

Edizione di martedì 12 settembre 2017

PROFESSIONISTI

Euroconference ente accreditato dal MEF per la revisione legale
di **Sergio Pellegrino**

CONTENZIOSO

Funzione strumentale dell'immobile e deduzione dei relativi costi
di **Angelo Ginex**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Per l'esenzione Imu non rileva il Comune di residenza
di **Luigi Scappini**

AGEVOLAZIONI

Cessione credito ecobonus condominiale: nuove modalità operative
di **Raffaele Pellino**

ADEMPIMENTI

Liquidazioni periodiche Iva: sanzioni e ravvedimento operoso
di **Dottryna**

PROFESSIONISTI

Euroconference ente accreditato dal MEF per la revisione legale

di Sergio Pellegrino

Euroconference è stato [accreditato dal MEF](#) ai fini dell'assolvimento dell'**obbligo di formazione professionale continua** per gli **iscritti nel registro dei revisori legali**.

I **corsi** organizzati dalla nostra Società, che già consentivano di maturare i **crediti formativi per la revisione legale** ai **commercialisti** sulla base del c.d. **principio di equivalenza**, alla luce dell'inserimento di **Euroconference** nell'*Elenco degli enti accreditati per la formazione professionale continua* tenuto dal MEF attribuiranno i crediti formativi **anche ai revisori che non sono commercialisti**.

CORSI EUROCONFERENCE ACCREDITATI MEF

Di seguito si riportano i **corsi Euroconference**, in programmazione per il **periodo settembre-dicembre 2017**, accreditati dal **MEF** che consentiranno di **acquisire i crediti formativi nelle materie indicate**:

| Corsi Euroconference accreditati MEF per la revisione legale | | |
|---|-------------------|---|
| CORSI CON MATERIE CARATTERIZZANTI (GRUPPO A) | CREDITI FORMATIVI | CODICI MATERIE |
| Laboratorio professionale sull'attività del revisore legale e del collegio sindacale | 20 | A.3.6 - A.1.3 - A.1.5 - A.3.10 - A.1.13 - A.5.4 - A.2.25 - A.2.7 A.2.27 - A.5.8 - A.2.32 |
| Special Event Revisione legale | 10 | A.3.2 - A.2.1 - A.3.15 - A.4.1 - A.3.4 - A.1.11 |
| CORSI CON MATERIE NON CARATTERIZZANTI (GRUPPI B E C) | CREDITI FORMATIVI | CODICI MATERIE |
| Analisi del nuovo bilancio d'esercizio | 7 | B.3.5 - B.3.9 - B.5.2 - B.5.18 |
| Budget e business plan | 12 | B.2.6 - C.8.2 - C.8.3 |
| Corso gestori della crisi da sovraindebitamento | 40 | C.3.5 |
| Il nuovo bilancio d'esercizio e le implicazioni fiscali | 7 | B.4.22 - B.4.29 - B.4.35 - B.4.26 - B.4.19 - B.4.24 - B.4.33 |
| Il sistema di gestione dei rischi aziendali, il ruolo del professionista e il modello 231 - 2.0 | 21 | C.2.16 |
| La mediazione tributaria | 14 | C.4.7 |
| La redazione del bilancio consolidato in base al d.lgs 139/2015 e al nuovo OIC 17 | 7 | B.4.2 |
| La valutazione delle aziende alla luce dei piv | 7 | B.5.6 |
| Le perizie di stima e la valutazione d'azienda nelle operazioni straordinarie | 21 | C.2.4 |
| Le società di capitali: aspetti rilevanti e novità | 35 | C.2.2 - C.2.12 - C.2.11 - C.2.5 - C.2.13 |
| L'anticiclaggio e le novità del d.lgs 90/2017 | 3 | C.2.23 |
| L'attività del curatore fallimentare: casi operativi e pratica professionale | 21 | C.3.3 |
| Master Breve (ottobre - dicembre 2017) | 5 | C.4.3 - C.3.5 - C.1.6 |
| Metodi di valutazione delle imprese in crisi in condizioni di continuità | 7 | B.5.6 |
| Procedure per la soluzione della crisi di impresa in continuità | 6 | C.3.8 - C.3.9 - C.3.6 |
| Temi e questioni del contenzioso tributario 2.0 con Ferrajoli | 42 | C.4.7 |
| Temi e questioni del controllo di gestione con Bruno De Rosa | 42 | B.2.3 - B.2.6 |

