazione (come ad esempio gli avvisi di accertamento emessi dai Comuni per i tributi di propria competenza), si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai **ricorsi notificati dal contribuente al Comune a decorrere dal 1° gennaio 2016**. Quindi, anche per quanto riguarda avvisi notificati a fine 2015, si deve applicare tale procedura se la proposizione del ricorso avviene nel nuovo anno.

Si ricorda, però, una ulteriore modifica che riverbera i propri effetti sull'iter del ricorso; mentre in precedenza il reclamo richiedeva l'indicazione di una apposita istanza all'interno dell'atto, il nuovo comma 1 dell'articolo 17-bis efficace dal 1.1.2016 stabilisce che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”*. In sostanza, come confermato dalla CM 38/E/15, **il reclamo è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso**, eventualmente con la possibilità di inserire una proposta di mediazione.

La nuova tempistica da rispettare per la costituzione in giudizio

Dal punto di vista sostanziale cosa accade? Il novellato comma 2 dell'articolo 17-bis stabilisce che *“Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo”*.

Ciò significa che **con la proposizione del ricorso si apre una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni** entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione. Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso al Comune (data di ricezione, nel caso di notifica tramite servizio postale) ed è soggetto alla **sospensione dei termini processuali nel periodo feriale**.

Durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione il contribuente non può costituirsi in giudizio: tale **costituzione dovrà avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del periodo riservato alla mediazione** (90 giorni). Durante tali 90 giorni viene peraltro sospesa la riscossione delle somme derivanti dal provvedimento.

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del **“trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge”**. In precedenza tale misura era fissata al 40%.

L'aspetto che lascia più perplessi è però l'articolazione del soggetto che deve gestire questa mediazione. E' stata infatti ribadita dal comma 4 dell'articolo 17-bis del D.Lgs.

546/92 **l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo**, per consentire un corretto esercizio del relativo potere. Più precisamente, con riferimento alle Agenzie fiscali, il novellato comma 4, riproducendo la previgente disposizione, affida l'esame del reclamo e della proposta di mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Con riferimento agli altri **enti impositori** ai quali è stato esteso l'istituto del reclamo, il legislatore ha invece **rimesso alla organizzazione**

interna di ciascuno di essi l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami.

Ma quindi è obbligatorio per il Comune individuare un ufficio diverso che valuti il reclamo? Se questo può aver senso per i Comuni di più grandi dimensioni, pare assurdo per i moltissimi Comuni di ridotte dimensioni, dove il soggetto che ha emesso l'atto si occupa di molte mansioni all'interno del Comune e, in alcuni casi (non rari) all'interno del Comune non vi è altro soggetto che possa avere le competenze necessarie in ambito tributario.

Peraltro, sul punto, la CM 38/E/15 rammenta che l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che, come si legge nella relazione illustrativa, in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice.

Con specifico riferimento alla gestione degli atti emessi dai Comuni, pare possibile che a valutare il reclamo sia lo stesso soggetto che ha emesso l'atto, ma allora questa nuovo istituto esteso agli atti emessi dagli Enti locali nulla aggiunge in più rispetto all'autotutela da sempre utilizzata. Semplicemente, quindi, la novità consiste nella **nuova procedura e nella nuova tempistica** per la gestione della costituzione in giudizio, che avverrà tra il novantesimo e il centoventesimo giorno da quello di notifica al Comune del ricorso.

RISCOSSIONE

Gli “avvisi bonari”: le nuove regole introdotte dal D.lgs. n.159/2015

di **Cristoforo Florio**

Il **D.Lgs. n.159/2015** ha riformato il sistema di riscossione delle imposte, intervenendo – tra gli altri – sulle regole di funzionamento delle **comunicazioni di irregolarità** emesse da parte dell’Agenzia delle entrate relativamente alle dichiarazioni tributarie (redditi, IVA, IRAP, ecc.).

Le comunicazioni di irregolarità, anche **note come “avvisi bonari”**, sono regolamentate dall’art. 36-bis del d.P.R. n.600/73 (per le imposte dirette) e dall’art. 54-bis del d.P.R. n.633/72 (per l’IVA).

