

Edizione di martedì 21 marzo 2017

ADEMPIMENTI

Ravvedimento operoso F24 a zero: ecco le sanzioni applicabili

di Marco Bomben

IVA

Istruzioni per l'estrazione dei beni dal deposito Iva

di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

Mancata attestazione di conformità non sempre causa di inammissibilità

di Angelo Ginex

IVA

Beni ceduti in esportazione dopo la lavorazione in altro Paese UE

di Marco Peirolo

ENTI NON COMMERCIALI

Conseguenze per le società sportive della delibera Coni

di Guido Martinelli

ADEMPIMENTI

Ravvedimento operoso F24 a zero: ecco le sanzioni applicabili

di Marco Bomben

Con la [risoluzione n. 36/E](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le **sanzioni applicabili** in relazione all'utilizzo dell'istituto del **ravvedimento operoso** per l'omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero.

Come noto, i **crediti che risultano dalle dichiarazioni fiscali** possono essere utilizzati **per compensare debiti fiscali e contributivi dal giorno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta** per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti crediti.

L'istituto della compensazione, tuttavia, è **soggetto alla limitazione** di cui all'[articolo 34, comma 1, L. 388/2000](#) la quale fissa in **700.000 euro il limite massimo di crediti d'imposta compensabili** per ciascun anno solare, ai sensi del D.Lgs. 241/1997, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale.

A tal proposito, ed al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, il modello F24 a zero per effetto di compensazione **deve essere sempre presentato e trasmesso telematicamente da tutti i contribuenti, titolari o meno di partita Iva**.

Ai sensi dell'[articolo 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997](#), per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla compensazione è prevista una **sanzione** pari:

- **50 € se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi.**
- **100 € se il ritardo è superiore a cinque giorni lavorativi.**

Il contribuente può tuttavia regolare la violazione mediante l'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 del D.Lgs. 472/1997](#), presentando il modello F24 a zero nel quale sia indicato:

- **l'ammontare del credito,**
- **le somme compensate,** e
- **versando la sanzione in misura ridotta.**

Quanto alla **sanzione da versare**, la [risoluzione n. 36/E](#) di ieri ha precisato che la stessa si determina in maniera diversa **a seconda dell'intervallo temporale** che intercorre tra la violazione e la relativa regolarizzazione così come riportato nella seguente tabella riepilogativa.

RITARDO

ENTRO 5 GG LAVORATIVI

RIDUZIONE

1/9 DI 50 €

SANZIONE

5,56 €

SUPERIORE A 5 GG LAVORATIVI MA ENTRO 90 GG

1/9 DI 100 €

11,11 €

ENTRO UN ANNO DALL'OMISSIONE

1/8 DI 100 €

12,50 €

ENTRO DUE ANNI DALL'OMISSIONE

1/7 DI 100 €

14,29 €

OLTRE DUE ANNI DALL'OMISSIONE

1/6 DI 100 €

16,67 €

DOPO LA CONSEGNA DI UN PVC (*)

1/5 DI 100 €

20,00 €

(*salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli [articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. 471/1997](#))

Con riferimento all'ammontare delle predette sanzioni, il documento di prassi in esame precisa inoltre che *“poiché la sanzione base stabilita dall'articolo 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 471/1997 è attualmente espressa in euro, non si ritiene più utilizzabile la regola del troncamento dei decimali che opera qualora la riduzione sia applicata ad un importo espresso in lire”*. Di conseguenza, le **sanzioni ridotte sono state arrotondate al centesimo di euro**.

Seminario di specializzazione

I PRINCIPALI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Istruzioni per l'estrazione dei beni dal deposito Iva

di Alessandro Bonuzzi

Dopo pochi giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **D.M. 23 febbraio 2017**, recante le **disposizioni attuative** delle modifiche ai depositi Iva introdotte dal D.L. 193/2016, l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 35/E](#) di ieri fornisce alcuni chiarimenti sulle modalità di compilazione della **dichiarazione d'intento** utilizzata per l'estrazione di beni dal deposito da parte dell'**esportatore abituale**.

Al riguardo, va detto che, secondo la nuova formulazione del [comma 6 dell'articolo 50-bis del D.L. 331/1993](#), l'**estrazione** dei beni dal deposito Iva è effettuata senza pagamento dell'imposta quando è eseguita da esportatori abituali che si avvalgono della **facoltà** di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'Iva (ex [articolo 8, comma 1, lettera c\), del D.P.R. 633/1972](#)).