[accedi al sito >](#)

MASTER BREVE

Per quanto riguarda in particolare [Master Breve](#), ai **5 crediti formativi** derivanti dalla partecipazione alle **prime tre giornate** del percorso (**ottobre – dicembre 2017**), si aggiungeranno ulteriori **10 crediti formativi** che matureranno nel **2018** a fronte delle **quattro giornate** che si terranno da **gennaio ad aprile 2018**.

L'OBBLIGO FORMATIVO IN PILLOLE

Di seguito riassumiamo gli **elementi fondamentali** da tenere presente ai fini dell'assolvimento dell'obbligo formativo:

1. L'adempimento dell'obbligo formativo è cadenzato su un **arco temporale triennale** (il primo triennio va dal **1° gennaio 2017** al **31 dicembre 2019**), durante il quale ciascun iscritto deve conseguire **almeno 60 crediti formativi**

2. In **ciascuna annualità** del triennio devono essere maturati **almeno 20 crediti formativi**.
3. **Almeno dieci crediti formativi, in ciascuna annualità**, devono riguardare le **materie caratterizzanti** (individuate nel **gruppo A** dell'allegato 3 alla circolare MEF).
4. I **gruppi B e C** dell'allegato 3 alla circolare individuano le cosiddette **materie non caratterizzanti**, che possono concorrere a **conseguire gli ulteriori 10 crediti formativi annui necessari** (atteso che almeno 10, si è detto, devono essere relativi a materie del gruppo A).
5. La partecipazione, nell'arco dello stesso triennio, a **identico corso** per due o più volte oppure a due o più corsi riguardanti il **medesimo argomento, consente al revisore legale di maturare i corrispondenti crediti soltanto una volta**.



CONTENZIOSO

Funzione strumentale dell'immobile e deduzione dei relativi costi

di **Angelo Ginex**

In tema di imposte sui redditi, il riconoscimento del **carattere strumentale** di un **immobile**, ai sensi dell'[articolo 43, comma 2, D.P.R. 917/1986](#), presuppone la **prova della funzione strumentale** del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'**attività della azienda**, non contemplando tale disposizione una categoria di beni la cui strumentalità è *in re ipsa*, e potendosi prescindere, ai fini dell'accertamento della strumentalità, dall'**utilizzo diretto del bene** da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provata l'insuscettibilità, senza radicali trasformazioni, di una destinazione del bene diversa da quella accertata in relazione all'attività aziendale. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 19219 del 2 agosto 2017](#).

La vicenda trae origine dalla impugnazione di due **avvisi di accertamento** per Iva, Irap e Irpeg relativi agli anni 2000 e 2001 – emessi a seguito di una verifica della Guardia di finanza – con i quali venivano **recuperati a tassazione una serie di costi** (alcuni ritenuti non inerenti, altri non documentati, altri non di competenza).

La suddetta impugnazione veniva rigettata sia in primo che in secondo grado di giudizio e, pertanto, la società contribuente proponeva **ricorso per cassazione**, deducendo, con particolare riferimento alla contestata deduzione dei canoni di *leasing* delle spese condominiali, la violazione dell'[articolo 109, comma, 5 D.P.R. 917/1986](#) e l'errata interpretazione dell'[articolo 43 D.P.R. 917/1986](#).

In particolare, la società contribuente assumeva che le **spese dedotte** fossero **riferibili all'attività e all'oggetto sociale**, in quanto relative a **immobili strumentali**, erroneamente ritenuti non strumentali (per destinazione e per natura) per le loro caratteristiche, senza però che la Commissione tributaria adita ne avesse spiegato le ragioni, ritenendo inammissibilmente che i detti immobili dovessero subire una radicale trasformazione.