Trattasi, per l’appunto, di “comunicazioni” con cui l’Amministrazione finanziaria **informa il contribuente circa l’esito del controllo effettuato**, per il tramite di procedure automatizzate, sulla dichiarazione tributaria annuale, evidenziando **eventuali anomalie** (imposte e/o contributi non versati, compensazioni irregolarmente effettuate, errato riporto di crediti fiscali, ecc.).

A seguito della ricezione dell’avviso bonario si possono verificare, essenzialmente, due scenari, fermo restando che l’emissione della comunicazione di irregolarità impedisce al contribuente la possibilità di ricorrere al (più vantaggioso) **ravvedimento operoso** (adempimento spontaneo non preceduto da alcuna “segnalazione” da parte dell’Agenzia delle Entrate).

Laddove si rilevi che vi siano dati e/o elementi non considerati o valutati erroneamente nella comunicazione, il contribuente può – entro i **trenta giorni dalla notifica** – fornire tutti i chiarimenti del caso all’Amministrazione finanziaria, la quale – in funzione della documentazione fornita e delle spiegazioni riportate – provvederà a **rettificare o annullare integralmente** l’avviso bonario.

In caso, invece, di imposte e/o contributi effettivamente dovuti e non versati, l’interessato potrà **regolarizzare la propria posizione**, pagando – sempre nel termine di trenta giorni dalla notifica – quanto richiesto nella comunicazione di irregolarità.

Il rispetto del termine suddetto consente di usufruire di una **sanzione agevolata**. Infatti, in caso di liquidazione automatica della dichiarazione (si pensi, ad esempio, al caso degli omessi o tardivi versamenti derivanti dalla dichiarazione dei redditi), il pagamento nel termine consente l’applicazione di una **riduzione delle sanzioni ad 1/3** (e, quindi, una sanzione pari al 10%).

Peraltro, al fine di beneficiare di tale riduzione, non occorre versare integralmente l’importo

indicato nell'avviso bonario, essendo ammessa la **rateizzazione del quantum dovuto**; in tale ipotesi, il contribuente accede all'agevolazione della sanzione ridotta pagando la prima rata (e, quindi, non l'intero importo) entro il termine dei trenta giorni dalla data di notifica.

L'osservanza scrupolosa di questi termini temporali è di fondamentale importanza, in quanto – in mancanza – si verifica automaticamente **l'intervento dell'Agente della riscossione**, con un aggravio di sanzioni, interessi e aggi a seguito dell'iscrizione a ruolo. Infatti, se è vero che la sanzione del 10% in fase di “avviso bonario” è superiore all'importo dovuto con il ravvedimento spontaneo, è altrettanto indubbio che la misura del 10% è inferiore rispetto alla sanzione piena, pari al 30%, dovuta in caso di riscossione dell'importo a mezzo **cartella di pagamento**.

Ciò premesso, una delle novità apportate del D.Lgs. n.159/2015 riguarda la durata massima ammessa per la **rateazione delle somme** dovute in base alle comunicazioni di irregolarità.

Infatti, nel sistema antecedente al richiamato decreto, la dilazione era possibile, per gli importi fino a € 5.000, sino ad un massimo di 6 rate trimestrali e, per gli importi superiori a € 5.000, sino ad un massimo di 20 rate trimestrali. Le nuove disposizioni concedono, invece, un allungamento del periodo di rateizzazione delle comunicazioni di irregolarità di importo fino a € 5.000, **incrementandolo da 6 a 8 rate**; resta, invece, invariato il numero massimo di 20 rate trimestrali per gli importi superiori a € 5.000.

Il decreto in esame ha inoltre apportato un'ulteriore modifica normativa, relativa all'ipotesi di omesso o tardivo versamento degli importi che scaturiscono dalla comunicazione di irregolarità, introducendo il **nuovo art. 15-ter del d.P.R. n.602/73**.

