

Edizione di giovedì 6 Giugno 2019

IVA

[Regime forfettario 398: spiragli per l'emissione della nota di credito](#)

di Luca Caramaschi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Spese di rappresentanza: definizione e trattamento fiscale – II° parte](#)

di Federica Furlani

IVA

[Il trattamento Iva delle quadrangolazioni unionali](#)

di Marco Peirolo

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Seconda autorimessa tassata ai fini Imu](#)

di Fabio Garrini

CONTENZIOSO

[L'accertamento bancario si fonda su presunzioni legali](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

Regime forfettario 398: spiragli per l'emissione della nota di credito

di Luca Caramaschi

La possibilità di emettere **note di variazione** per **rettificare in diminuzione** operazioni per le quali l'iva è stata assolta con **modalità particolari** (nel caso in commento, forfettarie) è da sempre un tema dibattuto ed in relazione al quale **l'Amministrazione finanziaria non si è sempre pronunciata** in modo deciso ed inequivocabile.

Una prima indicazione, che deriva proprio dal dettato normativo, è che, per poter emettere la cosiddetta **nota “di credito”**, è necessario che l'operazione che si intende rettificare sia stata **documentata da fattura** e cioè **dal documento di certificazione contemplato dall'articolo 21 D.P.R. 633/1972**.

A tal proposito, infatti, è dirimente l'*incipit* del **comma 2** dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) che afferma quanto segue: **“Se un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, ... il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’articolo 25”**.

Questa prima considerazione appare di **immediata rilevanza** con riferimento al caso che intendiamo affrontare, posto che, nel **regime forfettario** di cui alla **L. 398/1991** (applicabile ad oggi ad un **buon numero di enti di tipo associativo**, fino a che l'imminente riforma del terzo settore ne restringerà l'applicazione al solo **comparto sportivo dilettantistico**), una delle agevolazioni più rilevanti consiste proprio nell'**esonero** quasi generalizzato dall'**obbligo di certificazione dei corrispettivi** commerciali.

Detto esonero promana direttamente dalla norma di semplificazione contenuta nel [D.P.R. 696/1996 che, all'articolo 2, comma 1, lett. hh\)](#) stabilisce che **non sono soggette all’obbligo di certificazione** *“le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, nonché dalle associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall’articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66”*.

Tale previsione, tuttavia, va letta in stretta correlazione con quanto previsto in origine dall'[articolo 2 L. 398/1991](#) che al **comma 3** afferma quanto segue **“Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all’imposta sul valore aggiunto, l’imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all’articolo 74 comma 5 (oggi comma 6) del DPR 633/1972”**.

Tale ultima previsione, richiamando le modalità di determinazione della **imposta sugli intrattenimenti**, prevede che anche al **regime forfettario 398** risultino applicabili le seguenti **regole**:

- la **detrazione** di cui all'**articolo 19** è **forfettizzata in misura pari al 50%** dell'imposta relativa alle operazioni imponibili;
- se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche **cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica**, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma **la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un terzo** per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica;
- i soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, **tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie**.

Per chi applica il **regime forfettario 398**, quindi, il tema riguardante l'eventuale possibilità di emettere **note di credito** riguarda generalmente le prestazioni da ultimo citate, atteso che per esse è previsto per legge l'obbligo di emettere fattura (ad eccezione, comunque, dei casi nei quali per tali prestazioni si ravvisi l'**occasionalità** e quindi la carenza del **presupposto oggettivo** di applicazione del tributo).

Resta in ogni caso salva la possibilità di **emettere facoltativamente fattura** per prestazioni che ne sarebbero esonerate, come nel caso di **emissione della fattura** da parte di un ente di tipo associativo per la percezione di un **contributo-corrispettivo da parte della Pubblica Amministrazione**.

Si ritiene che anche in tali casi sia potenzialmente possibile rettificare detta operazione avvalendosi della **nota di variazione in diminuzione**, atteso che l'*incipit* recato dal **comma 2** dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#), in precedenza citato, **non discrimina tra fatture emesse per obbligo e quelle emesse in via facoltativa**.

