

Edizione di mercoledì 18 maggio 2016

IVA

[Reverse charge per fatture intestate al solo soggetto non residente?](#)

di Marco Peirolo, Paolo Centore

PENALE TRIBUTARIO

[La Cassazione limita la portata della sentenza “Taricco”](#)

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Finanziamento infruttifero: dietrofront della Cassazione](#)

di Pietro Vitale

AGEVOLAZIONI

[Il legame tra operazioni straordinarie e agevolazione Patent Box](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

RISCOSSIONE

[Il concetto di “lieve inadempimento”](#)

di Davide De Giorgi

IVA

Reverse charge per fatture intestate al solo soggetto non residente?

di **Marco Peirola, Paolo Centore**

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 21 del 20 febbraio 2015, ha affermato che *“il documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nella UE (o fuori dalla UE), per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA residente in Italia, sia da considerare **non rilevante come fattura ai fini IVA** e debba essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero”*.

Il caso esaminato dall'Agenzia è quello del soggetto passivo stabilito in Italia che acquista **beni già presenti nel territorio nazionale** da un fornitore non residente con rappresentante fiscale italiano.

L'operazione **non dà luogo ad un acquisto intracomunitario**, imponibile ai sensi dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993, in assenza del trasferimento materiale dei beni da altro Stato membro a destinazione dell'Italia. L'operazione in esame, che **non deve essere dichiarata ai fini INTRASTAT**, assume pertanto **natura “interna”**, in coerenza con la regola territoriale stabilita, per le cessioni di beni, dall'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

A seguito della generalizzazione del meccanismo del *reverse charge* previsto dall'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, disposta in recepimento della facoltà contemplata dall'art. 194 della Direttiva n. 2006/112/CE, l'imposta relativa alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia deve essere assolta dal cessionario/committente nazionale, se **“soggetto passivo stabilito”** ex art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972. A tal fine, si applica la **procedura di integrazione** di cui agli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, se il cedente/prestatore è stabilito in altro Stato membro e la **procedura di autofatturazione**, se il cedente/prestatore è stabilito al di fuori della UE.

Già la risoluzione n. 89 del 25 agosto 2010 aveva chiarito che il *reverse charge* è **obbligatorio** anche se l'operatore non residente è **identificato ai fini IVA in Italia** direttamente, ex art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, ovvero per mezzo del rappresentante fiscale. Nel citato documento di prassi, è stato consentito che, in relazione ad una cessione/prestazione interna, il rappresentante fiscale possa – per proprie esigenze – emettere nei confronti del cliente residente un **documento non rilevante ai fini dell'IVA**, con indicazione della circostanza che l'imposta relativa all'operazione verrà assolta dal cliente stesso (per esempio, per superare la presunzione di cessione).

Come anticipato, la risoluzione n. 21/E/2015 considera, allo stesso modo, “**non rilevante come fattura ai fini IVA**” anche “*il documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero*”, sicché – il cessionario nazionale dovrà “*emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione – nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione – ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (articoli 46, comma 5, e 47, comma 1, secondo periodo, del DL n. 331 del 1993)*”.

Sarebbe auspicabile che l’Agenzia delle Entrate chiarisse se la fattura che contenga **anche** l’indicazione della partita IVA attribuita dallo Stato membro di stabilimento del cedente/prestatore, oltre quindi a quella della posizione IVA italiana, sia idonea a consentire all’operatore nazionale di procedere con l’integrazione prevista dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993. Il dubbio si pone anche perché la R.M. 15 settembre 1993, n. VII/15/7 ha precisato che, ai fini della veicolazione delle operazioni per il tramite del rappresentante fiscale, “*sia le fatture emesse che le fatture di acquisto ricevute dal rappresentante devono essere **cointestate**, cioè devono contenere gli estremi del rappresentante (e la sua qualità) e del soggetto rappresentato*”; sicché parrebbe, salvo una diversa indicazione dell’Amministrazione finanziaria, che l’integrazione presuppone la ricezione di una **fattura intestata alla sola partita IVA del soggetto non residente**, trattandosi di operazioni che non potendo essere veicolate a mezzo della posizione IVA italiana sono da intendere **direttamente effettuate dal soggetto estero**.

