

Edizione di mercoledì 27 gennaio 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Costi black list semplificati](#)

di Nicola Fasano

ACCERTAMENTO

[Nuovi elementi, ok all'integrazione dell'accertamento](#)

di Maurizio Tozzi

IVA

[Cessione di beni in Italia con successiva esportazione "franco valuta"](#)

di Marco Peirolo

CONTENZIOSO

[La Circolare 38/E/15: la condanna al rimborso delle spese di lite](#)

di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE INDIRETTE

[Per gli atti di ricognizione del debito è dovuta l'imposta di registro?](#)

di Davide David

BACHECA

[Temi e questioni dell'Iva con Giovanni Valcarenghi](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Costi black list semplificati

di **Nicola Fasano**

La Legge di stabilità 2016 (art. 1, c. 142, L. 208/2015) **abroga** il regime di deducibilità dei **costi black list** (dettato dai commi da 10 a 12bis dell'art. 110, Tuir, ora soppressi) a **partire dal periodo di imposta, per i soggetti solari, 2016**.

Si tratta di una novità da salutare, evidentemente, con estremo favore e, per certi versi, **inattesa** considerato che il regime dei costi black list era già stato **di recente novellato dal decreto internazionalizzazione** (D.Lgs. 147/2015) con lo scopo di semplificare i relativi adempimenti previsti per la deduzione a partire **dal periodo di imposta 2015** (sempre considerando i soggetti "solari").

In sostanza dal periodo di imposta 2014 al 2016 si sono succeduti **tre differenti regimi** così sintetizzabili.

Fino al 2014 è prevista l'**indeducibilità** dei costi o meglio di "qualunque componente negativo di reddito" (C.M. 51/E/2010 e 35/E/2015) derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate in Stati o territori rientranti nella black list, **salva** l'ipotesi in cui il contribuente residente sia in grado di fornire la **prova all'Amministrazione finanziaria** circa:

- **l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale** da parte dell'impresa estera fornitrice;
- il fatto che le operazioni da cui derivavano i componenti negativi rispondessero ad un **effettivo interesse economico** per l'impresa residente e le stesse avessero avuto **concreta attuazione**.

È necessario inoltre monitorare tali operazioni tramite specifiche **variazioni in aumento e in diminuzione nel Modello Unico**. L'eventuale inadempimento di tale onere comporta l'applicazione della sanzione nella misura del **10% dell'importo complessivo** dei costi non indicati separatamente, con un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000, ferma restando, ricorrendone le condizioni, la deducibilità del relativo componente negativo di reddito (mentre in assenza delle esimenti di cui all'art. 110 Tuir, trovano applicazione anche le **sanzioni per infedele dichiarazione** oltre chiaramente alla maggiore imposta e relativi interessi).

Il decreto internazionalizzazione, invece, **per il periodo di imposta 2015**, ha previsto la **deducibilità** di tali costi **nei limiti del loro valore normale**, richiedendo, ai fini dell'integrale deducibilità, la dimostrazione dell'unica esimente residua ossia la **prova che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico** e abbiano avuto concreta attuazione. In

sostanza il decreto internazionalizzazione da un lato riconosce la deducibilità di tali costi nei limiti del valore normale (in luogo della precedente presunzione di non deducibilità) e dall'altro **elimina quale possibile esimente** ai fini del riconoscimento dell'intero costo (anche oltre il valore normale) **la dimostrazione dell'effettivo svolgimento di un'attività commerciale** da parte dell'impresa estera fornitrice, spesso di difficile concreta attuazione da parte del contribuente.

È comunque necessario monitorare tali operazioni tramite specifiche **variazioni in aumento e in diminuzione nel Modello Unico**, posto che in caso di eventuale inadempimento **permane l'applicazione della sanzione nella misura del 10%** dell'importo complessivo dei costi non indicati separatamente, con un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000.

Tale novella, tuttavia, seppur migliorativa della disciplina previgente, poteva comunque creare **ulteriore contenzioso** con l'Amministrazione finanziaria in merito soprattutto alla quantificazione del **corretto "valore normale"** entro cui è ammessa la piena deducibilità del costo oltre a prevedere comunque l'applicazione della sanzione proporzionale (in caso di mancato monitoraggio dei costi in dichiarazione) la cui legittimità, peraltro, è stata talvolta sconfessata dalla giurisprudenza di legittimità, in presenza delle condizioni di deducibilità del costo (si veda **Cass. 26298/2010**).