Fatta questa doverosa premessa, occorre ora **interrogarsi sulla possibilità** per l'ente di tipo associativo (sportivo, culturale, politico o religioso che sia), in relazione ai propri **proventi commerciali documentati da fattura**, di emettere la **nota di credito** prevista dai **commi 2 e 3** dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#).

Sul punto, in relazione al quale si riscontrano **posizioni altalenanti in dottrina**, è possibile richiamare – a favore di coloro che **negano la possibilità di emettere la nota di credito** – le conclusioni a cui sono pervenuti i **funzionari Siae in occasione di una verifica**: “*la possibilità di emissione di una nota di variazione in diminuzione, secondo le modalità stabilite dall'articolo 26 del DPR 633/1972, è preclusa alle associazioni in regime ex legge 398/1991 poiché il tributo per tali soggetti è concludente per cui il recupero dell'Iva versata all'erario deve avvenire mediante attivazione di una procedura di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del d.lgs. 546/1992*”. Tuttavia,

antecedentemente alla richiesta di rimborso è opportuno che l'associazione si attivi giudiziariamente nei confronti del cliente inadempiente per il recupero delle somme non pagate; solo a seguito di pronuncia giudiziaria si ha la certezza dell'inadempienza e il mancato recupero delle somme dovute attraverso idonea procedura esecutiva determina la possibilità di richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria“.

Un'altra considerazione a “sfavore” della possibilità di emettere la nota di credito, a parere di chi scrive ben più “consistente” di quella evidenziata dai verificatori Siae, potrebbe essere quella che deriva dallo stesso dettato normativo del **comma 2** dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) e cioè che il cedente/prestatore “ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25”.

È a tutti noto che una delle **semplificazioni** riconosciute a coloro che applicano il **regime 398**, oltre a quella dell'**esonero da obbligo di certificazione**, è quella che consiste nell'**esonero dall'obbligo di tenuta dei registri** previsti dalla disciplina Iva, fatto che quindi rende – almeno da un punto di vista letterale – impossibile applicare la previsione normativa nella parte in cui richiede la registrazione della **nota di credito** sul registro iva acquisti.

Deve essere per la verità osservato che il successivo [comma 8](#) del citato **articolo 26** consente, oltre alla registrazione della **nota di credito sul registro iva acquisti** previsto dall'[articolo 25](#) (cosiddetta “annotazione diretta”) anche la cosiddetta “**annotazione in rettifica**” sui registri di cui agli [articoli 23 e 24 D.P.R. 633/1972](#) e cioè i **registri corrispettivi e vendite**.

Si tenga poi ulteriormente presente che i soggetti che applicano il **regime forfettario 398** devono annotare, in sostituzione del tradizionale registro iva vendita, i corrispettivi e le eventuali fatture emesse sul **particolare registro** approvato con il **D.M. 11.02.1997**.

Laddove, quindi, si intendesse abbandonare un approccio eccessivamente formalistico per adottarne uno più **sostanzialistico** (in questa direzione, peraltro, proprio sul **tema degli adempimenti**, sembrano andare anche le pronunce dell'Amministrazione finanziaria degli ultimi anni) si ritiene possibile **bypassare** sul punto la parte in cui la norma richiede la **registrazione della nota di credito sui “classici” registri iva acquisti e/o vendite, intendendosi tale requisito soddisfatto dalla evidenza/annotazione della citata nota di credito** sul richiamato **registro ex D.M. 11.02.1997**.

È infatti lo stesso **articolo 1** del citato [D.M. 11.02.1997](#) ad affermare che “*E' approvato, con le relative istruzioni, l'annesso prospetto (allegato A) di cui all'articolo 3, comma 166, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il quale può tenere luogo dei registri previsti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*”.

In favore della possibilità di emettere la nota di credito da parte di chi applica particolari modalità di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto (in particolare basata sulle **operazioni attive**) è peraltro intervenuta di recente la **risposta n. 155 del 22.05.2019** (commentata da chi scrive nel [contributo](#) apparso sulla presente rivista lo scorso 1° giugno

2019), le cui considerazioni si ritengono applicabili anche al caso in commento, soprattutto nella parte in cui si richiamano i **principi di effettività e neutralità dell'Iva** espressi a livello comunitario dalla **Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28.11.2006**.

