

## Edizione di martedì 19 dicembre 2017

### REDDITO IMPRESA E IRAP

#### [La disciplina Ires e Irap degli omaggi](#)

di Luca Mambrin

### IVA

#### [L'erroneo addebito dell'IVA al cliente estero](#)

di Marco Peirolo

### CRISI D'IMPRESA

#### [Falcidia da sovraindebitamento alla prova della nota di variazione](#)

di Luca Caramaschi

### PATRIMONIO E TRUST

#### [Adesione allo scudo fiscale nulla se il rimpatrio è fittizio](#)

di Angelo Ginex

### ADEMPIMENTI

#### [Sanzione per ritardati o omessi versamenti](#)

di Dottryna

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La disciplina Ires e Irap degli omaggi***

di Luca Mambrin

L'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#), così come modificato dal “*Decreto internazionalizzazione*” (D.Lgs. 147/2015), dispone che le **spese di rappresentanza** sono deducibili **nel periodo d’imposta di sostenimento** se rispondenti ai requisiti di **inerenza** stabiliti con decreto del Ministro dell’Economia (il [D.M. 19.11.2008](#)) anche in funzione della **natura** e della **destinazione** delle stesse. Il medesimo comma inoltre fissa i **nuovi limiti** di deducibilità delle spese, commisurati **all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell’impresa quali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d’imposta in cui tali spese sono sostenute, ovvero pari:

- all’**1,5%** dei ricavi e proventi fino a **10 milioni** di euro;
- allo **0,6%** dei ricavi e proventi superiori a **10 milioni di euro** e fino a **50 milioni di euro**;
- allo **0,4%** dei ricavi e dei proventi **eccedenti 50 milioni di euro**.

Viene inoltre disposta **l’integrale deducibilità** delle spese sostenute per l’erogazione gratuita di **beni di valore unitario inferiore ad euro 50**. Nel caso in cui il valore unitario dei beni **sia superiore** a tale limite, saranno deducibili quali spese di rappresentanza nell’esercizio di competenza fino al limite massimo fissato dall’articolo 108, comma 2.

Come precisato anche nella [circolare AdE 34/E/2009](#) non sarà possibile beneficiare dell’integrale deducibilità nel caso di **prestazioni gratuite di servizi** di valore inferiore ad euro 50, posto che la norma fa espresso riferimento a “*beni distribuiti gratuitamente*”, pertanto, essa non è applicabile alle prestazioni di servizi.

Per **valore unitario** si deve intendere il **costo complessivo** di acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione quali le spese di trasporto e di consegna; la stessa Agenzia ha precisato, da ultimo nella [circolare 34/E/2009](#), che qualora l’omaggio sia rappresentato da **più beni costituenti una confezione unica** (ad esempio un cesto natalizio), allora è necessario considerare **il valore complessivo** della confezione e non quello dei singoli beni che la compongono.

Nel caso frequente in cui il bene da omaggiare sia costituito **da prodotti alimentari e bevande** l’Agenzia, nella [circolare 54/E/2002](#), con riferimento alla detrazione dell’Iva, aveva precisato che per tali beni se di valore inferiore ad euro 50 e se destinati ad essere ceduti in omaggio non opera la limitazione alla detrazione dell’Iva di cui alla [lett. f\) dell’articolo 19-bis.1 del D.P.R. 633/1972](#), in quanto **spese qualificabili come spese di rappresentanza**.

Dato che da un punto di vista delle imposte dirette né l'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) né il [D.M. 19.11.2008](#) **distinguono** gli omaggi di beni oggetto dell'attività d'impresa da quelli non oggetto dell'attività come invece accade nella disciplina Iva, nella [risoluzione 27/E/2014](#) è stato fornito un chiarimento in merito alla nozione di “*valore unitario non superiore ad euro 50*”, da applicare **nel caso in cui i beni destinati ad omaggio siano oggetto dell'attività d'impresa**. Sarà necessario fare riferimento al **valore di mercato** dei **beni autoprodotti** e non al **costo sostenuto per produrli**: ad esempio nel caso in cui il valore di mercato del bene ceduto in omaggio sia pari ad euro 60 ed il costo di produzione sia pari ad euro 35, dato che il valore del bene è superiore alla soglia dei 50 euro, la **relativa spesa sostenuta per produrlo** (euro 35) **sarà deducibile quale spesa di rappresentanza nei limiti percentuali di deducibilità stabiliti dall'articolo 108 comma 2**, rilevando ai fini del calcolo del *plafond* **l'effettivo costo di produzione** (euro 35). Se invece il valore di mercato del bene destinato ad omaggio fosse stato inferiore ad euro 50 (ad esempio pari ad euro 49) la spesa sostenuta per produrlo, quantificata in euro 35, sarebbe stata integralmente deducibile.