Nella pronuncia in commento, i Giudici di Piazza Cavour hanno affermato che il riconoscimento del **carattere strumentale** di un immobile, ai sensi dell'[articolo 43, comma 2, D.P.R. 917/1986](#), presuppone la **prova dell'utilizzo esclusivo del bene** in rapporto all'attività aziendale da parte del possessore, non contemplando tale disposizione una categoria di beni la cui strumentalità è insita negli stessi.

Ciò, sulla base della considerazione per la quale ex [articolo 43, comma 2, D.P.R. 917/1986](#) sono strumentali per destinazione gli **immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale** da parte del possessore. Conseguentemente, secondo la Suprema

Corte, ai fini dell'accertamento della strumentalità, occorre verificare l'**utilizzo dell'immobile in via esclusiva**, non rilevando le ipotesi di utilizzo promiscuo, ovvero in parte per finalità imprenditoriali ed in parte per l'uso personale o familiare del possessore.

A tal fine, la Corte di Cassazione evidenzia che rientrano in tale nozione gli immobili che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di **attività tipicamente imprenditoriali**, in modo da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha sostenuto che è possibile prescindere dall'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provato che **l'immobile non può avere, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa** da quella accertata in relazione all'attività aziendale.

In definitiva, quindi, deve ritenersi che il carattere strumentale di un immobile presuppone la prova della funzione strumentale per la deduzione dei relativi costi.



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0
CON LUIGI FERRAJOLI
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMU E TRIBUTI LOCALI

Per l'esenzione Imu non rileva il Comune di residenza

di **Luigi Scappini**

Il settore dell'**agricoltura** è destinatario, da un punto di vista tributario, di una serie di **norme agevolative** che delineano un quadro di insieme di indubbio favore, rispetto alle ordinarie attività commerciali.

Da tale filo conduttore non si discosta nemmeno l'imposizione locale, nello specifico l'Imu che nel tempo ha ereditato tutte le agevolazioni originariamente previste in vigenza di Ici.

Nonostante le varie imposte soggiacciano a presupposti logicamente differenti tra di loro, le previsioni speciali riconosciute al settore agricolo, hanno un unico **comune denominatore** da un punto di vista del requisito **sogettivo**, infatti, esse si rendono **applicabili esclusivamente** a determinati soggetti che operano nel mondo agricolo: i **coltivatori diretti** e gli **lap** (imprenditori agricoli principali).

In particolare, per quanto attiene l'attuale **Imu**, per effetto di quanto previsto, con decorrenza dal periodo di imposta 2016, dall'[articolo 1, comma 13, L. 208/2015](#), sono **esenti** dall'imposta i **terreni agricoli posseduti e condotti** dai **coltivatori diretti** e dagli **lap** di cui all'[articolo 1, D.Lgs. 99/2004](#), iscritti nella previdenza agricola, **indipendentemente** dalla loro **ubicazione**.

A tal fine, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 58, comma 2, D.Lgs. 446/1997](#) *“si considerano **coltivatori diretti** od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi **elenchi comunali** previsti dall'**articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9**, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo”*.

E proprio sul requisito dell'iscrizione all'elenco INPS (ex Scau), si è pronunciata la Corte di **Cassazione** con la recente [ordinanza n. 16794 del 7 luglio 2017](#).

La Suprema Corte era stata chiamata a esprimersi in merito alla **rilevanza** o meno della **coincidenza** tra **Comune** risultante dall'**elenco INPS** e **ubicazione** del **terreno** in quanto era stata negata dal Comune l'applicazione della norma agevolativa essendosi discriasi.

La **Cassazione**, correttamente, **conclude** per l'**irrilevanza** della **divergenza**, del resto, sottolineano i Supremi Giudici, l'agevolazione viene riconosciuta anche per quei terreni ricadenti in più Comuni limitrofi tra di loro.

A questo si deve, inoltre, aggiungere come è la stessa **potestà impositiva** assegnata ai Comuni

a portare a tali conclusioni, in quanto, ai sensi dell'[articolo 4, D.Lgs. 504/1992](#) “L'imposta è liquidata, accertata e riscossa da ciascun comune per gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 1 la cui superficie insiste, interamente o prevalentemente, sul territorio del comune stesso”.

