

Edizione di lunedì 5 dicembre 2016

LAVORO E PREVIDENZA

[L'ispettorato del lavoro sulle prestazioni sportive dilettantistiche](#)

di Guido Martinelli

BILANCIO

[Disponibilità liquide: la classificazione in bilancio](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

IVA

[Il reverse charge "esterno" per le operazioni rilevanti in Italia](#)

di Marco Peirolo

IMU E TRIBUTI LOCALI

[FAQ del MEF sulla seconda rata IMU e TASI 2016](#)

di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

[Cumulabili sanzioni amministrative e interessi di mora sulle accise](#)

di Luigi Ferrajoli

LAVORO E PREVIDENZA

L'ispettorato del lavoro sulle prestazioni sportive dilettantistiche

di **Guido Martinelli**

Il neocostituito ispettorato nazionale del lavoro ha emanato, con propria lettera [circolare del primo dicembre, protocollo 1/2016](#), le proprie indicazioni operative sul trattamento, ai fini **previdenziali**, dei compensi erogati dalle società e associazioni sportive dilettantistiche.

La presa di posizione appare quanto mai **opportuna** alla luce degli ondivaghi orientamenti fino ad oggi ricavabili dalla giurisprudenza in materia e i notevoli contenziosi che ne sono derivati.

Il punto di partenza nasce dal **mancato inquadramento**, sotto il profilo del diritto del lavoro, dell'attività posta in essere dai soggetti che prestano la propria opera in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

Era stata la stessa **Suprema Corte** costretta a scrivere che: “... *va aggiunto che la figura del lavoratore sportivo dilettante non forma oggetto di una disciplina giuridica compiuta, né nell'ordinamento sportivo, né in quello nazionale. Manca, infatti, uno specifico inquadramento sotto il profilo del diritto del lavoro mentre si rinviene la regolazione di taluni aspetti specifici, soprattutto nel settore del diritto tributario ...*” (Cassazione sentenza n. 602/2014).

Il problema, rimasto insoluto anche dopo l'equivoca formulazione dell'**articolo 2, secondo comma, lett. d, del D.Lgs. 81/2015**, era se l'**inquadramento fiscale** dei compensi sportivi (che per la qualificazione come reddito diverso producevano come conseguenza l'assenza di copertura previdenziale e assicurativa) fosse applicabile o meno anche a prestazioni che avessero come “causa” una **prestazione di lavoro** oppure se fosse una fattispecie, quella dei compensi sportivi, applicabile solo a prestazioni a **carattere associativo**.

La Giurisprudenza aveva, in questi ultimi anni, **costruito una fattispecie “lavoristica”** (“...*la finalità perseguita dal legislatore è quella di realizzare un regime di favore a vantaggio delle associazioni sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell'imposta (e della contribuzione) quanto queste corrispondano in forme di rimborsi forfettari o di compensi non solo agli atleti ma anche a tutti coloro che collaborino con mansioni tecniche o anche gestionali, al funzionamento della struttura riconosciuta dal Coni. Vi sottende, ovviamente, la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione, sul presupposto della oggettiva valenza della funzione, anche educativa che consegue all'esercizio di attività sportive non professionistiche*” **Corte di Appello di Firenze sentenza n. 683/2014**; “... *Non sono condivisibili le conclusioni cui è pervenuto il giudice di primo grado nel delineare un nesso tra la natura del rapporto di lavoro e la qualifica di «esercente attività sportiva dilettantistica» che ben può caratterizzare qualsiasi tipo di rapporto di lavoro, rendendo pertanto fruibili i relativi sgravi fiscali e contributivi a prescindere*

dalla natura autonoma o subordinata dello stesso...” **Corte di Appello di Bologna sentenza n. 250/2016**) che risulta oggi **confermata** dalla presa di posizione assunta dal servizio ispettivo con la circolare in commento.