Un siffatto formalismo, benché in linea con l’art. 219-bis, punto 2), lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui “*la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui il fornitore/prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica (...) quando (...) il fornitore/prestatore non è stabilito nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (...) e il debitore dell’IVA è l’acquirente dei beni o il destinatario dei servizi*”, può essere **superato** richiamando la posizione della giurisprudenza comunitaria (causa C-273/11, *Mecsek-Gabona* e causa C-438/09, *Dankowski*), che considera il numero di partita IVA come un **elemento “formale”**, non idoneo ad incidere sugli obblighi “sostanziali”, in specie quando l’Amministrazione finanziaria possa risalire alla partita IVA del soggetto estero da quella al medesimo assegnata al suo rappresentante fiscale. In questo senso, può ritenersi che il Fisco disponga delle “informazioni necessarie” per dimostrare che l’obbligo sostanziale è stato adempiuto e, quindi, l’integrazione dovrebbe ritenersi validamente operata anche se la fattura è **intestata alla sola partita IVA italiana dell’operatore estero**.

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione limita la portata della sentenza “Taricco”

di **Luigi Ferrajoli**

A seguito della sentenza “Taricco” e di quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con il provvedimento **n. 2210** del 17 settembre 2015, la questione inerente l'applicazione (o meglio, la **disapplicazione**) da parte del Giudice nazionale della normativa prescrizione è di grande attualità e discussione tra gli operatori del diritto.

Ricordiamo che, nella richiamata sentenza n. 2210, la Suprema Corte aveva preso specifica posizione sui **reati in materia di frode IVA**, ritenendo di **disapplicare** le norme di cui **all'art.160, ultimo comma, c.p. e dell'art.161, co.2, c.p.**, recependo sostanzialmente quanto affermato dalla Corte di Giustizia.

La Corte europea aveva infatti sancito l'obbligo, per il Giudice italiano, di **disapplicare** le norme di cui al combinato disposto degli artt.160 e 161 c.p. nella parte in cui il Giudice stesso ritenga che la normativa in esame impedisca allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di tutela effettiva degli **interessi finanziari** dell'Unione Europea stabiliti dall'**art. 325 del TFUE**.

È di immediata comprensione come tale interpretazione possa riverberarsi su tutti i procedimenti pendenti in materia penale tributaria, rendendo, di fatto, detti illeciti pressoché **“imprescrittibili”**.

Ebbene, la **Corte di Cassazione, Sezione Quarta Penale**, con la **sentenza n. 7914** depositata in data 26.02.2016 è tornata sull'argomento, **limitando** la portata dirompente delle citate statuizioni.

Innanzitutto, il Giudice di legittimità ha rilevato che la sentenza Taricco ineriva a casi di **frode “grave”**, senza tuttavia specificare la **soglia di gravità minima** idonea a condurre alla disapplicazione della norma prescrizione.

Inoltre, nel caso “Taricco” si era in presenza di un **sistema associativo** finalizzato alle **frodi c.d. “carosello”**, con condotte protrattesi per diverse annualità e **frodi** relative all'**imposta sul valore aggiunto** del valore di svariati milioni di euro.

Ciò posto, la Suprema Corte non ha potuto esimersi dal rilevare che il **compito interpretativo** affidato al Giudice nazionale sia connotato da **“intrinseca complessità”**, in quanto il medesimo si trova *“chiamato in sostanza a una valutazione d'impatto delle disposizioni di riferimento che esula dal caso concreto a lui affidato”*.

Nell'ipotesi posta all'attenzione della Corte, avente ad oggetto il reato di cui all'**art.2 del D.Lgs. n.74/00**, riferito a due annualità, la Corte di Appello aveva espunto la circostanza aggravante di cui all'**art.61, n.7 c.p.**, per cui la Cassazione ha affermato che *"sembra in radice da escludere che nel caso di specie possa parlarsi di gravità nel senso indicato dalla Corte lussemburghese, avuto riguardo al sicuro ridimensionamento e alla non ancora definita entità dell'imposta di cui si assume l'evasione"*.

Inoltre, con specifico riferimento alla questione intertemporale, la Suprema Corte ha osservato che, nel caso in esame, il reato contestato era stato già dichiarato **estinto per prescrizione** per una delle due annualità, con **declaratoria passata in giudicato**. Ciò posto, il Giudice di legittimità ha statuito che *"in relazione alla successiva e residua annualità, sarebbe **inaccettabile**, anche sotto il profilo giuridico, che la **prescrizione del reato** (che risulta a sua volta **decorsa**, come si è detto, già prima della sentenza impugnata, in base alla legislazione nazionale, e al diritto vivente), **possa oggi essere vanificata per effetto di un'interpretazione sopravvenuta dell'art. 325 del TFUE, come quella offerta dalla sentenza Taricco"***.