La legge di stabilità, pertanto, **abroga la disciplina** in questione ancorando in pratica la deduzione dei costi black list ai **criteri di carattere generale** (primo fra tutti quello **dell'inerenza**) ed **eliminando la separata indicazione di tali costi in dichiarazione** (e, di conseguenza, la relativa sanzione in caso di inadempimento).

La norma è chiara nello stabilire che **si applica dal 2016** (dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015 per i contribuenti "non solari"), il che potrebbe rappresentare un **ostacolo all'applicazione del favor rei** per le violazioni commesse in anni precedenti in quanto l'art. 3, co. 2 del D.Lgs. 472/97 prevede il principio secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile, **ma fa salve eventuali diverse previsioni di legge** (il punto, ad ogni modo, è **tutt'altro che pacifico**). Ne deriva che anche in **Unico 2016** relativo al periodo di imposta 2015 sarà bene **indicare separatamente i costi black list**, come previsto dalle istruzioni pubblicate in bozza, aggiornate alla luce delle disposizioni del decreto internazionalizzazione.

ACCERTAMENTO

Nuovi elementi, ok all'integrazione dell'accertamento

di **Maurizio Tozzi**

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 576 depositata in cancelleria in data 15 gennaio 2016** effettua importanti precisazioni sulla portata dell'articolo 43 del DPR 600/73, in materia di reiterazione dell'avviso di accertamento. Il citato articolo 43, al quarto comma, recita testualmente: *"Fino alla scadenza del termine (...) l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Ufficio delle imposte"*. Disposizione di analogo tenore è peraltro contenuta nel quarto comma dell'articolo 57 del DPR 633/72 anche ai fini IVA. La previsione legislativa è pertanto chiara e sancisce che la reiterazione di un avviso di accertamento può avvenire:

- entro i **termini di decadenza** dell'azione di accertamento;
- **in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**;
- con indicazione specifica, **a pena di nullità**, dei nuovi elementi, degli atti e dei fatti che sono venuti a conoscenza dell'ente accertatore.

Il tema delicato è rappresentato proprio dall'esatta identificazione di quelli che possono essere considerati "nuovi elementi" non conosciuti all'Ufficio accertatore. Nella sentenza n. 576 la Suprema Corte prova a fare chiarezza, evidenziando che tale circostanza **non può essere semplicemente limitata** alla mera sopravvenienza di nuovi elementi reddituali, nel qual caso si sarebbe in presenza **certamente** di eventi che legittimano l'adozione di un nuovo avviso di accertamento. Invero, precisano i supremi giudici, *"l'ampia dizione utilizzata nella disposizione di legge, che richiede genericamente la sopravvenienza di nuovi elementi, legittima il ricorso all'avviso di accertamento integrativo allorchè l'ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento dell'emissione dell'avviso originario. Il contenuto preclusivo dell'articolo 43 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 deve essere limitato al divieto, rebus sic stantibus, di emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori già noti all'ufficio al momento dell'avviso originario"*.

In termini assolutamente pratici, a parere della Corte di Cassazione, **non può essere assolutamente ammessa** la reiterazione dell'avviso di accertamento quando l'Ufficio proceda ad una semplice riconsiderazione dei dati in suo possesso; viceversa, la segnalazione proveniente da altro Ufficio periferico, che evidenzia come il contribuente accertato abbia realizzato altri redditi (nel caso in esame trattasi di un accertamento con adesione concluso in altra fattispecie ed in altra regione, con evidenziazione di un reddito più elevato), **legittima in**

toto l'emissione di nuovo atto integrativo, posto che trattasi di circostanza di fatto che costituisce “(...) sicuramente elemento nuovo sopravvenuto, probatoriamente rilevante ai fini fiscali e legittimamente utilizzabile ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento integrativo previsto dall'articolo 43 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600”. Dunque non trattasi solo della concreta emersione di nuovi redditi (l'ipotesi ricorrente, ad esempio, è quella del contribuente accertato con un maggior reddito nei cui confronti successivamente, a seguito di controllo incrociato su una presunta “cartiera”, viene anche contestato l'utilizzo di false fatture, con dunque ulteriore incremento dell'imponibile da accertare e necessario nuovo atto integrativo), ma anche ogni segnalazione reddituale utile proveniente da enti e/o uffici diversi rispetto all'Ufficio competente che ha emesso l'atto e del tutto ignara allo stesso.