Inserendosi in un filone che aveva già visto, in senso conforme, la circolare del Ministero del Lavoro del 21.02.2014 e del successivo interpello n. 6/2016, l'ispettorato specifica la natura di **“normativa speciale”** applicabile al caso di specie volta a *“favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico”*. Pertanto, procede il documento in commento, *“la corretta individuazione dei soggetti eroganti (ASD, SSD) attraverso il registro delle società sportive **costituisce la condizione principale per l'applicazione del regime agevolativo**”* e dei soggetti beneficiari individuando come tali coloro i quali svolgano le funzioni necessarie per lo svolgimento dell'attività.

In questo quadro viene precisato, quindi, che l'applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita, **senza ulteriori considerazioni legate alla professionalità nello svolgimento dell'attività o alla subordinazione della stessa**, sulla base di quanto ricordato dalla giurisprudenza sopra indicata, al verificarsi delle seguenti condizioni:

1. ***“che l'associazione / società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal Coni attraverso l'iscrizione nel registro delle società sportive;***
2. ***che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo – dilettantistiche così come regolamentate dalle singole Federazioni”.***

Questa presa di posizione sicuramente appare un importante contributo di chiarezza ad una disciplina che suscitava molte incertezze e che aveva portato a numerosi contenziosi tuttora in corso. Appare altrettanto vero che, come tale, non può che essere ritenuta **insufficiente**, anche perché costruita solo sotto il profilo amministrativo e, pertanto, si auspica che sia solo un punto di partenza per un totale riesame legislativo della fattispecie del lavoro sportivo dilettantistico.



BILANCIO

Disponibilità liquide: la classificazione in bilancio

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Le disponibilità liquide, secondo l'[articolo 2424 del codice civile](#), sono costituite da: depositi bancari, depositi postali, assegni, denaro e valori in cassa. La voce oggetto del presente contributo viene analizzata dal **principio contabile OIC 14**, di cui è presente attualmente una bozza per la consultazione, redatta in considerazione delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015. Le disponibilità liquide, come riviste dal documento citato, risultano di nostro interesse dal punto di vista della **classificazione e del contenuto delle voci**. Fulcro delle novità è quella riguardante il paragrafo dedicato alla **tesoreria accentrata** (*cash pooling*) ed è quindi opportuno iniziare il presente contributo dalla medesima.

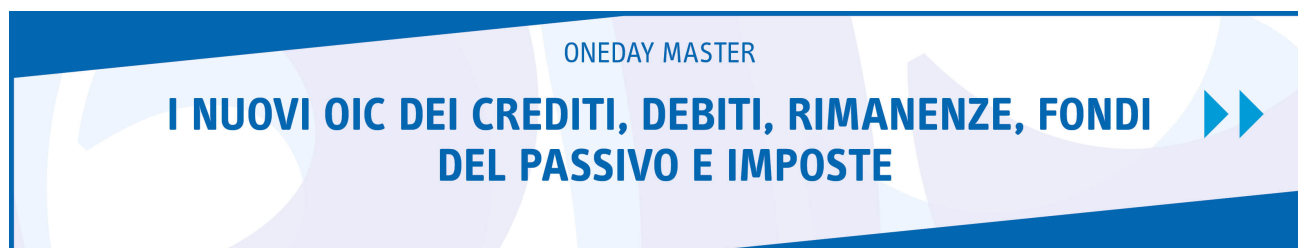
La circostanza analizzata si configura in un **accentramento della gestione della tesoreria**, situazione presente in alcuni gruppi di società e attuata ai fini di un miglioramento dell'uso delle risorse finanziarie. Mediante questo strumento, la **liquidità viene amministrata da un unico soggetto giuridico**, ovvero dalla società capogruppo o da una società finanziaria del gruppo. Tale attività gestoria comporta quindi che il **versamento di liquidità da parte delle singole società partecipanti generi un credito** verso la società che si occupa della tesoreria, il quale può essere inserito, ai sensi del [comma 3 dell'articolo 2423-ter](#), nelle "*Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*", attraverso una specifica voce denominata C.III).7) "*Attività finanziarie per la gestione accentrata della tesoreria*". Tale indicazione avviene solamente quando risultano contestualmente intervenuti dei presupposti specifici, quali l'**assimilazione delle condizioni contrattuali** che regolano la gestione della tesoreria accentrata a quelle di un **deposito bancario** e la **marginalità del rischio di perdita** della controparte. La mancanza dei presupposti citati classifica il credito in questione nelle **immobilizzazioni finanziarie**.