In particolare, nell'**ammettere la nota di variazione in diminuzione** “anche nel caso in cui l’imposta dovuta ... è determinata con il criterio della **forfettizzazione della resa**”, il documento di prassi richiama la recente **sentenza 23 novembre 2017 della Corte di Giustizia UE (causa C-246/16)** nella quale si esprime il principio per cui “**ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile** dell’Iva sarebbe contrario al principio di neutralità dell’Iva, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d’imposta per conto dello Stato, l’imprenditore **dev’essere sgravato interamente** dell’onere dell’imposta dovuta o pagata nell’ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a Iva”.

In conclusione, pertanto, si ritiene che **in costanza di operazioni fatturate da parte di chi ha optato per il regime forfettario di cui alla L. 398/1991, il recupero dell’Iva** in esse contenute possa effettivamente avvenire:

- direttamente attraverso l’emissione di note di credito annotate nel registro di cui al M. 11.02.1997, a decurtazione dall’imposta a debito risultante dalle fatture e dai corrispettivi annotati per il periodo di riferimento nel medesimo registro;
- mediante la cosiddetta istanza di rimborso “anomalo” di cui all’[articolo 21 D.Lgs. 546/1992](#) nel caso in cui nel trimestre il sodalizio non abbia conseguito corrispettivi, stante l’impossibilità per chi si avvale del regime 398 di riportare “a nuovo” l’eventuale credito maturato nel periodo precedente.

Sarebbe auspicabile sul punto una chiara e definitiva presa di posizione da parte dell’Agenzia delle entrate.



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza: definizione e trattamento fiscale – II^o parte

di Federica Furlani

In un [precedente intervento](#) sono state **definite** le **spese di rappresentanza** rientranti nell'ambito applicativo dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) che ne disciplina la **deducibilità fiscale**.

Esse sono deducibili nel **periodo di imposta di sostenimento**, e **vanno commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell'impresa risultanti dalla **dichiarazione dei redditi** relativa allo stesso periodo in misura pari:

- a) **all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;**
- b) **allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;**
- c) **allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.**

Sono comunque deducibili le spese relative a **beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50**, che **non vanno** pertanto **ricomprese** nel novero delle **spese di rappresentanza** di cui verificare la commisurazione con i ricavi e proventi.

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) stabilisce, quindi, un **limite quantitativo** entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare **congrue** rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, **deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute** (c.d. **plafond di deducibilità**).

Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, **sono indeducibili** e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Se ad **esempio** una **società**, nell'anno d'imposta 2019,

- ha **conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per euro 70.000.000**
- ed ha sostenuto **spese di rappresentanza per euro 500.000**

il **plafond** di deducibilità sarà pari ad **euro 470.000** e quindi potrà **dedurre spese di rappresentanza per tale ammontare massimo**, mentre **l'eccedenza**, pari ad euro 30.000 (500.000 – 470.000), **dovrà essere ripresa a tassazione**.

È opportuno precisare che **se l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio è inferiore al *plafond***, la differenza, ossia l'importo del *plafond* che non trova riscontro in spese sostenute nel periodo di imposta, non potrà essere portato ad incremento del *plafond* di deducibilità del periodo d'imposta successivo e, pertanto, non potrà essere utilizzato per la copertura di spese sostenute negli anni successivi.

Riprendendo l'esempio precedente, nella diversa ipotesi in cui società sostenga nel **2019 spese di rappresentanza** per un **ammontare pari a 400.000 euro**, potrà **dedurre integralmente le spese sostenute**; ovviamente, la **quota del *plafond* di deducibilità non utilizzata** nel periodo d'imposta, pari ad **euro 70.000 (470.000 - 400.000)**, non potrà essere utilizzata per incrementare i limiti di congruità dei periodi d'imposta successivi.

Come visto, il meccanismo di calcolo previsto dall'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) commisura l'ammontare delle spese di rappresentanza deducibili al parametro costituito dai **"ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi"**, e quindi ai ricavi e proventi **rilevanti ai fini fiscali**.