Con un'ineccepibile ricostruzione della sentenza Taricco, la Cassazione ha rilevato che, nelle proprie conclusioni in detto procedimento, l'Avvocato Generale presso la Corte aveva affermato un margine discrezionale per i Giudici degli stati membri nell'ipotesi in cui non sia ancora intervenuta la prescrizione. Diversamente, ha argomentato la Corte di Cassazione nella sentenza in commento, si versa in una ipotesi di vero e proprio **"diritto quesito"** dell'imputato **all'estinzione del reato** per il quale **sia già intervenuto il termine di prescrizione**. Tale diritto, secondo l'interpretazione fornitane dal Giudice di legittimità nella sentenza che ci occupa, *"non appare pregiudicabile per effetto di una **forma atipica di ius superveniens** come quella introdotta dalla Corte lussemburghese con la più volte citata pronunzia"*.

Alla luce di ciò, in ogni caso, la disapplicazione degli artt.160 e 161 c.p. dovrà essere valutata rispetto a fatti **non ancora prescritti** alla data di pubblicazione della sentenza Taricco.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Finanziamento infruttifero: dietrofront della Cassazione

di **Pietro Vitale**

In un [precedente intervento](#) si era osservato come la Cassazione, sezione V, nella **sentenza 17.07.2015 n. 15005**, aveva ritenuto non ricorrere una ipotesi di *transfer pricing* nei casi di **finanziamenti infruttiferi**.

La medesima sezione V della **Cassazione**, con la **sentenza 15.04.2016, n. 7493**, ritorna sui suoi **passi** negando la precedente sentenza ed affermando la possibilità di **sindacare la non applicazione di interessi attivi su versamenti in conto futuro aumento di capitale, riqualificati come finanziamenti**, a favore di controllate estere qualora non sia rispettata la *ratio* della norma dell'articolo 110, comma 7, TUIR.

Per la Cassazione tal *ratio legis* “**va rinvenuta nel principio di libera concorrenza enunciato nell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE**”, secondo cui “**la valutazione “in base al valore normale” prescinde dalla capacità originaria dell'operazione di produrre reddito e, quindi, da qualsivoglia obbligo negoziale delle parti attinente al pagamento del corrispettivo** (cfr. Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali, paragrafo 1.2). Si tratta, infatti, di **esaminare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e confrontarla con analoghe operazioni realizzate**, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e valutarne la conformità a queste (cfr., sui criteri di individuazione del valore normale, Cass. n. 9709 del 2015): **pertanto, la qualificazione di infruttuosità del finanziamento, eventualmente operata dalle parti** (sulle quali incombe il relativo onere probatorio, dato il carattere normalmente oneroso del contratto di mutuo, ai sensi dell'art. 1815 c.c.), **si rivela ininfluenza, essendo di per sé inidonea ad escludere l'applicazione del criterio di valutazione in base al valore normale**”.

Questo nuovo orientamento dovrebbe valere solo per quei finanziamenti **cross-border** a cui, come noto, si rende applicabile l'articolo 110, comma 7, TUIR (che prevede la loro remunerazione a valore normale). Non sono, tuttavia, noti gli atti delle sentenze che hanno portato a riqualificare i versamenti in conto capitale in finanziamenti; si legge nella **C.T.R. Milano 22.3.2007 n. 38/11/07** che, per il versamento in conto futuro aumento capitale, “**la diversa denominazione riportata nella contabilità delle controllate estere sarebbe dipesa dalla non previsione di tale classificazione nella normativa dei rispettivi Paesi**”; sembra, pertanto, che anche tale elemento sia stato rilevante a tali fini.

A ben vedere l'orientamento della Cassazione rispecchia il concetto di abuso del diritto di cui al nuovo articolo **10-bis** D.Lgs. n. 212/2000, **in base al quale configurano abuso del diritto le operazioni**:

- da cui consegue un **vantaggio fiscale indebito**;
- prive di **sostanza economica**;
- ove il vantaggio fiscale perseguito **non sia marginale**.

Un vantaggio è indebito se viola la *ratio* della norma che doveva invece essere applicata. Se il vantaggio non è indebito non è necessario verificare le altre condizioni. Per la Cassazione, negli apporti di capitale da riqualificare come finanziamento, è applicabile l'articolo 110, comma 7, del TUIR la cui *ratio*, come detto, è da ricercare nell'articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE (sempre applicabile in Italia ai rapporti *intercompany*). Nel caso di specie il vantaggio fiscale potrebbe essere illecito se, secondo le regole del valore normale in tema di prezzi di trasferimento, un determinato apporto di denaro alla controllata estera (o sotto forma di finanziamento a tasso zero o sotto forma di versamento in conto capitale) doveva – invece – essere remunerato con un **congruo tasso di interesse**.