Nel caso in cui i beni siano **destinati ad omaggio ai dipendenti**, la relativa spesa non potrà essere qualificata come spesa di rappresentanza ma sarà deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 95, comma 1, del Tuir quale **spesa per prestazione di lavoro**, in particolare tra quelle “*sostenute in natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti*”, fatto salvo il disposto dell'[articolo 100, comma 1, del Tuir](#) che prevede che tali spese siano deducibili dal reddito d'impresa nel limite del **5 per mille** delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

A fini **Irap**, per i **soggetti Ires** che determinano la base imponibile Irap secondo il **metodo “da bilancio”** ex [articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#), tali spese sono classificabili alla voce B.14 del conto economico tra gli oneri diversi di gestione e saranno **integralmente deducibili** a prescindere quindi dai requisiti previsti dal D.M. 19.11.2008.

Nel caso di **soggetti Irpef**, quali imprenditori individuali e società di persone che determinano la base imponibile secondo il **metodo “fiscale”** ex [articolo 5-bis del D.Lgs 446/1997](#), tali spese saranno invece **indeducibili** Irap.

Nel caso infine di omaggi destinati ai dipendenti, rientrando tra i **costi del personale**, tali spese non concorrono alla formazione della base imponibile Irap e saranno quindi **indeducibili** salvo poterli poi dedurre in applicazione dell'[articolo 11, comma 1 e 4-octies, del D.Lgs. 446/1997](#).

Convegno di aggiornamento

## LA LEGGE DI STABILITÀ 2018 E LE NOVITÀ DI PERIODO

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### ***L'erroneo addebito dell'IVA al cliente estero***

di Marco Peirolo

La restituzione dell'**IVA erroneamente addebitata in fattura** è stata recentemente disciplinata dal nuovo [\*\*articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972\*\*](#), introdotto, con effetto dal 12 dicembre 2017, dall'[\*\*articolo 8 della L. 167/2017\*\*](#) (Legge europea 2017).

Le novellate disposizioni assumono specifica rilevanza, tra l'altro, nell'ipotesi contemplata dall'[\*\*articolo 4 della Direttiva n. 2008/9/CE\*\*](#), secondo cui il **rimborso** è **precluso** in relazione all'IVA che, in conformità alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sia stata **indebitamente addebitata** in fattura.

È noto che, per poter ottenere il rimborso dell'IVA assolta in altro Stato membro, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso deve effettuare operazioni che danno diritto alla **detrazione** nello Stato membro in cui è stabilito ([\*\*articolo 6 della Direttiva n. 2008/9/CE\*\*](#)) e che la condizione di detraibilità dell'imposta relativa ai beni/servizi acquistati deve essere rispettata non solo nello Stato membro del richiedente, ma anche in quello del rimborso ([\*\*articolo 5 della Direttiva n. 2008/9/CE\*\*](#)).

Il principio in base al quale l'**IVA erroneamente applicata in fattura dal cedente/prestatore di uno Stato membro non può essere chiesta a rimborso dal cessionario/committente di altro Stato membro** è stato confermato, in più occasioni, anche dalla giurisprudenza "euro-unionale".

Di particolare interesse è la sentenza resa dalla Corte di Giustizia nella [\*\*causa C-35/05 del 15 marzo 2007\*\*](#) (*Reemtsma Cigarettenfabriken*), riguardante una controversia avente per oggetto proprio la normativa italiana in materia di rimborsi a **soggetti non residenti**.

Ad avviso dei giudici dell'Unione, *"l'imposta sul valore aggiunto non dovuta ed erroneamente fatturata al destinatario delle prestazioni, poi versata all'erario dello Stato membro del luogo di tali prestazioni, non può formare oggetto di rimborso"*, in linea con il citato [\*\*articolo 4 della Direttiva n. 2008/9/CE\*\*](#).