Nelle motivazioni inserite alla fine della bozza del documento OIC 14, non costituenti parte integrante dello stesso, si afferma che tale classificazione è attribuita secondo la logica per cui tali crediti **non risultano poter essere indicati all'interno delle disponibilità liquide** a causa della natura della controparte e proprio per questo motivo è adeguata l'indicazione all'interno delle "*attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni*". Si riscontra quindi che i crediti da "*cash pooling*", aventi le caratteristiche descritte, vengono attribuiti alla voce citata contenente in generale poste quali **partecipazioni e altri titoli**.

Inoltre, tra il novero delle variazioni effettuate si trova la cancellazione dal paragrafo 5 dell'**incasso a breve termine** dei **depositi bancari e postali**, quali disponibilità presso il sistema bancario o l'amministrazione postale, attribuendo **univocità all'incasso a pronti**. Una logica incline alla tempestività si riscontra peraltro anche dove si afferma che esiste, in mancanza di

indicazioni specifiche, la **presunzione di un immediato utilizzo** da parte della società di ogni disponibilità liquida riportata nello stato patrimoniale. In riferimento all'eliminazione dell'incasso a breve termine dei depositi in questione è opportuno rilevare che nel paragrafo 9 si afferma che *“le disponibilità liquide vincolate sono iscritte nell'attivo circolante, fatti salvi i casi nei quali la natura del vincolo non sia tale da indurre a considerarle come immobilizzazioni. A questi fini rileva, tra l'altro, **la stabilità e la temporaneità del vincolo**, oppure il fatto che il vincolo dipenda da una decisione presa dalla società stessa – che decide di vincolare dei fondi – o da soggetti terzi”*. Come noto, il **criterio** stabilito per la classificazione degli elementi dell'attivo è quello **per destinazione**, come affermato all'interno del paragrafo 31 del principio contabile OIC 12 (bozza per la consultazione) e ai sensi del [comma 1 dell'articolo 2424-bis cod. civ.](#), il quale considera come fattore discriminante per la loro iscrizione tra le immobilizzazioni l'assegnazione agli stessi di un **utilizzo durevole**. A titolo meramente informativo è utile constatare che il criterio *de quo* è affiancato, per quanto riguarda i **crediti**, da informazioni di carattere finanziario. Come precisa infatti l'ultimo principio citato, gli stessi devono essere riportati contemplando il periodo, ovvero l'esercizio, nel quale **muteranno in disponibilità liquide**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ONEDAY MASTER

**I NUOVI OIC DEI CREDITI, DEBITI, RIMANENZE, FONDI
DEL PASSIVO E IMPOSTE**

IVA

Il reverse charge “esterno” per le operazioni rilevanti in Italia

di **Marco Peirola**

Fino al 31 dicembre 2009, l'[articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#) prevedeva che i soggetti passivi non residenti né stabiliti in Italia, che avessero effettuato operazioni nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti non esercenti attività d'impresa, arte o professione, dovessero assolvere agli obblighi IVA derivanti dalla disciplina nazionale identificandosi direttamente in Italia o tramite la nomina di un rappresentante fiscale.

Nel peculiare caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, i soggetti non stabiliti potevano **scegliere se identificarsi in Italia (direttamente o tramite la nomina di un rappresentante fiscale) o non identificarsi.**