In altri termini, l'**iscrizione** all'elenco INPS è sì **collegata** al **Comune** di **residenza** del soggetto ma **solamente** per ovvi ed evidenti **motivi** di verifica e di **coordinamento** (infatti è lo stesso Comune che provvede alla tenuta e pubblicazione dell'elenco presso il proprio albo) e **non comporta** un'**applicazione limitata** al solo Comune interessato in quanto il requisito è di natura soggettiva e non oggettiva.

Quello che deve essere verificato è l'effettiva **partecipazione attiva** del contribuente all'attività di impresa agricola con la conseguenza che tale requisito trova piena applicazione “extracomunale”. Del resto, se così non fosse, verrebbe meno la *ratio* stessa della norma che si pone l'obiettivo di alleggerire il carico impositivo degli **agricoltori** in riferimento proprio al bene terra.

Agricoltori che oltre che essere coltivatori diretti o lap devono anche **condurre direttamente** il fondo. A tal fine, si ricorda come il requisito della conduzione diretta richiede la prova in via **autonoma** in quanto la mera qualifica di coltivatore diretto o di lap non è sufficiente a dimostrare l'utilizzo diretto del fondo nella propria attività agricola, ben potendo lo stesso non essere condotto personalmente (cfr. [sentenza n. 19130/2016](#)).

A chiusura, quindi, si evidenzia come per l'applicazione delle **agevolazioni** in materia di Imu è **necessario** che:

- il **possesso** dei **terreni** sia **riconducibile** a **coltivatori diretti** e **lap**, iscritti nella previdenza agricola e
- che i terreni vengano **direttamente utilizzati** dagli stessi per **fini agro-silvo-pastorali**.



AGEVOLAZIONI

Cessione credito ecobonus condominiale: nuove modalità operative

di **Raffaele Pellino**

Per i contribuenti che rientrano nella c.d. “no tax area” è prevista la possibilità di cedere il credito relativo all'*ecobonus* sui lavori condominiali anche a **banche e intermediari finanziari**, oltre che a fornitori e imprese edili. È questa una delle indicazioni fornite dal [provvedimento 28/08/2017](#), che sostituisce quello dello scorso 8/06/2017 a seguito delle modifiche introdotte dall'[articolo 4-bis del D.L. 50/2017](#); quest'ultimo, infatti, ha:

- esteso fino al **31 dicembre 2021** l'arco temporale di sostenimento delle spese che danno luogo alla detrazione cedibile sotto forma di credito d'imposta;
- previsto la possibilità, per i soggetti che si trovano nella “no tax area”, di cedere la detrazione spettante anche a soggetti privati “diversi” dai fornitori (compresi banche e intermediari finanziari), i quali possono, a loro volta, cedere il credito ottenuto dai condòmini.

Si ricorda che rientrano nella c.d. “no tax area” i contribuenti che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese si trovavano nelle condizioni di cui all'[articolo 11, comma 2](#), e dell'[articolo 13, comma 1, lettera a\)](#) e [comma 5, lettera a\), del Tuir](#).

Ma veniamo agli **aspetti operativi** oggetto di intervento.

-

Ambito soggettivo

In primo luogo, affrontando **l'ambito soggettivo**, l'Agenzia precisa che il credito d'imposta può essere ceduto:

- **dai condòmini**, anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, purché teoricamente beneficiari della detrazione d'imposta per gli interventi di cui all'[articolo 14 commi 2-ter e 2-quater del D.L. 63/2013](#).
- **dai cessionari del credito** i quali, a loro volta, possono effettuare ulteriori cessioni.

Nello specifico, in luogo della relativa detrazione, i suddetti soggetti possono optare per la cessione del corrispondente credito d'imposta **in favore**:

1. **dei fornitori dei beni e servizi** necessari alla realizzazione degli interventi in esame;
2. **di altri soggetti privati** quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti;
3. **di istituti di credito e intermediari finanziari**, nella sola ipotesi in cui il credito d'imposta sia ceduto dai soggetti che si trovano nella c.d. "no tax area". Tale possibilità è, quindi, preclusa ai contribuenti "diversi" da quelli **incapienti** (anche non tenuti al versamento dell'Irpef); questi, possono cedere sotto forma di credito solo la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni di edifici condominiali (eseguiti dal 2017 al 2021) previsti dall'[articolo 14, comma 2-quater, del D.L. 63/2013](#).