Rilevano inoltre tutti quei proventi che, in considerazione dell'attività svolta dall'impresa, possono considerarsi **"caratteristici"**, e quindi, nel caso di **società holding**, sarà necessario considerare non solo le **voci A1 e A5 del conto economico** ma anche i **proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16**.

È inoltre prevista una particolare disciplina per la **deducibilità delle spese di rappresentanza** sostenute dalle **imprese di nuova costituzione** che generalmente sostengono costi elevati prima di conseguire ricavi: **"le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile"**.

La deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dall'impresa nella fase di **start up** potrà essere **differita** nel rispetto di due limiti:

- 1. limite temporale:** le spese potranno essere **dedotte nell'esercizio di conseguimento dei primi "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa"** e, al massimo, in **quello successivo**;
- 2. limite quantitativo:** le spese di rappresentanza sostenute nella fase di **start up** saranno deducibili nella misura in cui le medesime spese sostenute **nel periodo di conseguimento dei primi ricavi e del successivo siano inferiori al relativo *plafond* di deducibilità**.

Da ultimo si osserva che, le **spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande** (diverse da quelle di cui al **comma 3 dell'articolo 95**, ossia quelle che costituiscono **spese per prestazioni di lavoro**) che configurano **spese di rappresentanza**, devono essere assoggettate:

1. in via preliminare, alla specifica disciplina prevista dall'[articolo 109, comma 5, Tuir](#) per le **spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (deducibilità nei limiti del 75%)**;
2. successivamente, alla disciplina di cui all'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al 75%, deve essere **sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza**. L'ammontare così ottenuto è **deducibile entro il limite del plafond**.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Il trattamento Iva delle quadrangolazioni unionali

di Marco Peirolo

Nel corso del 113° meeting del **Comitato Iva**, tenutosi il **3 giugno 2019**, la Commissione europea ha approvato il **Working Paper n. 968 del 15 maggio 2019**, con il quale il Comitato Iva ha esaminato alcune **questioni collegate alle “quick fixes”**, cioè alle “**misure rapide**” contenute nel pacchetto legislativo approvato dal Consiglio europeo il **4 dicembre 2018**, applicabili **dal 1° gennaio 2020**.

Tra le questioni affrontate dal Comitato Iva è di interesse quella relativa all'**applicazione, nell'ambito di una vendita “a catena”, della semplificazione** prevista dall'[articolo 141 Direttiva n. 2006/112/CE](#) per le **triangolazioni unionali**.

Il caso è quello in cui **B** (identificato in SM2) **vende i beni a C** (identificato in SM3) che, a sua volta, li **rivende a D** (identificato in SM4), **con successiva rivendita a E** (identificato in SM5).

L'operazione è una **quadrangolazione**, rispetto alla quale la [circolare 145/E/1998](#) (§ 8) ha precisato che, “*allo stato attuale, tale tipologia di operazioni non può godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni. Pertanto, qualsiasi interpretazione diversa da quella indicata è da considerare non legittima*”.

Nel caso considerato, si ipotizza che C comunichi a B il proprio **codice identificativo** posseduto in SM3, cosicché **il trasporto è imputabile alla cessione effettuata da B nei confronti di C**.

In linea di principio, **nella situazione descritta**, C effettua un **acquisto intra-unionale imponibile in SM5**, cioè nello **Stato membro di destinazione finale dei beni**.

È dato ritenere, alla luce dell'[articolo 36-bis Direttiva 2006/112/CE](#), in vigore dall'1 gennaio 2020, che la stessa conclusione valga nell'ipotesi in cui il **trasporto sia curato da C**, a condizione che comunichi a B il **proprio codice identificativo** attribuito da SM3 (e non quello eventualmente posseduto in SM2).

A questo punto, occorre verificare se all'operazione in esame sia applicabile l'[articolo 141 Direttiva 2006/112/CE](#), che prevede una **semplificazione per le triangolazioni unionali**, consentendo al soggetto intermedio di non applicare l'Iva sull'acquisto intra-unionale se ricorrono determinate **condizioni**.