Nel caso in cui il soggetto non residente avesse optato per tale ultima possibilità, il terzo comma dell'articolo 17 stabiliva che gli obblighi in materia IVA fossero assolti dal cessionario o committente con il meccanismo del *reverse charge*. In base a tale disposizione e al secondo comma dell'[articolo 44 del D.L. n. 331/1993](#), il sistema dell'inversione contabile trovava in ogni caso applicazione – cioè **anche nell'ipotesi in cui il soggetto non residente fosse identificato ai fini IVA in Italia** – per le prestazioni (es. quelle derivanti da contratti di locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, quelle pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica, quelle di trasporto intracomunitario di beni e le relative intermediazioni, che avessero avuto inizio nel territorio dello Stato) già disciplinate dall'[articolo 7, comma 4, lett. d\), del D.P.R. n. 633/1972](#) e dall'articolo 40, [commi 4-bis, 5, 6 e 8](#), del D.L. n. 331/1993 rese da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto ivi stabilito. Per tali prestazioni, il debitore dell'imposta era comunque da individuarsi nel committente stabilito in Italia, anche quando il prestatore non residente fosse ivi identificato ai fini IVA.

Dal 1° gennaio 2010, il secondo comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 amplia l'ambito applicativo del *reverse charge* cd. “obbligatorio”, vale a dire delle ipotesi in cui – in deroga ai criteri generali previsti dal primo comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 – il debitore dell'imposta non è, come di regola avviene, il cedente o prestatore, bensì il cessionario o committente. Dal 2010, infatti, l'IVA relativa a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia, rese da soggetti non residenti (ad eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia), deve sempre essere assolta dal cessionario o committente, se soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, **ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.**

In merito ai criteri di applicazione dell'inversione contabile, a seguito delle modifiche introdotte dall'[articolo 1, comma 325, lett. b\), della L. n. 228/2012](#) (Legge di Stabilità 2013), il cessionario o committente deve assolvere l'imposta mediante la **procedura di integrazione e di registrazione** prevista dagli [articoli 46 e 47 del D.L. n. 331/1993](#) per tutte le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, siano esse cessioni di beni o prestazioni di servizi, effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. La **procedura di autofatturazione** resta, pertanto, applicabile per le sole cessioni di beni e prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere da un operatore extracomunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Dal 1° gennaio 2013, quindi, il cessionario o committente nazionale deve:

- **numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla** con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile ([articolo 46, comma 1, D.L. n. 331/1993](#));
- **annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura**, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro IVA vendite (articolo 23, D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera ([articolo 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993](#));
- **annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti** (articolo 25 del D.P.R. n. 633/1972), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (articolo 47, comma 1, del D.L. n. 331/1993). In particolare, la fattura può essere annotata, ai sensi dell'[articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972](#), a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA ex articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972);
- **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, del D.L. n. 331/1993](#)). Si ricorda che la fattura emessa dal prestatore comunitario, al pari del documento commerciale emesso dal prestatore extracomunitario, può essere assunta come **indice di effettuazione dell'operazione**, cui va ricondotta l'esigibilità dell'imposta, che deve essere assolta dal cessionario o committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 89 del 25 agosto 2010](#), ha chiarito che il *reverse charge* è obbligatorio **anche se l'operatore non residente è identificato ai fini IVA in Italia direttamente o per mezzo del rappresentante fiscale**. Nel citato documento di prassi, è stato consentito che, in relazione ad una cessione o prestazione interna, il rappresentante fiscale

possa – per proprie esigenze – emettere nei confronti del cessionario o committente 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).

Con la successiva [risoluzione n. 21 del 20 febbraio 2015](#), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il **documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale** di un soggetto passivo non residente, per una cessione o prestazione 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 cedente o prestatore estero**. Secondo l'Agenzia, il cessionario o committente nazionale che non abbia ricevuto la fattura intestata all'operatore non residente entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione deve applicare la procedura di regolarizzazione prevista dall'articolo 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993, emettendo **autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**, da annotare nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (articolo 47, comma 1, del DL n. 331/1993).



IMU E TRIBUTI LOCALI

FAQ del MEF sulla seconda rata IMU e TASI 2016

di **Alessandro Bonuzzi**

Al fine di agevolare il versamento della **seconda rata** dell'IMU e della TASI per l'anno 2016, in scadenza il prossimo 16 dicembre, il **Ministero dell'economia e delle finanze** ha elaborato le [risposte ad alcune domande frequentemente poste all'Amministrazione finanziaria](#) dagli addetti ai lavori in merito alla corretta individuazione delle **aliquote applicabili**.