Fermo, inoltre, restando che *"solo il prestatore dev'essere considerato debitore dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti delle autorità tributarie dello Stato membro del luogo delle prestazioni"*, nella pronuncia in esame si afferma che *"i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale, quale quella in esame nella causa principale, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di imposta sul valore aggiunto, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei*

**confronti del prestatore (...)”.**

La sentenza considera, quindi, **distintamente** la posizione del fornitore e quella del cliente e le indicazioni fornite dalla Corte europea devono essere lette alla luce della modifica normativa nel frattempo sopravvenuta.

Riguardo alla possibilità, per il **cedente/prestatore**, di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il novellato primo comma dell'[\*\*articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972\*\*](#) ha trasposto il contenuto dell'[\*\*articolo 21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992\*\*](#), disponendo che *“il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di **due anni** dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”*.

Nella nuova disciplina del rimborso dell'IVA non dovuta trova specifica regolamentazione l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non possa più chiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione dell'imposta versata per decorso del termine biennale di decadenza ([\*\*articolo 21 del D.Lgs. 546/1992\*\*](#) e, ora, [\*\*articolo 30-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972\*\*](#)), ma si trovi esposto all'**azione di ripetizione del cessionario/committente** in considerazione del maggior termine prescrizionale a sua disposizione, pari a dieci anni dal pagamento dell'imposta in rivalsa (articolo 2033 c.c.).

La soluzione è individuata dal secondo comma dell'[\*\*articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972\*\*](#), secondo cui, *“nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di **due anni** dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa”*.

Con l'obiettivo di evitare che il rimborso dell'imposta non dovuta risulti, di fatto, **impossibile o eccessivamente difficile** quando il cedente/prestatore risulti esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente, il nuovo secondo comma dell'[\*\*articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972\*\*](#) non subordina la restituzione dell'imposta all'esistenza di un provvedimento coattivo, rivolto al cedente/prestatore, come costantemente richiesto dalla Suprema Corte, considerando ugualmente rilevante la situazione in cui quest'ultimo **abbia rimborsato l'imposta alla propria controparte in modo spontaneo**. In tal modo si scongiura la possibilità che l'Erario tragga un indebito arricchimento a danno del cedente/prestatore, sul quale graverebbe in via definitiva l'imposta, in violazione del principio di neutralità.

In pratica, il cedente/prestatore può chiedere la restituzione dell'imposta all'Erario, dopo che sia scaduto il termine biennale di decadenza, **anche se ha provveduto spontaneamente al rimborso a favore del cessionario/committente**. A prescindere, infatti, dal carattere coattivo o spontaneo del rimborso, viene previsto che il termine per la domanda rivolta all'Amministrazione finanziaria dal cedente/prestatore sia differita dal giorno del versamento all'Erario a quello dell'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'imposta

indebitamente addebitata in fattura.

Le considerazioni esposte in merito all'ambito applicativo del novellato [articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#) si applicano, pertanto, anche nell'ipotesi in cui l'operatore nazionale abbia **erroneamente** addebitato l'IVA alla cessione o prestazione effettuata nei confronti del cliente, soggetto passivo d'imposta, non residente, salvaguardando il diritto del fornitore di non essere inciso in via definitiva dall'imposta.

Convegno di aggiornamento

## LA DICHIARAZIONE IVA E LE NOVITÀ NORMATIVE ED INTERPRETATIVE



## CRISI D'IMPRESA

### ***Falcidia da sovraindebitamento alla prova della nota di variazione***

di Luca Caramaschi

Nelle procedure di composizione della crisi da **sovraindebitamento** previste dalla Legge 3/2012 uno dei problemi che si pongono è quello del corretto trattamento Iva da riservare alla **falcidia del credito** e della corrispondente riduzione del debito da parte del soggetto interessato dalla procedura. La questione va affrontata sotto due aspetti:

- la verifica della possibilità di ottenere la **restituzione** dell'Iva addebitata in fattura relativa a crediti non incassati a causa della crisi aziendale del debitore;
- il momento a partire dal quale ciò diventa possibile.