In questi casi la **dichiarazione d'intento** deve essere comunque **trasmessa** all'Agenzia, la quale rilascia l'apposita ricevuta telematica. Attesa l'avvenuta approvazione del nuovo modello, utilizzabile per le operazioni di acquisto effettuate a partire dallo scorso 1° marzo, la **risoluzione** di ieri contiene alcuni **indirizzi operativi**:

- sulla compilazione della dichiarazione d'intento;
- sulla modalità di presentazione e verifica della trasmissione del modello;
- sull'utilizzo del *plafond*.

Compilazione del modello di dichiarazione d'intento

L'esportatore abituale deve compilare **una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione** indicando come **destinatario** il **gestore** del deposito. Quindi, nella Sezione **“Destinatario della dichiarazione”** del modello vanno indicati:

- il codice fiscale,
- la partita Iva e
- la denominazione

del gestore del deposito Iva.

L'**importo** dell'estrazione va inserito nel modello nella Sezione **“Dichiarazione”** – campo 1 **“una sola operazione per un importo fino a euro”**.

Modalità di presentazione e verifica della trasmissione

L'esportatore abituale deve **tramettere** al Fisco la dichiarazione d'intento e **acquisire** la **ricevuta** telematica rilasciata.

Successivamente, egli è tenuto a **consegnare**, sia la dichiarazione che la ricevuta, al **gestore** del deposito, che, a sua volta, procede a verificare telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia.

La risoluzione in commento evidenzia che per lo **svincolo** della **garanzia**, relativa alle operazioni di **immissione in libera pratica** di beni non comunitari destinati a essere introdotti in un deposito Iva, trovano ancora applicazione le **istruzioni** fornite dall'Agenzia delle Dogane con [nota 84920/RU](#) del 7 settembre 2011 e [nota 113881/RU](#) del 5 ottobre 2011, secondo cui il soggetto che procede all'estrazione deve produrre:

- “*copia dell'autofattura ovvero, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura, integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili ovvero, in alternativa a tale integrazione, corredata da copia del registro di cui agli articoli 23/24 e 25 del D.P.R. 633/1972 da cui risulti l'avvenuta registrazione delle suddette fatture;*
- *dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata la copia di un documento di identità, rilasciata ai sensi degli articoli 19 e 47 D.P.R. 445/2000 e attestante la conformità all'originale e l'effettiva registrazione nei libri contabili dell'autofattura o della fattura.”*

Utilizzo del *plafond*

Inevitabilmente, l'utilizzo della dichiarazione d'intento per l'estrazione di beni dal deposito Iva determina il **consumo del *plafond*** dell'esportatore abituale.

In tal senso, precisa da ultimo la [risoluzione 35/E](#), per ogni singola estrazione, l'importo del *plafond* va **ridotto** dell'**ammontare** indicato nella Sezione “Dichiarazione” – campo 1 “*una sola operazione per un importo fino a euro*” del modello.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >

CONTENZIOSO

Mancata attestazione di conformità non sempre causa di inammissibilità

di Angelo Ginex

La **mancata attestazione di conformità** non integra *ex se* un **vizio di inammissibilità** dell'atto difensivo, dovendo le previsioni di inammissibilità di cui agli [articoli 18 e 22 D.Lgs. 546/1992](#) essere **interpretate in senso restrittivo**, limitandone il campo di operatività ai soli casi nei quali il rigore estremo è davvero giustificato. È questo il principio sancito dalla [Corte di Cassazione con sentenza del 31 ottobre 2016, n. 22106](#), conformemente al prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità ([Cass., sentenze nn. 11760/2014 e 6780/2009](#)).

La vicenda trae origine dalla notifica ad una società immobiliare di un **avviso di accertamento** con cui veniva ripreso a tassazione un **credito d'imposta Iva** indebitamente detratto nell'anno di imposta 2002. La società contribuente proponeva **ricorso** dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, che annullava l'atto.

Dopo un primo **giudizio di secondo grado**, conclusosi con la dichiarazione di **inammissibilità dell'appello** proposto dall'Agenzia delle Entrate **per mancata attestazione di conformità**, veniva celebrato un nuovo giudizio di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, a seguito di **annullamento con rinvio** della suddetta pronuncia di inammissibilità da parte della **Suprema Corte**.