In particolare, è richiesto che:

- **l'acquisto intra-unionale sia posto in essere da un soggetto passivo (C) non stabilito** nello Stato membro in cui si considera effettuato il predetto acquisto (SM5), ma **identificato in altro Stato** membro (SM3);
- **l'acquisto intra-unionale sia effettuato ai fini della successiva cessione** ad altro soggetto passivo (D) nello Stato membro di arrivo dei beni (SM5);
- **D sia un soggetto passivo identificato ai fini Iva nello Stato membro di arrivo dei beni** (SM5);
- D sia stato **designato come debitore dell'imposta** dovuta in SM5 per la cessione effettuata da C;
- i beni siano **direttamente trasportati** da SM2, che è uno Stato membro diverso da quello in cui C è identificato ai fini Iva (SM3);
- i beni siano **direttamente inviati da SM2 a E e non al soggetto passivo per conto del quale la successiva cessione è effettuata** (D).

Dal momento che l'esenzione è applicabile se i beni sono inviati al soggetto per conto del quale C effettua la successiva cessione, cioè D, **si potrebbe teorizzare che la semplificazione non operi** e che, di conseguenza, **l'acquisto intra-unionale di C sia imponibile**.

Nello specifico, siccome **i beni non sono trasportati al soggetto per conto del quale C pone in essere la propria cessione**, cioè D, ma ad **altro soggetto** (E), sembrerebbe lecito concludere che **C debba identificarsi ai fini Iva in SM5** per rendere imponibile l'acquisto intra-unionale ivi effettuato.

Come, tuttavia, osservato dal Comitato Iva, **la semplificazione opera anche nella fattispecie descritta**, in quanto, nei confronti di C, è **irrilevante l'utilizzo/destinazione dei beni da parte di D**, nel senso che C adempie ai propri obblighi inviando i beni nel luogo concordato con D.

La circostanza che ci sia una **cessione da D ad E**, di cui C ne sia o meno a conoscenza, **non influisce sulle condizioni di applicazione dell'esenzione in capo a C**, che pertanto non è tenuto ad identificarsi in SM5.

L'identificazione in SM5 è, invece, **richiesta in capo a D**, che diventa debitore dell'imposta dovuta in SM5 per la l'operazione effettuata, nei suoi confronti, da C.

Il Comitato IVA rammenta che anche l'[articolo 42, lett. b\), Direttiva 2006/112/CE](#) deve essere tenuto in considerazione per il corretto trattamento impositivo dell'operazione, cosicché C deve riportare nell'**elenco riepilogativo** la cessione nei confronti di D e il suo codice identificativo.

In difetto, l'acquisto intra-unionale effettuato da C si considera imponibile in SM3, ex [articolo 41 della stessa Direttiva](#).

Infine, la **cessione da D ad E** è una **cessione interna**, imponibile in SM5.

In conclusione, **le regole delle vendite a catena si applicano indipendentemente dal numero di soggetti coinvolti.**

In ogni caso, la semplificazione prevista per le **triangolazioni unionali** si applica solo quando, per le **transazioni che coinvolgono tre soggetti nella catena**, siano rispettate le condizioni sopra descritte. In sostanza, solo il soggetto che effettua l'acquisto intra-unionale può potenzialmente beneficiare della semplificazione, che **nell'esempio prospettato è C e non D.**

Seminario di specializzazione
**IVA INTERNAZIONALE 2019 NOVITÀ
NORMATIVE E CASISTICA PRATICA**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMU E TRIBUTI LOCALI

Seconda autorimessa tassata ai fini Imu

di Fabio Garrini

Non è raro il caso in cui un contribuente si trovi a versare imposte in relazione ad un fabbricato ritenuto **pertinenziale**; si tratta di una diretta conseguenza della **definizione di fabbricato pertinenziale** stabilita ai fini Imu (e, conseguentemente, ai fini Tasi).

L'**esenzione** prevista per le **abitazioni destinate a residenza e dimora del contribuente** si estende alle **pertinenze**, ma nel **limite massimo di una per ciascuna delle categorie** catastali agevolabili.

La conseguenza è il fatto che, **quando l'abitazione è servita da due autorimesse, una di queste deve scontare imposta** come un qualunque altro immobile.