Anche volendo ammettere che vi è un vantaggio indebito in quanto un trasferimento di denaro non remunerato a favore della propria controllata non è in linea con l'articolo 9 del Modello OCSE, **occorre che anche gli altri due requisiti siano soddisfatti, ossia mancanza di sostanza economica e non marginalità del vantaggio fiscale perseguito**.

La recente **circolare n. 6/E/2016**, in tema di *leveraged buy out*, richiama i paragrafi 1.64-1.67 delle linee guida sui prezzi di trasferimento, al fine di legittimare la **riqualificazione** (in quella sede) di un finanziamento in versamento in conto capitale (al fine di disconoscere la deducibilità degli interessi passivi dello *special purpose vehicle*) qualora, dalle clausole contrattuali del cd. *financial package* con terzi finanziatori (tipicamente le banche), si evinca (ad esempio dai *financial covenants*, dalla postergazione) una sostanziale **equiparazione** del finanziamento *intercompany* con apporti patrimoniali. In tale sede l'analisi della sostanza economica dell'operazione e della non marginalità del vantaggio fiscale sono di più immediata comprensione (la *target*, infatti, viene acquisita interamente a debito). Viceversa, **nella maggior parte delle ipotesi non dovrebbe potersi avere una riqualificazione dell'operazione nel senso più favorevole all'Amministrazione finanziaria**; infatti, come detto, occorre verificare il rispetto di tutte e tre le sopra citate condizioni.

Tra l'altro, se proprio fosse possibile, la riqualificazione dovrebbe passare per le regole sulla corretta attribuzione del "*free capital*" (ossia il capitale sociale teorico che dovrebbe avere una stabile organizzazione) alla stabile organizzazione sulla base dell'**authorised OECD Approach** (AOA). Si ricorda che a livello OCSE il principio generale è rappresentato dal fatto che la stabile organizzazione debba avere sufficiente "*free capital*" per supportare le funzioni, gli *assets* e i rischi ad essa attribuiti. A tali fini, è posta particolare enfasi al metodo con cui tale "*free capital*" debba essere attribuito per evitare o minimizzare una doppia tassazione od ancora non avere nessuna tassazione. Per una prima applicazione a livello interno delle regole del "*free capital*" si veda anche la risoluzione n. 44/E/2006.

Le regole del "free capital", applicabili alle stabili organizzazioni, non sarebbero invece di immediata applicazione tra due entità costituite sotto forma di società, tra le quali devono

semplicemente essere rispettate le regole del *transfer pricing tout court*. Certo! Se la controllata estera ha un profilo funzionale scarno (ad esempio un agente ovvero un *low risk/stripped distributor*) occorrerebbe giustificare il perché si procede a metterle a disposizione somme di denaro non remunerate – capitalizzandola oltremodo o finanziandola a tasso zero- anziché finanziarla con un congruo tasso di interesse (somme di denaro magari inutilizzate a causa dello scarno profilo funzionale).

Questi principi OCSE, non potrebbero tuttavia essere applicati ai finanziamenti (o a maggior ragione a versamenti in conto capitale) tra due **società italiane**, con la conseguenza che da un punto di vista squisitamente fiscale una società italiana potrebbe capitalizzare a proprio piacimento un'altra società controllata sempre residente in Italia.

Tra società italiane non si può riqualificare un'operazione genuina che nasce civilisticamente come un apporto patrimoniale in una operazione avente natura reddituale, soprattutto in relazione ai soggetti che applicano i principi contabili nazionali per i quali valgono, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR, le qualificazioni giuridico-formali dell'operazione.

Anche l'Associazione italiana Dottori Commercialisti, con la **Norma di comportamento 03/2016 n. 194**, ha ribadito che è pienamente legittimo effettuare un versamento in conto capitale e la presunzione di cui all'articolo 46 e 89 del TUIR serve a distinguere i versamenti effettuati a titolo di mutuo (fruttifero o infruttifero) da quelli effettuati a titolo diverso (tipicamente ad incremento del patrimonio netto). A tali fini, l'AIDC ribadisce **che per provare che trattasi di un mutuo – ex articolo 1815 cod. civ. – i mezzi di prova possono ad esempio essere:**

- scambio di corrispondenza, anche in forma elettronica;
- atto pubblico;
- scrittura privata in qualunque forma;
- delibera assembleare o dell'organo amministrativo;
- copia ordini di bonifico con causale "finanziamento infruttifero soci" o similare e/o estratti conto bancari che evidenziano analoghe causali;
- informativa di bilancio.