In relazione alla problematica di cui si discute, sicuramente particolare è l'ipotesi della reiterazione dell'avviso di accertamento da parte del medesimo Ufficio sulla base **delle risultanze delle indagini finanziarie**: si pensi, ad esempio, al contribuente accertato a seguito di una verifica fiscale afferente i dati contabili e successivamente riaccertato in funzione delle informazioni bancarie. A parere di chi scrive, una simile evenienza non rappresenta un nuovo elemento venuto a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, atteso che l'Ufficio, a ben vedere, sin dall'inizio **è in possesso di tutti gli elementi anche per controllare il contribuente tramite un'indagine finanziaria**. Sul tema è esplicativa la sentenza, ben motivata, della **CTR Roma, sezione 22, n. 240/22/2013**, emessa in data 27 marzo 2013 e depositata in data 12 agosto 2013, secondo cui, tra l'altro, “(...) dal momento che i conti correnti bancari dei soci erano disponibili sin dalla verifica effettuata nei confronti della (...) **ben avrebbero potuto i verificatori accedere agli stessi, senza attendere la chiusura della verifica a carico della società, e non già in epoca successiva, iniziativa che avrebbe potuto essere consentita esclusivamente in presenza di elementi nuovi, non conosciuti al momento della chiusura delle indagini, e “specificatamente indicati” – nell'avviso – “a pena di nullità”**. (Cfr. Cass. sent. n. 10526/06)”.

Il requisito indispensabile, pertanto, è che l'ufficio accertatore al momento del primo accertamento non abbia alcuna cognizione, nemmeno potenziale, delle ulteriori informazioni di cui solo successivamente viene in possesso. Se invece trattasi di mera scelta della tecnica accertativa utilizzata, ogni eventuale ripensamento della stessa **non può rappresentare** un “elemento nuovo”, con conseguente impossibilità di reiterare l'accertamento come sancito dall'articolo 43 del DPR 600/73.

IVA

Cessione di beni in Italia con successiva esportazione “franco valuta”

di **Marco Peirolo**

Esistono legislazioni di Paesi esteri che impongono alle imprese straniere intenzionate a svolgere un'attività economica al loro interno di adempiere a complesse **procedure di “accreditamento”** che, in buona sostanza, consistono nell'obbligo, a carico dei soggetti non residenti, di costituire una **“struttura operativa”** in possesso dei requisiti idonei a garantirne l'affidabilità.

Si consideri il caso di un **consorzio** che ottiene da una società ucraina l'appalto per la costruzione di un immobile in Ucraina.

Per adeguarsi alla legislazione locale, il consorzio appaltatore affida la materiale esecuzione dei lavori ad una propria **stabile organizzazione**.

Dato, inoltre, che il consorzio, per la posa in opera del tetto, si avvale di una **società subappaltatrice italiana**, per rispettare la normativa ucraina viene previsto che la prestazione sia eseguita con l'impiego di **materiali ceduti dalla società al consorzio**, il quale – a sua volta – provvederà a spedirli alla propria stabile organizzazione in Ucraina; è quest'ultima, pertanto, ad assolvere gli obblighi fiscali relativi ai materiali importati, con successiva consegna presso il cantiere ove verranno utilizzati dalla società per la realizzazione dell'opera.

Il **rapporto giuridico tra il consorzio e la società** si sviluppa in due fattispecie contrattuali, vale a dire:

- **una compravendita**, avente per oggetto i materiali necessari per la posa in opera del tetto, che vengono ceduti dal subappaltatore al consorzio;
- **un appalto**, con il quale la società si impegna a realizzare i lavori richiesti dal consorzio utilizzando i materiali precedentemente ceduti a quest'ultimo.

È il caso, però, di chiedersi se la cessione dei materiali dalla società al consorzio debba considerarsi come una **fase dell'esecuzione del subappalto** concluso tra la società e il consorzio, in quanto tale **escluso da IVA** ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 o se, al contrario, tale cessione costituisca un'**operazione autonoma, territorialmente rilevante in Italia** ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, anche se strumentale all'esecuzione di una prestazione d'opera da fatturare senza applicazione dell'imposta.