La definizione di pertinenza

Con l'introduzione **dell'Imu** si è assistito ad una **definizione univoca** del concetto di **pertinenza**: l'[articolo 8, comma 3, D.Lgs. 23/2011](#) prevede infatti che *“per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.”*

Questo approccio è radicalmente **diverso da quello al tempo previsto in campo Ici**, dove la definizione di **pertinenza** era demandata alle **scelte del singolo Comune**, che poteva introdurre nel proprio **regolamento** limitazioni quantitative e qualitative; **in assenza di specifiche previsioni regolamentari, tutti gli immobili asserviti all'abitazione potevano beneficiare del medesimo trattamento**, senza vincoli di numero e tipologia.

Oggi, pertanto, l'**esenzione è limitata sotto il profilo numerico** (solo a 3 immobili, in aggiunta all'abitazione, possono essere esentati), ma in particolare va **verificata la categoria catastale** di detti immobili.

Nel caso di **più immobili censiti nella stessa categoria catastale**, il contribuente avrà diritto a scegliere quale considerare pertinenza; evidentemente egli avrà vantaggio a designare come tale quella che presenta la **rendita maggiore**, assoggettando quindi a tassazione quella con rendita inferiore.

La richiamata previsione contenuta nel **D.Lgs. 23/2011**, in tema di pertinenze, puntualizza quanto segue: le pertinenze vanno considerate **“... anche se iscritte in catasto unitamente all'unità**

ad uso abitativo.”

In altre parole, viene prescritto che, nella verifica da condurre relativamente alle **pertinenze**, **occorre verificare anche la presenza di qualche locale a destinazione pertinenziale (tipicamente la cantina o la soffitta) accatastato congiuntamente all’abitazione**, la cui rendita, quindi, comprende anche quella teoricamente imputabile a tale pertinenza.

In tal caso, il contribuente è tenuto ad applicare le agevolazioni previste per tale fattispecie solo ad **altre due pertinenze di categoria catastale diversa da C/2** (ossia **la categoria catastale nella quale ricadrebbe la cantina o la soffitta se fosse accatastata separatamente**).

Va poi ricordato che la pertinenza, seppur asservita al fabbricato principale a destinazione abitativa, **non necessariamente deve essere contigua**, ma comunque deve trovarsi ad una distanza tale da non far sorgere dubbi circa l'esistenza di un effettivo vincolo pertinenziale.

Sul punto va ricordata la [sentenza n. 15668 del 23.06.2017](#), nella quale la Cassazione ha escluso la pertinenzialità di un'autorimessa ubicata in un diverso Comune rispetto all’abitazione, distante oltre 100 chilometri.

In altre parole, non è sufficiente che il proprietario si serva di entrambi i beni, ma è **necessario che il bene accessorio serva il bene principale**.

In relazione all'**autorimessa**, è necessario che questa sia utilizzata dal proprietario contestualmente all'utilizzo del bene principale; nel caso dell'autorimessa, l'immobile deve essere destinato a ricoverare l'auto quando il possessore abita il bene principale.

Da notare, come detto, che **non è necessario che abitazione e pertinenza siano a stretto contatto fisico**. A nulla rileva il fatto che pertinenza e bene principale siano **ubicati su vie diverse dello stesso Comune** ovvero anche, al limite, in **diversi Comuni** (quest'ultima è però una situazione da **valutare con cautela**): come detto, **i benefici possono essere riconosciuti alla pertinenza se questa può considerarsi effettivamente asservita al bene principale**.

Seminario di specializzazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI

[**Scopri le sedi in programmazione >**](#)

CONTENZIOSO

L'accertamento bancario si fonda su presunzioni legali

di Luigi Ferrajoli

Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice traggono **da un fatto noto** per risalire a un fatto ignoto, secondo quanto previsto dall'[articolo 2727 cod. civ.](#)

Le presunzioni si distinguono **in legali** quando il valore probatorio delle medesime è riconosciuto dalla legge e possono essere:

- a) **absolute**, se non è ammessa prova contraria;
- b) **relative**, per le quali, viceversa, è ammessa prova contraria.