La nuova disposizione ripropone la precedente regola generale, in base alla quale il mancato o tardivo pagamento dell'avviso bonario entro i 30 giorni dalla notifica (oppure, in caso di opzione per la rateazione, il mancato o tardivo pagamento della prima rata) causa la **decadenza dal beneficio della sanzione ridotta e della eventuale rateazione adottata**, con conseguente iscrizione a ruolo (emissione della cartella di pagamento) dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena. In tale ipotesi, quindi, il contribuente **perde l'agevolazione della riduzione delle sanzioni ad un terzo** (1/3). In analogia con la precedente normativa, la medesima decadenza scatta anche nel caso di omesso o tardivo versamento di una **rata successiva alla prima entro il termine per il versamento di quella successiva** (e, quindi, entro il trimestre).

La vera novità prevista dall'art. 15-ter citato consiste nell'introduzione dell'ipotesi di “**lieve inadempimento**”, a seguito del quale il contribuente può evitare la decadenza dall'agevolazione delle sanzioni ridotte nonostante la tardività o la parziale omissione del pagamento. In particolare, viene prevista l'esclusione dalla decadenza in due ipotesi: a) **insufficiente versamento della rata**, per una frazione **non superiore al 3%** e, in ogni caso, a **€ 10.000**; b) **tardivo versamento** della prima rata, non superiore a **sette giorni**. Tale disposizione trova, peraltro, applicazione anche nell'ipotesi di versamento in unica soluzione delle somme

dovute in base alla comunicazione di irregolarità.

In base alla lettera della norma, l'irregolarità di cui alla sopra detta lettera a) è reiterabile; in altri termini, anche qualora il contribuente commetta questa “lieve” violazione **in relazione a più rate** non viene a determinarsi la decadenza dal beneficio (sempre che non si superi il limite “relativo” del 3% e quello “assoluto” dei € 10.000). Nel caso di cui alla precedente lettera b), invece, si deve ritenere che la **tolleranza dei sette giorni** riguardi esclusivamente la **tardività del pagamento della prima rata**, essendo esclusa per le rate successive.

Inoltre, la norma stabilisce che, sempre nel caso di “lieve inadempimento” nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, la sanzione in misura piena (30%), gli interessi e l'eventuale frazione di imposta non pagata sono iscritti a ruolo, **a meno che il contribuente non regolarizzi la propria posizione avvalendosi del ravvedimento operoso** entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

In chiusura, vale la pena osservare come la decorrenza della nuove disposizioni sopra descritte non sia, tuttavia, immediata; essa opera, infatti, a decorrere dalle **dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31/12/2014** (Modello UNICO 2015, salvi i casi di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare), per le somme dovute in seguito agli esiti da controlli automatici (“avvisi bonari”), e al 31/12/2013, per le somme dovute in seguito agli esiti da controlli formali (Modello UNICO 2014, salvi i casi di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare).

Si vuole evidenziare in questa sede che l'introduzione dell'ipotesi del “lieve inadempimento” rappresenta una novità di indubbio rilievo, in quanto non di rado in passato l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto i benefici dell'avviso bonario per un ritardo nel pagamento della prima rata **anche di un solo giorno**. È presumibile ritenere che la nuova previsione potrà risolvere i contrasti insorti con i contribuenti e, con ogni probabilità, si potrà richiedere – in applicazione del **princípio del favor rei** – l'applicazione del “lieve inadempimento” anche per le irregolarità commesse in precedenza, nonostante quanto disposto dal D.lgs. n.159/2015 in relazione all'efficacia temporale della norma in questione.

CRISI D'IMPRESA

Verso la falcidia del debito per IVA nel concordato preventivo?

di Marco Capra

Nella gestione del concordato preventivo, ci eravamo (quasi) rassegnati a considerare **intangibile** il debito per IVA: difatti, la giurisprudenza nazionale e la prassi dell'Amministrazione finanziaria costantemente ribadivano il principio secondo il quale il debito deve sempre essere pagato per intero, in quanto risorsa propria dell'Unione europea, essendo possibile, tutt'alpiù, una dilazione.

La discussione pareva già chiusa con le pronunce della Corte di Cassazione del 2011.