In ogni caso, è **esclusa la cessione del credito in favore delle Amministrazioni pubbliche** di cui al D.Lgs. 165/2001. Tale divieto si applica, quindi, anche ai contribuenti che rientrano nella "no tax area".

-

Credito cedibile

Il credito d'imposta cedibile da parte di tutti i condòmini, compresi quelli che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese ricadono nella c.d. "no tax area", **corrisponde alla detrazione dall'imposta lorda** delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, **spettante nella misura:**

- del 70% per gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- del 75% per gli interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al [decreto MiSE 26/06/2015](#)

.

La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio e deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

I condòmini che ricadono nella "no tax area" possono, inoltre, cedere sotto forma di credito anche la detrazione spettante per gli altri interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni degli edifici, **nella misura del 65%** delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021.

Il condòmino può cedere "l'intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile".

Il cessionario può cedere, in tutto o in parte, il credito d'imposta acquisito solo dopo che tale

credito è divenuto “disponibile”. Il credito diventa disponibile dal **10 marzo del periodo d'imposta successivo** a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e sempreché il condòmino cedente abbia contribuito al relativo sostenimento per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta.

-

Adempimenti per la cessione del credito

Il provvedimento in esame ha, poi, previsto specifici adempimenti sia in capo al condòmino che all'amministratore. Nello specifico, **il condòmino che cede il credito**, se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale, **comunica all'amministratore del condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione** da parte del cessionario, indicando la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo, oltre al proprio nome, cognome e codice fiscale. **L'amministratore del condominio**, a sua volta:

- **comunica annualmente all'Agenzia delle Entrate**, con le stesse modalità e negli stessi termini disciplinati dal [D.M. 01/12/2016](#) ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata: la denominazione e il codice fiscale del cessionario, l'accettazione da parte di questi del credito ceduto nonché l'ammontare dello stesso, spettante sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31/12 dell'anno precedente e alle quali il condòmino cedente ha contribuito per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta;
- **consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili sostenute nell'anno precedente dal condominio**, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione alle Entrate.

I condòmini appartenenti ai c.d. “**condomini minimi**” che, non avendo l'obbligo di nominare l'amministratore, non vi abbiano provveduto, possono cedere il credito d'imposta incaricando un condòmino di effettuare gli adempimenti con le modalità e nei termini previsti per gli amministratori di condominio. Il cessionario che intende a sua volta cedere il credito a lui spettante deve darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia.

Il mancato invio della comunicazione rende inefficace la cessione del credito.

L'Agenzia delle Entrate **rende visibile nel “Cassetto fiscale” del cessionario il credito d'imposta che gli è stato attribuito e che potrà utilizzare** solo a seguito della relativa accettazione con le funzionalità rese disponibili nel suo “Cassetto fiscale”. Le informazioni sull'accettazione del credito d'imposta da parte del cessionario saranno rese visibili anche nel “Cassetto fiscale” del cedente.

Il cessionario che cede il credito d'imposta a lui attribuito deve darne comunicazione alle

Entrate utilizzando le funzionalità rese disponibili dalla stessa Agenzia, che provvede ad attribuire il credito al nuovo cessionario.

-

Utilizzo del credito d'imposta in compensazione

Il credito d'imposta attribuito al cessionario, che non sia oggetto di successiva cessione, è **ripartito in 10 quote annuali di pari importo, utilizzabili in compensazione presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate**, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Non si applicano i limiti di cui all'[articolo 34 della L. 388/2000](#). Il successivo cessionario, che non cede ulteriormente il credito, lo utilizza in compensazione sulla base delle rate residue.

Nel caso in cui **l'importo del credito d'imposta utilizzato risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato**. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici delle Entrate. **La quota di credito che non è utilizzata nell'anno può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso.**



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

ADEMPIMENTI

Liquidazioni periodiche Iva: sanzioni e ravvedimento operoso

di Dottryna



L'articolo 4, comma 2, del D.L. 193/2016 ha introdotto il "nuovo" articolo 21-bis del D.L. 78/2010 che, a decorrere dal 2017, prevede l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di trasmettere una comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali).