Si dicono, invece, **semplici le presunzioni** che non sono prestabilite dalla legge, ma sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice ([articolo 116 c.p.c.](#)) il quale non deve ammettere che **presunzioni gravi, precise e concordanti**, ai sensi dell'[articolo 2729 cod. civ.](#)

In ambito tributario le due tipologie di presunzioni determinano anche una diversa ripartizione dell'onere della prova.

In particolare, nelle **presunzioni semplici** è l'ente impositivo a dover dimostrare che i fatti costitutivi della pretesa impositiva si fondano su elementi **gravi, precisi e concordanti**.

Nel caso di **presunzioni legali** relative, invece, queste sono considerate fatti costitutivi la pretesa tributaria, senza che all'Ente sia dunque imposto di **provarne la gravità, la precisione e la concordanza**, con conseguente **inversione dell'onere della prova in capo al contribuente**.

Nel caso in cui **l'accertamento effettuato** dall'Ufficio finanziario si fondi esclusivamente **su verifiche di conti correnti bancari**, l'onere probatorio dell'Amministrazione può considerarsi soddisfatto, ai sensi dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1972](#) attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi la **accennata inversione dell'onere della prova in capo al contribuente**.

Tale principio è stato ribadito dall'[ordinanza n. 11810 del 06.05.2018](#), emessa dalla Corte di Cassazione, Sezione Sesta.

Nel caso di specie, il contribuente aveva proposto ricorso avverso **l'avviso di accertamento** notificato per l'annualità 2008, con il quale veniva contestato alla contribuente di **aver conseguito redditi di capitali non dichiarati**, risultanti dalle dichiarazioni bancarie, ai sensi

dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#).

Il ricorso proposto veniva **accolto dalla CTP competente** e veniva successivamente confermato anche dalla **CTR Firenze**.

In particolare, la CTR aveva argomentato la propria decisione evidenziando come **la motivazione alla base dell'accertamento fosse fondata su "semplici congetture, per quanto sensate, prive di riscontri oggettivi e, pertanto, della valenza di presunzioni gravi, precise e concordanti"**, con conseguente mancato **assolvimento dell'onere della prova della pretesa tributaria in capo all'Agenzia delle Entrate**, indipendentemente dalla prova contraria fornita dalla contribuente.

Avverso tale decisione, l'Ente impositore proponeva **ricorso avanti la Suprema Corte**, enunciando la violazione e la falsa applicazione dell'[articolo 32, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), nonché degli [articoli 2729 e 2697 cod. civ..](#)

L'Agenzia, in particolare, si lamentava del fatto che il Giudice di appello **avesse imposto l'onere della prova** della rilevanza reddituale delle movimentazioni bancarie solo sull'Amministrazione, e non sul contribuente, che **non sarebbe stato onerato della prova contraria**.

La Suprema Corte ha ritenuto fondato il motivo di ricorso, premettendo innanzitutto che la **presunzione** di cui alla citata norma **ha natura legale** e, come tale, non necessita dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza** richiesti dall'[articolo 2729 cod. civ..](#) previsti, invece, per le **presunzioni semplici** (cfr. [Cass. n. 9078/2016](#) e [Cass. n. 6237/2015](#)).

Il **Giudice di legittimità** ha inoltre ribadito il consolidato principio per cui **"qualora l'accertamento effettuato dall'Ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo il D.P.R. n. 600 del 1973, articolo 32, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente"**.

Su queste basi, nel caso di specie, l'Agenzia aveva fornito la prova che sul **conto bancario** del ricorrente erano affluite ingenti somme per **accreditamenti bancari dall'estero**, con la causale dell'operazione **"investimenti in beni e diritti immobiliari"**, con ciò dimostrando, **in via presuntiva**, la disponibilità in capo alla contribuente di maggiori redditi tassabili.

Sarebbe dunque spettato al contribuente dimostrare che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non erano riferibili ad operazioni imponibili e pertanto **privi di rilevanza fiscale**. Ciò, si badi bene, sulla base di una **prova analitica per ogni versamento bancario**.

Seminario di specializzazione

I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)