In particolare, gli Ermellini, con le sentenze nn. 22931 e 22932 del 2011, hanno ritenuto che l'obbligo al pagamento integrale dell'IVA non sarebbe precluso dalla circostanza che sussistono debiti privilegiati di grado superiore, in quanto, l'articolo 182-ter L.F. sarebbe da intendersi come una disposizione speciale, che conferisce al debito in parola un trattamento particolare e inderogabile, senza incidere sulle cause legittime di prelazione.

La Consulta, poi, con la sentenza n. 225 del 2014, ha affrontato la questione di legittimità degli artt. 160 e 182-ter L.F., con riferimento all'articolo 3 e 97 della Costituzione.

Con **circolare n.19/E del 2015**, l'Agenzia delle entrate ha, quindi, confermato la natura speciale delle disposizioni sulla transazione fiscale, la quale rappresenta una deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma ribadendo la non falcidiabilità del debito IVA.

Negli ultimi giorni, però, c'è stato un inatteso ed insperato colpo di scena a livello comunitario: l'Avvocato Generale della Corte di Giustizia UE ha **sdoganato la falcidia**, nelle sue conclusioni dello scorso 14 gennaio in merito alla Causa C-546/14.

Ripercorriamo la vicenda.

Al Tribunale fallimentare di Udine era sottoposta una proposta di **concordato preventivo liquidatorio**, con previsione di pagamento integrale di alcuni creditori privilegiati ed il pagamento parziale di creditori privilegiati di grado inferiore (e dei creditori chirografari, ovviamente), tra cui l'Erario con riferimento al debito per IVA.

Il Tribunale interessava la Corte di Giustizia UE: la questione sollevata nella domanda di pronuncia pregiudiziale riguardava, appunto, il presunto ostacolo che il diritto comunitario avrebbe posto alla falcidia del debito per IVA di un imprenditore in crisi, nell'ambito di una

procedura di concordato preventivo.

Orbene, secondo l'Avvocato Generale, “*Né l'articolo 4, paragrafo 3, TUE, né la direttiva 2006/12/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, ostano a norme nazionali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, qualora tali norme debbano essere interpretate nel senso di consentire ad un'impresa in difficoltà finanziaria di effettuare un concordato preventivo che comporta la liquidazione del suo patrimonio senza offrire il pagamento integrale dei crediti IVA dello Stato, a condizione che un esperto indipendente concluda che non si otterrebbe un pagamento maggiore di tale credito in caso di fallimento e che il concordato sia omologato del giudice*”.

Sempre secondo l'Avvocato Generale, è ammesso il **soddisfacimento parziale del debito per IVA** (resta ferma, ovviamente, la possibilità che l'Amministrazione finanziaria creditrice voti contro il concordato), ove:

- il debitore ricorrente non abbia deliberatamente occultato parte dell'attivo o omesso di denunciare uno o più crediti;
- un esperto indipendente attesti che l'Amministrazione tributaria non avrebbe miglior soddisfazione in caso di fallimento.

Dopo le conclusioni dell'Avvocato Generale, non resta che attendere la sentenza della Corte di Giustizia.

Ma anche il mondo professionale italiano si è interessato della questione.

Il **CNDCEC**, con **comunicato dello scorso 18 gennaio**, ha sostenuto la posizione espressa dall'Avvocato Generale, rimarcando come rifletta l'opinione dei Commercialisti sulla transazione fiscale.

In precedenza, l'11 dicembre 2015, il Consiglio nazionale aveva presentato alla Commissione Rodorf [\[1\]](#) “*Il contributo del CNDCEC alla riforma della crisi d'impresa – Profili tributari*”, proponendo una riformulazione dell'art 182-ter L.F. secondo le seguenti coordinate:

- la falcidiabilità dell'IVA nazionale con il versamento della sola quota parte destinata al bilancio comunitario;
- l'estensione dell'istituto a tutti i tributi (anche locali);
- la preclusione agli Uffici della possibilità di rettificare in aumento l'ammontare della pretesa una volta condivisi i termini della proposta transattiva, in particolare, l'ammontare del credito tributario concordato.