Le indicazioni fornite sono esposte nella seguente tabella di sintesi.

QUESTIONE

CHIARIMENTO

1. **Quali delibere considerare e dove reperirle**

Il versamento deve essere effettuato sulla base delle **delibere approvate dal comune per l'anno 2016** a condizione che:

- l'atto sia stato adottato entro il 30.4.2016 (ad eccezione dei comuni del Friuli Venezia Giulia, per i quali è stato stabilito al 30.6.2016 e poi ulteriormente differito al 31.7.2016 limitatamente ai comuni interessati dalle ultime elezioni amministrative);
- l'atto sia stato pubblicato sul sito internet www.finanze.it entro il 28.10.2016;
- l'aliquota fissata per la singola fattispecie impositiva **non sia stata aumentata** rispetto a quella applicabile nell'anno 2015.

La verifica sulla sussistenza delle condizioni può essere effettuata accedendo al sito internet www.finanze.it.

2. **Assenza di delibera 2016 pubblicata sul sito**

Il versamento del saldo va effettuato utilizzando le **aliquote dell'anno 2015**.

Occorre però tener conto delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2016 in relazione all'abitazione principale, ai terreni agricoli e agli immobili in comodato e locati a canone concordato.

3. **Delibera 2016 approvata oltre il 30.4.2016**

Il versamento del saldo va effettuato utilizzando le **aliquote dell'anno 2015**.

Anche in questo caso occorre però tener conto delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2016.

4. **Delibera 2016 approvata entro il termine ma pubblicata oltre il 28.10.2016**

Il versamento del saldo va effettuato utilizzando le **aliquote dell'anno 2015** (salvo situazione particolari per le quali si rimanda alla FAQ).

Anche in questo caso occorre però tener conto delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2016.

5. **Delibera 2016 che prevede l'aumento delle aliquote IMU** Trovano applicazione le **aliquote vigenti per l'anno 2015**.
Infatti, l'efficacia delle delibere che prevedono aumenti rispetto ai livelli di aliquote applicabili per l'anno 2015 è automaticamente sospesa.
6. **Delibera 2016 che introduce sia un'aliquota IMU ridotta che una più elevata** I contribuenti **possono usufruire dell'aliquota agevolata deliberata**.
Infatti, la delibera deve considerarsi inefficace solo nella parte in cui dispone l'aumento dell'aliquota rispetto al 2015.
7. **Delibera 2016 che prevede per il comodato un'aliquota IMU più alta rispetto al 2015** Trova applicazione l'**aliquota agevolata IMU vigente per l'anno 2015**.
Peraltro, qualora ricorrano i requisiti previsti dalla lettera 0a) dell'articolo 13, comma 3, D.L. 201/2011, alle unità immobiliari date in comodato si applicherà
- sia la **riduzione del 50% della base imponibile**,
 - sia l'aliquota agevolata vigente nell'anno 2015.
- Tale conclusione vale ovviamente anche per la **TASI**.
- Le stesse conclusioni (IMU/TASI) si applicano in relazione agli **immobili locati a canone concordato** i quali beneficiano quindi:
- sia della relativa (eventuale) aliquota agevolata vigente nel 2015;
 - sia della riduzione dei tributi al 75%.
8. **Delibera 2016 che prevede un'aliquota TASI per i fabbricati merce dappprima esentati** Qualora, in relazione ai **fabbricati merce**, la delibera TASI preveda l'applicazione dell'aliquota dell'1 per mille – mentre nell'anno 2015 era stato previsto l'**azzeramento** dell'aliquota – **anche per il 2016 il tributo non è dovuto**.
Ciò in ragione del fatto che non è consentito alcun incremento rispetto alla misura dell'aliquota vigente nell'anno 2015.
9. **Aumento di aliquota IMU 2016 con dissesto finanziario del Comune** Trova applicazione l'**aumento** dell'aliquota.
La sospensione dell'efficacia degli aumenti **non opera** per i Comuni che deliberano il dissesto e il predissesto.
10. **Maggiorazione TASI per il 2015 in caso di mancata approvazione della delibera 2016** La **maggiorazione TASI** dello 0,8 per mille vigente nel 2015 **non è applicabile nel 2016**.
In particolare, la maggiorazione non è applicabile:
- in assenza della delibera 2016 di conferma (come nel caso analizzato);
 - quando, sebbene sia presente la delibera 2016 di conferma, la stessa sia stata adottata oltre il 30.4.2016 o sia stata pubblicata sul sito

www.finanze.it oltre il 28.10.2016.