AGEVOLAZIONI

Il legame tra operazioni straordinarie e agevolazione Patent Box

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

Le considerazioni relative al regime *Patent Box* a seguito dell'effettuazione di operazioni straordinarie sono, secondo la prassi, di carattere **favorevole**, sia per quanto riguarda la gestione dell'agevolazione, sia per quanto concerne l'efficienza nell'esercizio dell'attività di ricerca e sviluppo. Innanzitutto **la natura dell'operazione** effettuata merita un approfondimento, in quanto, ai fini della presente disciplina, è necessario che la stessa si riferisca ad una vera e propria **compenetrazione di aziende**, le quali devono essere dotate di una propria struttura e nelle quali siano comprese uno o più beni immateriali con svolgimento di attività di ricerca e sviluppo o sfruttamento economico degli stessi. Proprio per questo motivo vengono annoverate solo **la fusione, la scissione ed il conferimento di azienda**, tralasciando le operazioni caratterizzate dal solo acquisto di singoli beni, ovvero quelle in cui si acquisiscono entità che posseggono solo beni immateriali senza avere una struttura idonea allo sviluppo ed allo sfruttamento economico degli stessi. Come affermato nella **circolare 11/E/2016** le valutazioni dell'Amministrazione finanziaria si spingeranno anche al controllo dei vincoli appena descritti.

Appurata la natura dell'operazione straordinaria contemplata nella disciplina del *Patent Box*, si provvede ad effettuare un'analisi di ciò che avviene in relazione all'agevolazione in questione, ovvero si assiste ad un **subentro del soggetto avente causa** (società incorporante, società beneficiaria e società conferitaria) **nell'esercizio dell'opzione effettuata dal dante causa** (società incorporata, società scissa e società conferente), comprensivo anche degli aspetti legati alla **natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi**.

Per i regimi non ancora in linea con il *nexus approach*, se le operazioni straordinarie sono poste in essere **entro il 30 giugno 2016**, il documento di prassi afferma che il subentro possa avvenire anche nel caso in cui le stesse abbiano ad **oggetto singoli beni immateriali**, a condizione che siano effettuate **tra società che alla data di entrata in vigore della disciplina appartenevano al medesimo gruppo societario**. Pertanto, ciò significa che **le operazioni attuate entro il 30 giugno 2016 tra società che alla data del 31 dicembre 2014 appartenevano al medesimo gruppo societario** possono usufruire del subentro citato anche se le stesse hanno ad oggetto singoli beni immateriali e non aziende.

Non rilevano, inoltre, **ai fini della determinazione del rapporto costi qualificati/costi complessivi**, gli eventuali **maggiori valori contabili del bene immateriale** iscritti in bilancio:

- a seguito di disavanzo da fusione;

- a seguito di disavanzo da scissione;
- in relazione al conferimento d'azienda.

La motivazione di tale precetto è riconducibile alla natura dell'approccio *nexus*, ovvero, dato che per lo stesso si deve considerare **il costo effettivamente sostenuto dal soggetto che acquista il bene immateriale**, non risulta opportuno prendere a riferimento rilevazioni meramente contabili, come il disavanzo da fusione o scissione o l'iscrizione di maggiori valori in sede di conferimento di azienda. Si noti che tale regola è sempre applicabile nelle sole ipotesi in cui l'operazione straordinaria abbia ad oggetto un'azienda oppure sia attuata all'interno del medesimo gruppo nel periodo sopra citato.

Per quanto riguarda, infine, l'eventuale **riallineamento parziale o totale del valore del bene immateriale**, che si configura quale oggetto dell'agevolazione in questione, l'Amministrazione finanziaria ha stabilito che il maggior valore fiscale affrancato:

- rilevi ai fini della **quantificazione del reddito agevolabile** derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale;
- non rilevi ai fini della determinazione del rapporto costi qualificati/costi complessivi.