Insomma, qualcosa comincia a muoversi.

[1] In ordine allo schema di “*Disegno di legge delega recante la riforma ed il riordino delle procedure concorsuali*”

IVA

La riforma delle sanzioni tributarie dal 2016. Parte II

di Fabio Pauselli

Continua l'analisi iniziata in un [precedente articolo](#) in merito alle novità in materia di **sanzioni amministrative tributarie** apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, la cui efficacia, inizialmente postergata al 1° gennaio 2017, è stata anticipata dalla legge Stabilità 2016 al **1° gennaio 2016**.

In questa sede vedremo le nuove modifiche apportate all'impianto sanzionatorio del comparto **IVA**.

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 € 2.000**. 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 € 1.000.

In presenza di **dichiarazione infidele**, se dalla dichiarazione risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione **dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato**. La sanzione è aumentata della metà, **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. In assenza di documentazione falsa o raggiri, la **sanzione è ridotta di 1/3** quando la maggiore imposta o la minore eccedenza detraibile o rimborsabile è complessivamente **inferiore al 3% dell'imposta o dell'eccedenza dichiarati**, e comunque **complessivamente inferiori a € 30.000**.

Nel caso di una **richiesta di rimborso Iva non spettante** in assenza dei presupposti dell'art. 30 D.P.R. n. 633/72, è prevista la **sanzione del 30% del credito rimborsato**.

Per la **mancata presentazione o con indicazioni incomplete** o inesatte della dichiarazione **d'inizio, variazione e cessazione attività** si applica la **sanzione da € 500 a € 2.000**. La medesima sanzione è applicabile anche alla **dichiarazione per l'identificazione ai fini IVA dei soggetti non residenti**.

In caso di **dichiarazioni d'intento**, si applica la **sanzione da € 250 a € 2.000** al **fornitore che effettua operazioni non imponibili** ex art. 8, c. 1, lett. c) D.P.R. n.633/72 **prima di aver ricevuto dall'esportatore abituale la dichiarazione di intento e di aver riscontrato telematicamente**

l'avvenuta presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

La sanzione per **errata documentazione o registrazione delle operazioni imponibili** varia **dal 90% al 180%** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con un'imposta **minima pari a € 500**. La stessa sanzione è applicabile nel caso d'indicazione nella documentazione e nei registri di un'imposta inferiore a quella dovuta. La sanzione è dovuta nella **misura da € 250 a € 2.000** quando la violazione **non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo**.

Alle violazioni **relative alla documentazione o registrazione delle operazioni non imponibili, esenti, non soggette IVA** rimane applicabile la **sanzione dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati**, con imposta minima pari a € 500. Se la violazione non rileva nemmeno ai fini della determinazione del reddito, si applica la **sanzione fissa da € 250 a € 2.000**. Medesima sanzione è applicabile anche alle **operazioni soggette a inversione contabile**.

La **mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o DDT o l'emissione per importi inferiori** rimane soggetta alla **sanzione del 150% dell'imposta corrispondente** all'importo non documentato, con imposta minima pari a € 500. Se non **constano omissioni e annotazioni**, la mancata tempestiva **richiesta d'intervento per la manutenzione** è punita con **sanzione da € 250 a € 2.000**.

La **sanzione per l'indebita detrazione** dell'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa è pari al **90% della stessa**.

Il cessionario o il committente che, nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, **abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura** nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, **rimane soggetto alla sanzione**, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, **pari al 100% dell'imposta**, con un minimo di € 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione.

Se il cessionario/committente omette gli adempimenti connessi all'inversione contabile (*reverse charge*) è prevista la **sanzione fissa da € 500 a € 20.000**. Qualora, però, l'operazione non risulti nemmeno dalla contabilità tenuta ai sensi del D.P.R. n.600/73, la **sanzione è elevata ad una misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un minimo di € 1.000. Al cessionario/committente, inoltre, si applicano le sanzioni da **indebita detrazione e da dichiarazione infedele** per l'imposta che non avrebbe potuto detrarre.