A quest'ultimo riguardo, è opportuno ricordare che la giurisprudenza della Corte di giustizia vieta lo **“spacchettamento” del singolo servizio** reso nell'ambito di una prestazione unitariamente intesa, laddove l'unicità può discendere, in via alternativa (causa C-224/11 del 17 gennaio 2013 e causa C-392/11 del 27 settembre 2012):

- dal **nesso di accessorietà**, di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, il cui primo comma dispone che *“il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale”*;
- dall'**indissociabilità degli elementi che compongono la prestazione complessa**, che si verifica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso e, quindi, illegittimo.

Nel caso di specie, **nonostante l'apparente unicità dell'impegno convenuto tra le parti**, è possibile ritenere che le stesse abbiano inteso regolamentare **due distinti rapporti giuridici**. Le controparti hanno, infatti, stipulato un accordo contrattuale che prevede, da un lato, l'obbligo di dare esecuzione ad alcuni lavori immobiliari in Ucraina e, dall'altro, la previa consegna dei materiali presso il magazzino del consorzio con il contestuale passaggio di proprietà a favore del consorzio stesso.

È vero che, nel sistema dell'IVA, ogni operazione deve essere considerata come **indipendente ed autonoma**, fatta eccezione per i casi in cui esista un nesso economico unitario, per cui la scomposizione di un'operazione apparirebbe artificiosa sotto il profilo economico. Tuttavia, nella fattispecie in esame, gli accordi contrattuali danno luogo a **due operazioni autonome**, tenute distinte dalle parti contraenti in funzione delle specifiche modalità operative connesse con gli obblighi fiscali da assolvere in Ucraina.

Di conseguenza, la **cessione dei materiali è soggetta a IVA**, in quanto territorialmente rilevante in Italia, mentre il loro successivo invio a destinazione della stabile organizzazione ucraina si qualifica come **esportazione “franco valuta”**, esclusa dall'ambito di applicazione del regime di non imponibilità di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 in quanto manca il presupposto del trasferimento del diritto di proprietà (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 luglio 2008, n. 306).

Infine, la **prestazione d'opera resa in Ucraina**, essendo relativa ad un immobile ivi ubicato, resta **esclusa da imposta** in Italia ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

CONTENZIOSO

La Circolare 38/E/15: la condanna al rimborso delle spese di lite

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **Circolare n. 38/E del 29.12.2015** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il proprio punto di vista sulla recente riforma del processo tributario attuata con il D.Lgs. n.156/15.

Con riferimento alla tematica del rimborso delle spese di lite, disciplinata dal nuovo art.15 D.Lgs. n.546/92, l'Agenzia ha innanzitutto riconosciuto che è tuttora valido il principio, in ossequio alla tutela del diritto di difesa di cui **all'art.24 della Costituzione**, secondo cui **le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza**.

La regola generale deve essere quindi che *“la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese processuali”* (Cass. sent. n. 930/2015).

Il giudice può disporre la **compensazione delle spese** del giudizio qualora alternativamente:

1. vi sia stata la **soccombenza reciproca**;
2. sussistano, nel caso concreto, **gravi ed eccezionali ragioni**, che devono essere espressamente **motivate dal giudice** nel dispositivo sulle spese.

Per chiarire la nozione di soccombenza reciproca, l'Agenzia delle entrate richiama alcune **pronunce della Cassazione** (cfr. ord. n. 22381/09, n. 21684/13 e n. 19520/2015) in cui è precisato che tale concetto *“sottende ... una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate e che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, ovvero anche l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta, allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno od alcuni e rigettati gli altri, ovvero quando la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo”*.

In ordine alla circostanza di cui alla lettera b., ossia la **sussistenza delle gravi ed eccezionali ragioni**, l'Agenzia invoca il consolidato orientamento della Cassazione che ha precisato che gli elementi apprezzati dal giudice di merito a sostegno del *decisum* devono riguardare **specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa** (Cass. n. 14546/2015; n. 16037/2014) e devono essere soppesati *“alla luce degli imposti criteri della gravità (in relazione alle ripercussioni sull'esito del processo o sul suo svolgimento) ed eccezionalità (che, diversamente, rimanda ad una situazione tutt'altro che ordinaria in quanto caratterizzata da circostanze assolutamente peculiari)”* (Cass. n. 18276/2015).

Al fine di rispettare sostanzialmente il principio di soccombenza e di **tenere indenne la parte**

vittoriosa da tutte le spese sostenute nel giudizio, compresi i c.d. oneri accessori, il nuovo comma 2-ter dell'articolo 15 specifica che **le spese di giudizio comprendono** – oltre al contributo unificato, agli onorari e ai diritti del difensore, alle spese generali e agli esborsi sostenuti – **anche i contributi previdenziali e l'imposta sul valore aggiunto eventualmente dovuti**.