Per risolvere la questione è necessario affidarsi alla previsione contenuta nell'articolo 26, comma 2, del decreto Iva, che negli ultimi tempi ha riscontrato un frenetico interesse normativo con il quale si era avviata una modifica per assimilare lo scenario Iva a quello delle dirette, ma che poi ha avuto un radicale ripensamento, sicché oggi è possibile emettere **nota di credito** solo a fronte dei casi seguenti:

- il mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure concorsuali rimaste infruttuose**;
- il mancato pagamento in tutto o in parte a causa di **procedure esecutive individuali** rimaste infruttuose;
- il mancato pagamento a seguito di un **accordo di ristrutturazione** dei debiti omologato ai sensi dell'[articolo 182-bisF.](#), ovvero di un **piano attestato** ai sensi dell'[articolo 67, terzo comma, lettera d\), sempre L.F.](#), pubblicato nel Registro delle imprese.

Relativamente al primo punto, l'attuale scenario normativo è tornato quello "storico", descritto nella [C.M. 77/E/2000](#), secondo cui per emettere **nota di credito** è necessario attendere la **chiusura** della procedura: per quanto attiene, in particolare, all'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, dell'importo fatturato, è da rilevare, in via generale, che tale circostanza viene giuridicamente ad esistenza allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per **insussistenza di somme disponibili**, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo. Le aperture normative proposte con la Stabilità 2016 (L. 208/2015), che avrebbero permesso di emettere la **nota di credito** non alla fine ma all'inizio della procedura concorsuale (così come previsto per le imposte dirette) sono state drasticamente revocate dalla successiva Stabilità 2017 (L. 232/2016).

Con riferimento al secondo punto, è lo stesso articolo 26, al comma 12, a definire le ipotesi

che permettono l'emissione nella nota di variazione, quando si afferma che “*Ai fini del comma 2, una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso **infruttuosa**:*

1. *nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*
2. *nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*
3. *nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”.*

Per quanto concerne, infine, le ipotesi dell'accordo di ristrutturazione del debito e del piano attestato di risanamento, va segnalato che sono state aggiunte queste fattispecie, che pur non essendo a tutti gli effetti **procedure concorsuali**, sono comunque inserite nell'attuale legge fallimentare. Sul piano attestato va osservato che l'elemento rilevante e necessario per recuperare l'Iva da parte del creditore è l'iscrizione del piano stesso al Registro imprese, adempimento facoltativo e comunque posto a carico del debitore, sicché il creditore nell'esercizio del suo diritto a recuperare l'Iva è **condizionato** dal comportamento del debitore (fattispecie simile, peraltro, a quanto accade nel comparto delle dirette).

Ma in tale scenario normativo, come si colloca l'accordo di composizione della **crisi**?

Alla soluzione del quesito non è di molto aiuto nemmeno il comma 3 del citato articolo 26, nel quale si ricorda che le operazioni venute meno a seguito di sopravvenuto accordo tra le parti possono essere oggetto di nota di accredito solo entro il **termine di un anno** dall'effettuazione dell'operazione imponibile. Appare chiaro, infatti, che nel caso della procedura di **composizione** della crisi di cui alla L. 3/2012 il venir meno dell'operazione non deriva da sopravvenuto accordo tra le parti e, quindi, certamente non si applica il termine dell'anno. Inoltre, per il creditore che ha emesso fattura al debitore che ha attivato il piano per la composizione della crisi da **sovraindebitamento**, la nota di variazione fa riferimento piuttosto al caso descritto nel precedente comma 2 e cioè il venir meno dell'operazione per mancato pagamento.

Al riguardo, un condivisibile approccio alla questione potrebbe essere il seguente: se non vi è dubbio che la procedura di composizione della crisi ex [articolo 6 e seg. della L. 3 /2012](#), rientra a pieno titolo tra le procedure **concorsuali** (ricordiamo al riguardo la frase di esordio dell'articolo 6 sopra citato: “*Al fine di porre rimedio alle situazioni di **sovraindebitamento** non soggette né assoggettabili a procedure concorsuali diverse da quelle regolate dal presente capo... in cui emerge che il legislatore denomina le disposizioni della L. 3/12 quali procedure concorsuali”*), deve allora ritenersi verificato il presupposto normativo che condiziona la possibilità di emettere la **nota di credito**, nel senso che siamo all'interno dell'ipotesi menzionata nel comma 2 del citato articolo 26.