Al cedente/prestatore che **omette la fatturazione di operazioni soggette a reverse charge** è irrogabile la **sanzione compresa tra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati, oppure da € 250 a € 2.000, se la violazione non rileva né ai fini IVA né ai fini delle imposte sul reddito**. Se il cedente/prestatore non emette fattura o la emette in maniera errata il **cessionario/committente deve regolarizzare entro i 30 giorni decorrenti dallo spirare dei 4 mesi** da quando l'operazione avrebbe dovuto essere fatturata o dalla fatturazione irregolare,

presentando **un'autofattura in duplice esemplare**. In assenza di regolarizzazione da parte del cessionario (autofatturazione) si applica la **sanzione fissa da € 500 a € 20.000**. Se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità tenuta ai sensi del D.P.R. n. 600/73, la sanzione è **elevata ad una misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un minimo di € 1.000.

Nel caso **d'imposta irregolarmente assolta** dal cedente/prestatore, il cessionario/committente non è tenuto all'assolvimento dell'imposta ma è punito con la **sanzione da € 250 a € 10.000**. Il cedente/prestatore è obbligato solidale per la sanzione. Rimane fermo il diritto di detrazione, in costanza dei requisiti di legge, in capo al cessionario/committente. Tale disposizione **non opera** e il cessionario/committente è punito con la **sanzione dal 90% al 180% dell'imposta**, con un minimo di € 500, quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile **è stata determinata da intento di evasione o di frode** del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole, senza possibilità di recupero dell'imposta.

Se il **cedente/prestatore** emette, **in assenza dei requisiti prescritti**, una **fattura senza IVA con applicazione del reverse charge**, e il **cessionario/committente** ha, a sua volta, **applicato indebitamente l'inversione contabile**, la **sanzione a carico del cedente/prestatore varia da € 250 a € 10.000**. Il cessionario/committente è **obbligato solidale per la sanzione**. Rimane fermo il diritto di detrazione, in costanza dei requisiti di legge, ad opera del cessionario/committente. Anche in questo caso il cedente/cessionario è punito con la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta con un minimo di € 500, quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è determinata da **intentio di evasione o di frode** del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole, senza possibilità di recupero dell'imposta.

Se il cessionario o committente applica per errore l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in **sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione** operata nelle liquidazioni anzidette.

Nel caso di emissione di **fatture per operazioni inesistenti**, è prevista una sanzione **compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un minimo di € 1.000. L'imposta deve essere pagata dal cedente/prestatore per l'intero ammontare indicato in fattura.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Immobili strumentali ceduti unitamente all'azienda

di Sandro Cerato

Nell'ambito di una gestione fiscale del trasferimento di un complesso aziendale per effetto di una **cessione o di un conferimento d'azienda**, accade sovente la necessità (o volontà) di comprendere nel patrimonio trasferito **uno o più immobili relativi all'impresa, normalmente strumentali**. In questi casi, è necessario domandarsi se la presenza di un immobile strumentale, nell'ambito del compendio aziendale ceduto, comporti l'applicazione della disciplina, ai fini delle imposte di registro, **ipotecarie e catastali**, previste per il trasferimento di tali beni, ossia l'imposta di registro in misura fissa e l'imposta ipo-catastale nella misura del 4%. È necessario, a tal fine, ricordare le disposizioni in tema di Iva di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR 633/72, e soprattutto dell'art. 1-bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/90, in merito agli **immobili strumentali**. In particolare, il nuovo art. 10, n. 8-ter, del DPR n. 633/72, introduce una **deroga al regime di esenzione Iva**, con conseguente imponibilità Iva (in molti casi con il sistema del reverse charge), nelle seguenti ipotesi:

- **cessioni effettuate entro cinque anni** dall'ultimazione della costruzione (o ristrutturazione), da parte delle imprese costruttrici (o ristrutturatici);
- cessioni effettuate oltre cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione, ma con opzione per l'imponibilità Iva;
- cessioni effettuate da imprese che non hanno costruito o ristrutturato l'immobile con opzione per l'Iva nell'atto di cessione.