I Giudici di seconde cure, questa volta, **rigettavano l'appello**, non dichiarandolo, quindi, inammissibile, e l'Agenzia delle Entrate proponeva nuovamente **ricorso per cassazione**, cui la società contribuente resisteva con **controricorso e ricorso incidentale**, fondato sulla violazione degli [articoli 22 e 53 D.Lgs. 546/1992](#) in relazione alla mancata attestazione di conformità.

Nella pronuncia in commento, la Suprema Corte ha affermato che *"la mancata attestazione di conformità non integra ex se un vizio di inammissibilità dell'appello ai sensi dell'articolo 22 D.Lgs. 546/1992, dovendosi le previsioni di inammissibilità di cui agli articoli 18 e 22 D.Lgs. 546/1992, per il loro rigore, essere interpretate in senso restrittivo, limitandone il campo di operatività ai soli casi nei quali il rigore estremo è davvero giustificato, in conformità con quanto ritenuto dalla Corte Costituzionale"*.

Ciò sulla base della considerazione per la quale **la sanzione della inammissibilità deve operare nelle ipotesi di sostanziale difformità di contenuto e non di mera incompletezza materiale**, pur dovendo il giudice tributario accertare, in concreto, se la suddetta mancanza possa effettivamente impedire al destinatario della notifica la completa comprensione dell'atto e,

quindi, ledere il suo **diritto di difesa**.

Conseguentemente, **non può essere dichiarata l'inammissibilità di un atto difensivo** nelle ipotesi in cui questo, come avvenuto nel caso di specie, risulti **privo di alcune pagine** che risultino irrilevanti al fine di comprendere il tenore della impugnazione.

Da ciò ne è derivato il **rigetto del ricorso incidentale** proposto dalla società contribuente, **l'accoglimento del ricorso principale** dell'Agenzia delle Entrate e, quindi, la **cassazione** della sentenza impugnata **con rinvio** alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

OneDay Master

IL GIUDIZIO DI SECONDO GRADO NEL PROCESSO TRIBUTARIO E LA CONSULENZA GIURIDICA NEL GIUDIZIO DI CASSAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Beni ceduti in esportazione dopo la lavorazione in altro Paese UE

di Marco Peirolo

Di particolare interesse sono le considerazioni svolte dal Comitato Iva nel WP n. 894 dell'8 febbraio 2016, sul trattamento Iva dell'esportazione di beni al termine della lavorazione effettuata, **per conto del cliente non residente**, in uno Stato membro diverso da quello del cedente.

Lo schema considerato è quello in cui il soggetto A, stabilito nello Stato membro 1, vende i beni al cliente C, stabilito al di fuori della UE, alle seguenti condizioni:

- prima dell'esportazione, i beni sono inviati al terzista B, stabilito nello Stato membro 2, per essere lavorati;
- i lavori relativi ai beni sono eseguiti dal terzista su incarico del cliente C;
- i beni risultanti dalla lavorazione sono esportati al di fuori della UE.

La **lavorazione resa dal terzista** nello Stato membro 2 non dà luogo a problematiche particolari, in quanto tale prestazione, avendo come destinatario il cliente stabilito al di fuori della UE, **non è soggetta a Iva nella UE, in quanto territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del cliente**, ai sensi dell'[articolo 44 della Direttiva n. 2006/112/CE](#), corrispondente all'[articolo 7-ter, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#).

La questione sulla quale il Comitato Iva ha fornito il proprio punto di vista è se la cessione dei beni operata dal soggetto A nello Stato membro 1 sia **esente da Iva** ai sensi dell'[articolo 146, par. 1, lett. a\) o b\), della Direttiva n. 2006/112/CE](#), trasposto nell'[articolo 8, comma 1, lett. a\) o b\), del D.P.R. n. 633/1972](#), che fa riferimento, rispettivamente, alle:

- cessioni di beni **spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto**, fuori dell'Unione;
- cessioni di beni **spediti o trasportati, dall'acquirente non stabilito nel territorio del venditore, o per conto del medesimo**, fuori dell'Unione.

La circostanza che i beni siano esportati attraverso un altro Stato membro non costituisce un ostacolo per l'applicazione dell'esenzione, anche se può essere **problematico acquisire la prova che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dell'Unione**. L'aspetto che deve essere approfondito, invece, è se l'esenzione sia applicabile nello Stato membro 1 tenuto conto che i beni esportati **non sono quelli oggetto di cessione, ma quelli risultanti dalla lavorazione, effettuata nello Stato membro 2**.