A questo punto l'indagine si sposta sul **momento** in cui è possibile emettere la nota di variazione. La [\*\*C.M. 77/E/2000\*\*](#) ha segnalato anzitutto che la condizione di "infruttuosità" regge sia la fattispecie della procedura esecutiva, sia quella della procedura concorsuale, sicché non sarà possibile emettere la nota di variazione all'avvio della procedura, ma solo quando con essa si manifesta la condizione di **infruttuosità**, in pratica la certezza del mancato incasso. Nelle procedure concorsuali tradizionali (fallimento e concordato preventivo), sempre la citata circolare ha chiarito che da una parte occorre attendere il momento di acclarata infruttuosità della procedura con riferimento al credito, dall'altra che non può rientrare in questa situazione il creditore che non partecipa alla procedura, il quale anche successivamente alla chiusura definitiva della procedura non sarebbe legittimato a trarne beneficio fiscale in termini di Iva, ancorché vada notato che tale lettura sia certamente caratterizzata da eccessiva rigidità. Per quanto riguarda il momento della raggiunta **infruttuosità** della procedura concorsuale, sempre la [\*\*C.M. 77/E/2000\*\*](#) aveva individuato per il fallimento la data in cui il piano di riparto diviene esecutivo per mancata opposizione dei creditori, e per il concordato preventivo, la data di omologazione dello stesso, limitando il diritto ai soli creditori chirografari che avessero visto falcidiato in tutto o in parte il credito. Con riguardo alla procedura di composizione della crisi da **sovradebitamento**, l'analogia proposta tra piano per la composizione della crisi e concordato preventivo, da una parte, e liquidazione giudiziale e fallimento dall'altra permette di formulare la seguente interpretazione: per il credito falcidiato a seguito di piano per la composizione della crisi (comprendendo anche i crediti privilegiati, qualora il piano preveda il non totale pagamento ai sensi dell'articolo 7 della L. 3/2012) il momento di possibile emissione della nota di accredito dovrebbe coincidere con il **decreto di omologa** emanato dal Giudice ex [\*\*articolo 12 della L. 3/2012\*\*](#).

Analoghe considerazioni potrebbero riguardare anche l'altra procedura descritta nella L. 3/2012, e cioè la **liquidazione giudiziale** ex articolo 14-ter, osservando però che per il credito falcidiato a seguito di procedura di liquidazione giudiziale sono tre i momenti rilevanti:

- **l'informativa** del liquidatore rivolta al debitore, ai creditori ed al Giudice circa gli esiti delle vendite, ex [\*\*articolo 14-novies, comma 2, Legge 3/2012\*\*](#);
- **l'autorizzazione** da parte del Giudice dello svincolo delle somme una volta avvenute le vendite del programma di liquidazione ex [\*\*articolo 14-novies, comma 3, Legge 3/2012\*\*](#);
- **l'accertamento** della completa esecuzione del programma di liquidazione con decreto di chiusura della stessa ex [\*\*articolo 14-novies, comma 5, Legge 3/2012\*\*](#).

In attesa degli opportuni **chiarimenti** di prassi ufficiale si ritiene costituisca un comportamento prudente attendere l'ultimo dei momenti sopra citati per emettere la relativa nota di variazione in diminuzione per il **recupero** dell'Iva.

Convegno di aggiornamento

## LA DICHIARAZIONE IVA E LE NOVITÀ NORMATIVE ED INTERPRETATIVE



## PATRIMONIO E TRUST

### **Adesione allo scudo fiscale nulla se il rimpatrio è fittizio**

di Angelo Ginex

È nulla l'adesione allo scudo fiscale prestata dal contribuente che simuli di aver convertito il proprio patrimonio detenuto all'estero in azioni di un fondo d'investimento e di aver inviato i relativi certificati ad un intermediario abilitato tramite cui operare il rimpatrio di detto patrimonio, facendo confluire le disponibilità liquide da scudare in **società estere conferite in trust** la cui titolarità è riconducibile al contribuente stesso. È questo il principio sancito dalla **Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna**, con [sentenza del 25 settembre 2017, n. 2623.](#)

La vicenda trae origine dalla notificazione di un avviso di accertamento con cui l'**Amministrazione finanziaria disconosceva l'operazione di adesione al c.d. scudo fiscale** due di cui al **D.L. 12/2002**, ritenendo che il contribuente avesse simulato il rimpatrio delle attività finanziarie detenute all'estero. A seguito del parziale accoglimento dell'impugnazione di tale avviso, il contribuente proponeva **ricorso in appello** dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, eccependo, tra gli altri motivi, l'**illegittimo disconoscimento dell'operazione di scudo fiscale**, stante la presenza di disponibilità finanziarie all'estero alla data di presentazione dell'istanza.