Con riferimento alla condanna al **risarcimento del danno per responsabilità aggravata**, espressamente prevista dal nuovo co.2-bis dell'art.15 D.Lgs. n.546/92 tramite il richiamo all'**art.96, co. 1 e 3, c.p.c.**, la Circolare richiama i criteri elaborati dalla giurisprudenza di legittimità per il riconoscimento della temerarietà della lite; in particolare, la condanna per responsabilità aggravata postula che l'istante deduca e dimostri la concreta ed effettiva esistenza di un danno in conseguenza del comportamento processuale della controparte, nonché la ricorrenza, in detto comportamento, del **dolo o della colpa grave**" (Cass. n. 4443/2015).

La riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori, nonché degli agenti e concessionari della riscossione avviene, mediante iscrizione a ruolo, soltanto **dopo il passaggio in giudicato della sentenza** (comma 2- sexies); nell'ipotesi di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di lite, si applica la disciplina di cui all'art.69, co.1, del D.Lgs. n.546/92, in vigore a far data dal 1° giugno 2016, in base alla quale *"Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive"*.

In caso di mancata esecuzione, il contribuente ha la possibilità di promuovere **giudizio di ottemperanza** ai sensi dell'art.70 del D.Lgs. n.546/92 alla commissione tributaria in composizione monocratica.

L'Agenzia esamina, infine, le disposizioni dei commi 2-septies e 2-octies, con cui il legislatore ha disciplinato le spese riferite alle **controversie oggetto di reclamo/mediazione e di conciliazione giudiziale**, con l'intento di incentivare l'utilizzo dei due istituti, potenziandone l'effetto deflattivo: nel caso di controversie proposte avverso atti reclamabili, le spese di giudizio liquidate in sentenza sono **maggiorate del 50%**; mentre le spese del processo sono interamente addebitate alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione, ove il riconoscimento delle pretese risulti **inferiore al contenuto dell'accordo proposto**. In caso di conclusione della conciliazione le spese del processo saranno, invece, dichiarate compensate, salva diversa determinazione delle parti nell'accordo o nel processo verbale di conciliazione.

IMPOSTE INDIRETTE

Per gli atti di ricognizione del debito è dovuta l'imposta di registro?

di **Davide David**

Capita sempre più spesso, data anche la crisi economica, che **i creditori (fornitori, finanziatori, ecc.) si facciano rilasciare dai propri debitori degli atti di ricognizione del debito.**

A tale riguardo va però posta attenzione al fatto che **l'Agenzia delle entrate potrebbe richiedere, per detti atti, l'assolvimento dell'imposta di registro in misura proporzionale**, soprattutto laddove enunciati in decreti ingiuntivi, con anche l'applicazione di sanzioni in caso di omessa richiesta della registrazione.

Per meglio delineare la questione si ricorda che **la ricognizione (o riconoscimento) di un debito, quale disciplinata dall'articolo 1988 c.c., dispensa dall'onere di provare il rapporto fondamentale, la cui esistenza si presume fino a prova contraria.**

In ambito civilistico, una parte della dottrina e della giurisprudenza fa rientrare la figura della ricognizione del debito tra i negozi giuridici unilaterali e recettivi improduttivi di effetti sostanziali ed aventi esclusivamente una efficacia probatorio-processuale.

Secondo questa prospettazione dalla dichiarazione rilasciata dal debitore non si originano delle obbligazioni, avendo questa solo un effetto confermativo del rapporto sottostante (fonte delle obbligazioni). Pertanto, l'atto di ricognizione del debito non modifica la sfera patrimoniale del debitore che lo sottoscrive (e tanto meno quella del creditore che lo riceve) ma si limita a confermare un'obbligazione già esistente.

Per altri la ricognizione del debito costituisce, invece, una fonte di obbligazioni autonome dal rapporto sottostante.

In ambito fiscale, in particolare per quanto concerne l'imposta di registro, la figura della ricognizione del debito non è normata in modo specifico.

Ciò ha portato ad una molteplicità di interpretazioni, soprattutto in giurisprudenza, sulla misura (fissa o proporzionale) dell'imposta di registro da applicare.

Peraltro, tale dubbio dovrebbe riguardare i soli **atti di ricognizione del debito che traggono la loro fonte da operazioni non soggette ad IVA** (come può essere, ad esempio, un finanziamento soci da parte di soggetti privati).