CONTENZIOSO

Cumulabili sanzioni amministrative e interessi di mora sulle accise

di **Luigi Ferrajoli**

Con la [sentenza n. 16165 del 3 agosto 2016](#) la Corte di Cassazione ha stabilito che, in caso di tardivo versamento delle accise, la sanzione amministrativa del 30% prevista dall'[articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997](#) è cumulabile con l'applicazione dell'indennità di mora e degli interessi ex articolo 3, comma 4, Testo unico accise.

Nella vicenda sottoposta all'esame dei giudici di legittimità, la Regione Campania aveva irrogato ad una società la sanzione per **ritardato versamento dell'accisa sul gas metano** per il periodo di imposta 2002 in misura pari al 30% del tributo versato in ritardo, come previsto dall'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#). Inoltre, contestualmente, aveva richiesto **con atto separato** il pagamento dell'indennità di mora e degli interessi di mora previsti dall'[articolo 3, comma 4, del D.Lgs. 504/1995](#), che statuisce che in caso di ritardo nel pagamento dell'accisa si applica *“l'indennità di mora del 6 per cento, riducibile al 2 per cento se il pagamento avviene entro 5 giorni dalla data di scadenza, e sono, inoltre, dovuti gli interessi in misura pari al tasso stabilito per il pagamento differito di diritti doganali”*.

La società contribuente proponeva ricorso avanti alla competente CTP che tuttavia confermava la **legittimità della pretesa fiscale**, mentre la Commissione Tributaria Regionale della Campania accoglieva l'appello ed annullava l'atto **impositivo ritenendo incompatibili le due norme applicate**.

La Regione Campania ha quindi proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza di secondo grado eccependo la violazione e falsa applicazione dell'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#) e dell'[articolo 3, comma 4, del D.Lgs. 504/1995](#) che la CTR aveva ritenuto **non applicabili congiuntamente**.

La Corte di Cassazione, condividendo la teoria esposta dalla ricorrente, ha cassato la sentenza di secondo grado, stabilendo che, stante la **diversa funzione svolta dalle due norme (sanzionatoria per quanto concerne l'articolo 13 comma 1 D.Lgs. 471/1997 e risarcitoria per quanto riguarda l'articolo 3, comma 4, del D.Lgs. 504/1995)**, esse possono essere applicate in modo cumulativo.

Secondo la **Suprema Corte**, infatti, l'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, che prevede la sanzione amministrativa del 30% di ogni importo non versato per chi non esegue in tutto o in parte alle prescritte scadenze i versamenti in acconto, periodici, a conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, è **applicabile ad ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo** o di una sua frazione nel termine previsto, mentre l'applicazione dell'indennità di

mora e degli interessi richiesti dall'Ufficio assolve alla **diversa funzione risarcitoria** e costituisce *“un accessorio naturale e necessario del tributo che non esclude quindi l'applicabilità della sanzione”*.

La sezione V della Cassazione si era già espressa nei medesimi termini nell'**ordinanza n. 8553/2011** nella quale è precisato che *“In tema di **sanzioni amministrative tributarie**, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise, il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504), con la conseguenza che, nel caso di **omesso pagamento dell'imposta di consumo** sul gas trovano applicazione sia il D.Lgs. n. 471 cit., art. 13 che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia il D.Lgs. n. 504 cit., art. 3, n. 4, nel testo vigente “ratione temporis”, che prevede un'indennità di mora dovuta per il ritardato pagamento, trattandosi di norme pienamente compatibili, che non realizzano un **cumulo di sanzioni**, in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora)”*.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO

**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**