Nella pronuncia in commento, i giudici di seconde cure hanno ricostruito la complessa operazione (illecita) posta in essere dal contribuente, rilevando quanto segue:

- **il contribuente effettuava un'operazione di scudo fiscale**, asserendo di convertire il proprio patrimonio detenuto all'estero in azioni di classe B del F.A.F., fondo d'investimento con sede nelle Isole Vergini britanniche;
- **l'operazione di rimpatrio delle attività detenute all'estero veniva eseguita solo formalmente da un intermediario abilitato**, a seguito di spedizione dei certificati azionari del F.A.F. riferibili al contribuente e di presentazione di una dichiarazione riservata;
- **il patrimonio detenuto all'estero veniva in realtà conferito in trust riferibili al contribuente** e costituiti in concomitanza con l'operazione di scudo fiscale, le cui provviste erano rappresentate dai fondi fittiziamente scudati.

In virtù di ciò, e sulla base delle risultanze probatorie del giudizio, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna ha affermato *tout court* che **l'operazione di scudo fiscale attuata dal contribuente ha natura meramente fittizia**, in quanto lo stesso si è avvalso solo formalmente dello scudo fiscale, simulando il rimpatrio di disponibilità finanziarie detenute all'estero nella forma di certificati azionari, ma ha mantenuto sostanzialmente tali

disponibilità all'estero.

Ciò, risulta confermato dalla mancanza delle **prescritte postille** sui predetti certificati azionari, con conseguente incertezza sia della titolarità del certificato azionario che del relativo valore di stima (NAV), e della **dichiarazione di trasporto valutario**, richiesta dal **D.L. 167/1990**, per il trasferimento dei certificati azionari dalla Svizzera all'Italia.

In virtù di ciò, quindi, i giudici di appello hanno ritenuto che l'intermediario abilitato non abbia mai avuto **alcun potere dispositivo sulle disponibilità finanziarie detenute all'estero dal contribuente**, con la conseguenza che lo stesso non ha mai avuto nemmeno la concreta possibilità di adempiere agli obblighi giuridici formali e sostanziali previsti dalla legge nell'ipotesi di rimpatrio giuridico.

Infatti, come rilevato dalla Commissione tributaria regionale, il contribuente perfezionava il rimpatrio simulato conferendo le disponibilità finanziarie detenute all'estero (ovvero, i fondi fittiziamente scudati) in **società estere che avevano come soci essenzialmente i trust** costituiti in concomitanza con lo scudo fiscale e riferibili al contribuente, il quale forniva peraltro indicazioni sulla gestione.

Sulla base di quanto sopra, pertanto, i giudici di seconde cure **rigettavano l'appello** proposto dal contribuente, confermando la nullità dell'adesione allo scudo fiscale *de quo*.

Convegno di aggiornamento

## IL TRUST COME STRUMENTO DI PROTEZIONE DEL PATRIMONIO

Scopri le sedi in programmazione >

## ADEMPIMENTI

### ***Sanzione per ritardati o omessi versamenti***

di Dottryna

**Il titolo II del D.Lgs. 471/1997 conclude di fatto il quadro delle “sanzioni non penali in materia di imposte dirette, IRAP, IVA e riscossione”, con un blocco di tre articoli dedicati alle violazioni commesse nell’ambito della riscossione.**

**Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Sanzioni”, una apposita Scheda di studio.**

**Il presente contributo analizza la sanzione applicabile nel caso di ritardati o omessi versamenti.**

Il primo comma dell'[articolo 13](#) prevede una **sanzione amministrativa del 30% degli importi non versati** a carico di “*chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell’imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l’ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati*”.

La disposizione sanziona in questo modo **qualunque genere di omissione o ritardo nei versamenti** che sono accomunati dal fatto di risultare **dalla dichiarazione**, vale a dire di essere indicati dallo stesso contribuente all’interno di un modello dichiarativo.

Allo scopo di evitare duplicazioni sul fronte sanzionatorio, la [C.M. 23/1999](#) (cfr. cap. IV, par. 1.1) sottolinea che, secondo quanto stabilito dalla norma in commento, “*in presenza di omessi o carenti versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione, la sanzione del trenta per cento deve essere rapportata alla frazione di importo non versata alle rispettive scadenze*”. È infatti previsto che, nei casi di omesso o carente versamento a saldo, la sanzione è applicata sull’importo dovuto detratto l’ammontare dell’acconto ancorché non versato”.