Se invece le operazioni sottostanti sono risultate soggette ad IVA, non dovrebbero esserci dubbi sulla applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (in caso di registrazione), per il principio della alternatività tra IVA e imposta di registro (ex art. 40 del TUR).

Tornando al dibattito giurisprudenziale, si segnala che un **primo filone**, sposando la tesi della improduttività di effetti sostanziali (e della conseguente mancata insorgenza di obbligazioni nuove e autonome), sostiene che l'atto di ricognizione del debito non è soggetto a registrazione in quanto privo di un qualsiasi contenuto patrimoniale (o, tuttalpiù, vi è soggetto, ma con applicazione, a norma dell'art. 11 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/86, dell'**imposta di registro in misura fissa e non in misura proporzionale**).

In questo senso vedasi, tra le più recenti, le sentenze della CTR Roma n. 3686/14 e della Corte di Cassazione n. 24804/14.

Peraltro, la tesi della non applicabilità dell'imposta di registro in misura proporzionale pare trovare conferma anche nel fatto che il R.D. n. 3269/23 (poi sostituito dal d.P.R. n. 131/86) citava espressamente la ricognizione del debito nella Tariffa ad esso allegata, assoggettandola all'imposta di registro proporzionale.

Per contro nella Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/86 non è stata ripresa la suddetta citazione, il che può anche essere interpretato quale intenzione del legislatore di voler escludere la ricognizione del debito da quelle assoggettabili a imposta di registro in misura proporzionale.

Un **altro filone** fa invece rientrare la ricognizione del debito tra gli atti di natura dichiarativa relativi a beni o rapporti di qualsiasi natura da assoggettare ad **imposta di registro nella misura dell'1%** a norma dell'art. 3 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/86.

In questo senso, tra le altre, le sentenze della Corte di Cassazione n. 16829/08 e della CTR Firenze n. 717/2014 (oltre alla nota della DRE della Lombardia n. 114394 del 16.09.2011).

Ancorché in forma minoritaria, **vi è anche chi ha sostenuto**, sposando la tesi secondo cui la ricognizione del debito ha ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, che al relativo atto va applicata la norma residuale di cui all'art. 9 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. n. 131/86, la quale prevede l'assoggettamento ad imposta di registro nella **misura del 3%** degli *"atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale"* (cfr. Cassazione n. 24107/14).

BACHECA

Temi e questioni dell'Iva con Giovanni Valcarenghi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[Il percorso](#) si pone l'obiettivo di aprire un confronto in aula su alcune tematiche IVA che rappresentano, da sempre, difficoltà per gli operatori. Partendo dai principi generali, si analizzeranno specifiche casistiche offerte dalla esperienza pratica, dalla prassi e dalla giurisprudenza, al fine di individuare soluzioni condivise. Ciascun partecipante, con il proprio apporto, potrà contribuire ad arricchire la casistica identificata, generando un valore aggiunto per tutti i presenti. In tal senso, c'è la possibilità di segnalare in via anticipata particolari tematiche che, se ritenute di interesse comune, verranno approfondite in aula.

Anche per le vicende per le quali manca una soluzione certa e definitiva, l'approccio collaborativo potrà determinare l'individuazione della soluzione con minor rischio fiscale.

Il taglio del percorso è estremamente operativo e si auspica una forte interazione tra relatore e partecipanti. Vi è poi la possibilità di fruire anche successivamente all'evento di un supporto consulenziale da parte di Giovanni Valcarenghi, con la redazione di pareri predisposti a condizioni di particolare vantaggio, così come con una consulenza ad hoc via Skype.

PROGRAMMA

I° incontro

I soggetti Iva

L'applicazione del tributo

II° incontro

La detrazione

III° incontro

I rimborsi iva ed i crediti

Le patologie sui versamenti

Le contestazioni di maggiore imposta

Le note di variazione

Le presunzioni di acquisto e cessione

IV° incontro

L'esportatore abituale

Debitore di imposta ed operatore Iva

La territorialità

SEDI E DATE

CAGLIARI

29/02/2016

07/03/2016

18/03/2016

15/04/2016

FIRENZE

15/02/2016

03/03/2016

14/03/2016

11/04/2016

MILANO

18/02/2016

01/03/2016

17/03/2016

18/04/2016

CORPO DOCENTE

Giovanni Valcarenghi