Durante le discussioni nell'ambito del VAT Forum è emerso che, per risolvere la questione,

occorre prendere in considerazione la sentenza Fonderie 2A ([causa C-446/13 del 2 ottobre 2014](#)), i cui fatti di causa sono descritti nei punti 14-18 della pronuncia: “*Nel 2001, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto in Italia pezzi metallici, da essa venduti all'Atral, una società con sede sociale in Francia. Prima della loro cessione all'Atral, la ricorrente nel procedimento principale ha spedito tali pezzi, per proprio conto, ad un'altra società francese, la Saunier-Plumaz, affinché quest'ultima realizzasse su di essi lavori di rifinitura, ossia lavori di verniciatura, rispedendoli poi direttamente all'acquirente finale. Il prezzo di vendita dei suddetti pezzi, fatturato all'Atral dalla Fonderie 2A, comprendeva tali lavori di rifinitura. Questi stessi lavori di rifinitura sono stati fatturati alla Fonderie 2A dal prestatore, ossia la Saunier-Plumaz, per un importo che includeva parimenti l'Iva su tali lavori. In base alle disposizioni nazionali che danno attuazione all'ottava direttiva, la Fonderie 2A ha chiesto all'amministrazione tributaria francese il rimborso dell'Iva posta a suo carico. Tale domanda è stata respinta con la motivazione che, conformemente alle disposizioni nazionali che danno attuazione alla sesta direttiva, il luogo della cessazione dei beni si trovava in Francia*”.

Come, però, sottolineato dal Comitato Iva, la fattispecie che s'intende esaminare **non è identica** a quella oggetto della sentenza Fonderie 2A, tant'è che, nello schema delineato dal WP n. 894, la **lavorazione** è eseguita **su incarico del cliente extra-UE** e non del venditore, ragione per cui l'esenzione andrebbe **riconosciuta nello Stato membro 1**, senza pertanto che il cedente sia tenuto ad identificarsi ai fini Iva nello Stato membro 2 per adempiere agli obblighi Iva connessi all'operazione posta in essere.

Occorre, tuttavia, considerare che, in determinate ipotesi, questa soluzione potrebbe non essere percorribile.

Un conto, infatti, è la **lavorazione che non muta le caratteristiche fisiche del bene già venduto**, come nel caso della verniciatura del prodotto originario, sicché può (ancora) assumersi che la cessione dei beni *ante* verniciatura sia **ricollegata** alla successiva esportazione dei beni verniciati, beneficiando così dell'esenzione nello Stato membro 1. Diversa è, invece, la situazione in cui la lavorazione consiste, per esempio, nell'assemblaggio o montaggio di più beni con realizzazione di un prodotto del tutto nuovo, risultando **difficile se non, addirittura, impossibile** verificare la **coincidenza** dei beni inviati in conto lavorazione con quelli successivamente esportati.

Nello scenario descritto è possibile che si verifichino fenomeni di abuso, in termini di sottofatturazione o sovrafatturazione dei beni. Come, infatti, rilevato dal Comitato Iva, “*the application of rules concerning the system of intra-Community transactions in goods and supply of services and also the exemption on exports should be done with the utmost rigor and aligned with control measures, especially after the serious fraud schemes detected in intra-Community trade, in imports and exports and in operations combining both. This is particularly important in the context of trade in raw materials, known as been fertile to fraud situations, whether purely domestic, intra-Community or international. This eventual exemption would not be applicable on complex production processes as the risk for abuse increases the greater the number of raw materials and/or Member States involved. Note that the production process in Member State 2 can generate “wastes”*

with commercial value. There can be an “under-report” of production or an “over-report” of production losses, so part of the real production is not exported and ends up supplying the black market”.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ENTI NON COMMERCIALI

Conseguenze per le società sportive della delibera Coni

di Guido Martinelli

La delibera del **Consiglio Nazionale del Coni n. 1568 del 14 febbraio 2017** non mancherà di produrre i suoi effetti sulle **agevolazioni fiscali** previste e fino ad oggi godute, dai sodalizi iscritti nel Registro Coni.