RISCOSSIONE

Il concetto di “lieve inadempimento”

di **Davide De Giorgi**

I Giudici di Piazza Cavour, con la **sentenza n. 9176**, del **6 maggio 2016**, hanno fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicabilità dell'articolo **15-ter**, **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602**, introdotto dall'articolo 3, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, e cioè la disposizione sul c.d. **lieve inadempimento**, che ricorre ogni qualvolta **ritardi di breve durata** ovvero **errori di limitata entità nel versamento** delle somme dovute non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e, quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definatori né determinano la decadenza dalla **rateazione**.

La pronuncia in commento è degna di nota in quanto si tratta della **prima pronuncia** della Corte di Cassazione sulla novella istitutiva del c.d. lieve inadempimento, in base alla quale l'**insufficiente** versamento della rata, per una frazione non superiore al tre per cento del dovuto ovvero a euro 10.000, così come il **tardivo** versamento della prima rata non superiore a **sette** giorni, non potrà comportare la decadenza dai benefici previsti delle diverse norme.

Con la pronuncia *de qua* è stato *in primis* specificato che la suddetta “scriminante”, in **vigore** dal **22 ottobre 2015**, non è applicabile in maniera **retroattiva**.

Tale assunto trova la sua giustificazione giuridica nella **disposizione** di natura **transitoria** dettata dall'articolo 15, comma 4, del citato D.Lgs. n. 159 del 2015.

Più specificatamente, la disposizione transitoria recita che “*Le disposizioni di cui all'articolo 3 comma 1, si applicano:*

- 1. a)** *per le rateazioni di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso: 1) al 31 dicembre 2014; per le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462; 2) al 31 dicembre 2013, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 3, comma 1; del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462; 3) al 31 dicembre 2012, per le somme dovute ai sensi dell'articolo 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, a seguito della liquidazione dell'imposta dovuta sui redditi di cui all'articolo 17 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo che per le somme dovute relativamente ai redditi di cui all'articolo 21 del medesimo testo unico, per le quali le disposizioni si applicano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013;*
- 2. b)** *per le rateazioni disciplinate ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, agli atti di adesione, agli atti definiti ai sensi dell'articolo 15 del decreto*

legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle conciliazioni giudiziali e alle mediazioni tributarie perfezionati a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”.

Dopo aver chiarito l'applicabilità temporale, i giudici del “Palazzaccio” chiariscono che la previsione del **lieve inadempimento non** riguarda invece la **diversa fattispecie** prevista dal **D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, articolo 15**, il quale stabilisce la perdita del beneficio della riduzione delle sanzioni qualora il contribuente destinatario dell'avviso di accertamento non abbia provveduto al pagamento delle imposte e delle sanzioni ridotte entro il **termine perentorio** previsto per l'impugnazione dell'atto impositivo.

Sulla base di tale ricostruzione viene **condannato (anche alle spese di giudizio) il contribuente** che ha impugnato la **cartella** emessa a seguito della iscrizione a ruolo dell'**importo** corrispondente ai tre quarti delle sanzioni, dovuto in aggiunta al quarto delle sanzioni spontaneamente versato, contestato in ragione del ritardo con il quale aveva provveduto al pagamento delle somme oggetto di un avviso di accertamento relativo all'anno 2003, divenuto definitivo per **mancata impugnazione**.

In questa circostanza **non prevale la tesi del contribuente** che tenta, tra l'altro, di addebitare la colpa del ritardo nel pagamento ad un errore imputabile all'Amministrazione finanziaria.

Dalla lettura dei fatti si evince che il contribuente **adduce** una **difficoltà di reperimento** dei **codici tributo Irap** da **inserire** nel modello delega **F24**, assumendo quale dovere dell'Amministrazione finanziaria la compilazione integrale del modello delega F24.

Su questo punto, già i Giudici di *seconde cure* avevano rammentato al ricorrente che il mancato inserimento del codice di versamento dell'Irap nella delega di pagamento era a lui addebitabile, presentatosi presso la banca il giorno della scadenza del termine utile per effettuare il versamento senza essere in possesso di tale codice, agevolmente reperibile.

Inoltre, veniva chiarito che **non rientra nei compiti dell'Amministrazione finanziaria inserire nel modello delega F24 di versamento il codice identificativo dell'Irap**, non essendo essa nella condizione di sapere preventivamente quale sia la regione alla quale competeva il versamento dell'imposta locale da parte del contribuente.

Infine, si segnala una **diversa interpretazione** data dalla stessa Amministrazione finanziaria con la **circolare del 27 aprile 2016, n. 17**, che **estende** il campo di applicazione della novella sul **lieve inadempimento** anche all'ipotesi della **definizione in acquiescenza dell'accertamento**.