Al fine di approfondire le peculiarità del nuovo obbligo, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Adepiementi", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza nello specifico gli aspetti sanzionatori della comunicazione anche alla luce dei chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 104/E/2017.

L'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997](#) punisce l'**omessa, incompleta o infedele comunicazione** dei dati delle liquidazioni periodiche Iva **con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000**.

La sanzione è **ridotta alla metà** (ossia da 250 a 1.000 euro) se la trasmissione è effettuata **entro i 15 giorni successivi** alla scadenza stabilita, ovvero se, nel medesimo termine, è **effettuata la trasmissione "corretta" dei dati**.

Per quanto riguarda la possibilità di ricorrere al **ravvedimento operoso** per sanare gli eventuali errori e/o omissioni, l'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997](#) e le istruzioni al modello non dispongono alcunché. Sul punto è, di recente, intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la [risoluzione 104/E/2017](#), ha precisato che la suddetta disciplina sanzionatoria ha natura "*amministrativo-tributaria*", poiché la relativa norma di riferimento è contenuta nel D.Lgs. 471/1997; ne consegue che, in assenza di una deroga espressa, alla stessa è **applicabile l'istituto del ravvedimento operoso**.

In particolare, trovano applicazione le **regole "ordinarie" dell'istituto** dettate dall'[articolo 13, comma 1, lettera a-bis\) e seguenti, del D.Lgs. 472/1997](#), a seconda del momento in cui interviene la regolarizzazione.

Sarà, quindi, possibile godere della riduzione a:

- 1/9 della sanzione in caso di regolarizzazione entro 90 giorni;
- 1/8 della sanzione in caso di regolarizzazione entro l'anno successivo;
- 1/7 della sanzione in caso di regolarizzazione entro il secondo anno successivo;
- 1/6 della sanzione in caso di regolarizzazione oltre il secondo anno successivo;
- 1/5 della sanzione in caso di regolarizzazione *post*

Si noti che, in base alle indicazioni della citata risoluzione, **la riduzione** da ravvedimento **va applicata alla sanzione ridotta alla metà se la trasmissione**, in caso di omissione, o la trasmissione corretta, in caso di infedeltà/incompletezza, **è effettuata entro 15 giorni dalla scadenza ordinaria, a prescindere dal contestuale versamento della sanzione.**

Inoltre, relativamente all'obbligo in esame, l'Agenzia osserva che lo stesso rappresenta un **adempimento "propedeutico" a quello dichiarativo**, ancorché diverso e autonomo.

Ciò detto, in termini operativi, fermo restando il versamento della sanzione di cui all'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997](#), eventualmente ridotta per effetto del ravvedimento, occorrerà verificare preliminarmente se la regolarizzazione sia intervenuta **prima o dopo la presentazione della dichiarazione annuale Iva.**

Difatti, qualora la regolarizzazione intervenga **"prima"** della presentazione della dichiarazione annuale Iva, resta **necessario inviare la comunicazione** inizialmente omessa/incompleta/errata. Diversamente, **detto obbligo di invio** della comunicazione periodica **viene meno laddove la regolarizzazione intervenga:**

1. **"direttamente" con la dichiarazione annuale Iva;**
2. ovvero, **successivamente** alla sua presentazione.

In particolare, se con la dichiarazione annuale:

- sono **inviati/integrati/corretti i dati** omessi/incompleti/errati nelle comunicazioni periodiche, **è dovuta la sola sanzione "specifica"** di cui all'[articolo 11, comma 2-ter, del D.Lgs. 471/1997](#), eventualmente ridotta;
- le **omissioni/irregolarità non sono sanate**, ai fini del ravvedimento occorre presentare una **dichiarazione annuale "integrativa"**, versando sia la sanzione relativa alle violazioni da dichiarazione ([articolo 5 del D.Lgs. 471/1997](#)), riducibile mediante ravvedimento, nonché quella "specifica" (citato [articolo 11, comma 2-ter](#)), anch'essa ravvedibile a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Seminario di specializzazione

GLI EFFETTI DELLA MANOVRA CORRETTIVA SULL'IVA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)