In particolare appaiono principalmente **“sificate” le società di capitali e le cooperative sportive dilettantistiche**. Tanto che, in alcuni casi, potrebbe essere rimessa in discussione la scelta operata di costituirsi in una delle forme previste dal quinto libro del codice civile. Esaminiamo, pertanto, quali saranno le novità per le sportive che avessero scelto questa forma costitutiva.

Ovviamente **nessuna conseguenza** ci sarà in capo a **chi pratica esclusivamente attività sportive rientranti tra quelle indicate nell'elenco** allegato alla delibera citata.

Il problema riguarderà, invece, quelle che svolgono solo attività non ricomprese (ad esempio discipline olistiche) o che svolgono sia le une che le altre.

Nel primo caso la fattispecie è semplice. **La società sportiva dilettantistica che svolge solo attività non più rientrante tra quelle riconosciute come tali dal Coni, non potrà più avvalersi delle agevolazioni fiscali** previste in favore delle associazioni (in virtù della equiparazione prevista dal primo comma dell'[articolo 90 della L. 289/2002](#)) e, pertanto, rimarrà un ente commerciale (essendo a tal fine irrilevante l'eventuale clausola di non lucratività) soggetto alla disciplina generale del reddito di impresa e dell'imposta sul valore aggiunto. Ovviamente perderà ogni diritto a riconoscere per tutti i collaboratori i compensi di cui all'[articolo 67, primo comma, lettera m\), del Tuir.](#)

Analizziamo, invece, quali potrebbero essere le **conseguenze per una società sportiva di capitali che pratichi sia attività comprese che non.**

Diciamo subito che sicuramente **perde**, essendo l'impianto non più destinato esclusivamente ad attività sportiva, **la possibilità di agevolazioni ai fini Imu e Tasi** (ammesso che prima ne godesse). Analogamente perde la possibilità, per le attività non più sportive, della **defiscalizzazione delle quote di frequenza** (agevolazione che, invece, potrebbero mantenere le associazioni sportive che fossero anche iscritte ai registri delle associazioni di promozione sociale) e, ovviamente, non potranno più riconoscere **compensi sportivi agli istruttori per quelle attività oggi escluse**. La recente pubblicazione del D.L. 25/2017, nella Gazzetta Ufficiale del 17 marzo 2017, n. 64, e in vigore dalla stessa data, ha fatto perdere la possibilità di

utilizzare le prestazioni a carattere accessorio. Questo comporterà, quindi, il **rischio che si possa applicare** a tali prestazioni non più sportive, la presunzione di cui al primo comma dell'articolo 2 laddove viene previsto che: *“si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro”*.

Inoltre, la società di capitali o la cooperativa sportiva dilettantistica, essendo enti commerciali, comunque non avrebbero potuto godere della agevolazione prevista dal comma tre, lett. b), dell'[articolo 143 del Tuir](#) laddove viene previsto che non concorrono alla formazione del reddito i contributi per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi. Pertanto, in caso di gestioni di impianti sportivi pubblici da parte di società di capitali sportive, l'eventuale **contributo posto a carico dell'amministrazione proprietaria sarà soggetto sia ad Iva che ad imposizione diretta**.

Ma la realtà potrebbe essere più complessa. È infatti frequente, specialmente nelle palestre c.d. di cultura fisica gestite da società di capitali sportive, la prassi “commerciale” di far sottoscrivere abbonamenti a tempo che consentono di partecipare a tutte le attività svolte dalle società sportive, sia quelle che alla luce della delibera Coni rimangono tali che quelle che non ne sono state ricomprese.

In tal caso si teme che **la commercialità delle attività non più ricomprese “necessariamente” attragga a sé anche le attività che astrattamente, essendo rimaste sportive, consentirebbero ancora di poter godere della agevolazione fiscale**.

Pertanto, l'intero costo dell'abbonamento, ricoprendo sia attività sportive che non, risulterebbe attratto nel reddito di impresa, essendo a questo punto irrilevante la circostanza che l'iscritto sia un tesserato alla Federazione o all'ente di promozione sportiva.

Ne deriva che, dopo aver per anni suggerito di preferire la costituzione in società di capitali, piuttosto che in **associazione**, in determinati casi potrebbe valere la pena tornare alle scelte iniziali.

E l'incredibile gioco dell'oca della riforma della legislazione sullo sport ci riporta alla casella di partenza.

Seminario di specializzazione
**2017: TUTTE LE NOVITÀ PER LE SOCIETÀ
E ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE**
Bologna Milano Pesaro Roma Verona