In sostanza, si ipotizzi il caso di un contribuente che non abbia versato un saldo IRPEF per il 2016 pari a 100 e che, in relazione al medesimo periodo d’imposta, abbia effettuato versamenti a titolo di acconto carenti per 60 (ad esempio, perché non ha versato la seconda rata d’acconto entro il mese di novembre 2016). È evidente che il mancato versamento dell’acconto, che non viene perciò evidenziato in dichiarazione, influenza il saldo a debito

finale.

In tale situazione, le sanzioni irrogabili saranno pari a 18 per quanto concerne l'acconto e a 12 per quanto riguarda il saldo e saranno quindi complessivamente pari a 30. Diversamente, ossia sanzionando in misura piena il saldo (cioè in ragione di 30), la sanzione totale irrogata sarebbe pari a 48, con un'evidente duplicazione degli effetti sanzionatori sulla stessa imposta non versata (che, nella sua totalità, ammonta a 100 e non a 160).

Allo scopo di attenuare il carico sanzionatorio in presenza di **lievi ritardi** nel pagamento delle imposte, si è assistito, nel corso degli anni, ad alcuni interventi normativi (cfr. le modifiche apportate nell'[articolo 13 del decreto](#) ad opera dell'[articolo 11, comma 3-bis, del D.L. 16/2012](#) e, in precedenza, dell'[articolo 23, comma 31, del D.L. 98/2011](#)) che hanno contribuito all'attuale versione del testo di legge, secondo cui, innanzitutto, *“per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà”*.

Una **prima**, importante, **attenuazione** del carico sanzionatorio, anche nell'ottica del ravvedimento operoso, è dunque costituita dal **dimezzamento della sanzione**, che passa così dal **30% al 15% dell'importo non versato**, qualora il versamento venga eseguito con un **ritardo non superiore a 90 giorni** rispetto alla scadenza originaria.

Un **secondo**, altrettanto importante, **alleggerimento** è rappresentato dal fatto che *“per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”*.

In pratica, se il versamento viene effettuato entro i primi quindici giorni, la sanzione del 15% si rende dovuta in ragione di **1/15 per ogni giorno di ritardo**: se, quindi, il versamento viene eseguito con un giorno di ritardo, la sanzione sarà pari all'1% (15%:15×1), con due giorni di ritardo al 2% (15%:15×2), e così via fino ad arrivare al 15% al quindicesimo giorno.

Da notare inoltre che, per espressa previsione di legge, questa riduzione opera facendo *“salva l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997”*, vale a dire mantenendo le specifiche **riduzioni** applicabili dal contribuente in sede di **ravvedimento operoso**, qualora questi intenda regolarizzare autonomamente la violazione.

Si propone di seguito una tabella che riassume le misure e le riduzioni della sanzione.

Ritardo (gg.)	Sanzione <a href="#">art. D.Lgs. 471/1997</a>	Riduzione <a href="#">art. 13 D.Lgs. 472/1997</a>	Sanzione ridotta
1	1%	1/10 (lett. a)	0,1%
2	2%	1/10 (lett. a)	0,2%
3	3%	1/10 (lett. a)	0,3%
4	4%	1/10 (lett. a)	0,4%
5	5%	1/10 (lett. a)	0,5%
6	6%	1/10 (lett. a)	0,6%

7	7%	1/10 (lett. a)	0,7%
8	8%	1/10 (lett. a)	0,8%
9	9%	1/10 (lett. a)	0,9%
10	10%	1/10 (lett. a)	1%
11	11%	1/10 (lett. a)	1,1%
12	12%	1/10 (lett. a)	1,2%
13	13%	1/10 (lett. a)	1,3%
14	14%	1/10 (lett. a)	1,4%
15-30	15%	1/10 (lett. a)	1,5%
31-90	15%	1/9 (lett. a-bis)	1,67%
91- termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	30%	1/8 (lett. b)	3,75%
Oltre il termine massimo di cui al punto precedente, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	30%	1/7 (lett. b-bis)	4,29%
Oltre il termine massimo di cui al punto precedente, senza più limiti di tempo (salvo il punto successivo)	30%	1/6 (lett. b-ter)	5%
Dopo la constatazione della violazione (pvc)	30%	1/5 (lett. b-quater)	6%



*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 >