In buona sostanza, a parte l'ipotesi del bene ceduto entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori da parte dell'impresa che lo ha costruito o ristrutturato, in tutti gli altri casi **l'Iva è applicata per opzione**, ed in regime di inversione contabile se l'acquirente è un soggetto passivo Iva.

A fianco del descritto trattamento Iva, è da segnalare la **regola di applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale**. Infatti, l'art. 35, co. 10-bis, del D.L. n. 223/06, modificando le disposizioni del D.Lgs. n. 347/90, dispone che per tutte le cessioni di immobili strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR n. 633/72, sia esenti che imponibili Iva, **si applica l'imposta ipotecaria del 3% e catastale dell'1%**. Ora, alla luce di quanto esposto, cosa accade se un immobile strumentale viene ceduto insieme all'azienda? Come si applica in tal caso l'imposta ipotecaria e catastale? Nella misura del 4%, in quanto ancorata ad un trasferimento di immobile strumentale di cui al nuovo n. 8-ter dell'art. 10, ovvero nella misura "ordinaria" oggi prevista in euro 50 ciascuna?

La risposta deve essere ricercata nel corretto campo di applicazione dell'art. 10, n. 8-ter, del

DPR n. 633/72, poiché solo per tali cessioni si rende applicabile, in forza di espresso richiamo, l'imposta ipotecaria e catastale nella misura del 4%. Ora, la citata disposizione prende in considerazione le **cessione di immobili strumentali** poste in essere da soggetti Iva, ossia operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva, in quanto dotate dei presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale. Infatti, anche se in qualche caso tali operazioni sono esenti, è bene rammentare che comunque presentano tutti i requisiti previsti dal DPR 633/72, e quindi si tratta comunque di **operazioni rilevanti ai fini Iva**.

Al contrario, la **cessione d'azienda** è operazione espressamente esclusa dall'Iva, ossia "fuori campo", per carenza del presupposto oggettivo, poiché l'art. 2, co. 3, lett. b), del DPR 633/72, esclude espressamente dal novero delle cessioni di beni i trasferimenti di azienda. Alla luce di tali considerazioni, la conclusione al quesito sopra formulato non può che essere conseguente alla logica delle disposizioni normative, nel senso che la **cessione di immobile nell'ambito del trasferimento d'azienda** non può rientrare nella fattispecie di cui all'art. 10, n. 8-ter, del DPR 633/72, in quanto esclusa da Iva, con conseguente applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna (unitamente all'imposta di registro del 9%), e non del 4% sul valore dell'immobile.

BACHECA

Internazionalizzazione dell'impresa e export management di Euroconference Centro Studi Tributari

Il percorso si pone l'obiettivo di fornire gli strumenti e le competenze necessarie per pianificare e realizzare un progetto di espansione all'estero dell'attività della propria impresa o delle imprese proprie clienti, specializzandosi in export management. Un focus particolare riguarderà, pertanto, le strategie di internazionalizzazione, le possibili politiche di marketing, la sostenibilità del progetto di espansione e la predisposizione del business plan.

PROGRAMMA

INTERNAZIONALIZZAZIONE DELL'IMPRESA

MERCATI ESTERI E STRATEGIE DI INTERNAZIONALIZZAZIONE

MARKETING INTERNAZIONALE

FINANZA A SOSTEGNO DEL PROGETTO DI INTERNAZIONALIZZAZIONE

ASSICURAZIONE CREDITI E BUSINESS PLAN

SEDI E DATE

MILANO

15/03/2016

24/03/2016

06/04/2016

13/04/2016

21/04/2016

05/05/2016

ROMA

16/03/2016

22/03/2016

07/04/2016

14/04/2016

19/04/2016

04/05/2016

VERONA

14/03/2016

23/03/2016

05/04/2016

12/04/2016

20/04/2016

06/05/2016

CORPO DOCENTE

Mariella Di Pinto – Esperta di internazionalizzazione

Alessio Gambino – Dottore Commercialista