

Edizione di venerdì 29 Novembre 2019

IVA

Fattura elettronica a soggetto estero identificato in Italia

di Clara Pollet, Simone Dimitri

AGEVOLAZIONI

Credito R&S e calcolo della media storica

di Debora Reverberi

ACCERTAMENTO

Ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione degli utili

di Marco Bargagli

IMU E TRIBUTI LOCALI

Tari: rimborso da parte dei Comuni e modalità di copertura dei costi

di Gennaro Napolitano

IMPOSTE SUL REDDITO

La caparra penitenziale non costituisce plusvalenza tassabile

di Luigi Ferrajoli

RASSEGNA RIVISTE

Controllo di gestione: lo studio professionale come azienda di servizi

di Matteo Belluzzi

IVA

Fattura elettronica a soggetto estero identificato in Italia

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Una fattispecie che desta ancora qualche perplessità tra gli operatori Iva riguarda le **cessioni di beni ad un soggetto passivo estero identificato ai fini Iva in Italia** (o che si avvale della figura di un rappresentante fiscale italiano).

Ricordiamo che un operatore non residente, a seguito dell'elevato numero di scambi verso un determinato Paese membro e/o per la presenza di una clientela composta da clienti privati ivi residenti, potrebbe avere l'obbligo o la necessità di aprire una **posizione Iva "leggera" in un altro Stato Ue.**

In altri termini, un soggetto passivo Iva non residente e **senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato** può scegliere di **identificarsi direttamente in Italia** (ai sensi dell'[articolo 35-ter D.P.R. 633/1972](#)) o avvalersi dell'operato di un **rappresentante fiscale italiano**: in quest'ultima ipotesi, la carica potrà essere ricoperta da una persona fisica o da persona giuridica, che dovrà svolgere gli adempimenti richiesti ai fini Iva (come ad esempio i versamenti e dichiarazioni connesse) **per conto del soggetto passivo non residente**.

Ai sensi dell'[articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), il rappresentante fiscale **risponde in solido con il rappresentato** relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto; la nomina del rappresentante fiscale deve sempre essere comunicata all'altro contraente **anteriormente all'effettuazione dell'operazione**.

Allo stesso modo, i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che, ai sensi dell'[articolo 17, comma 3](#), intendano assolvere gli **obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente**, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, **prima dell'effettuazione delle operazioni Iva** per le quali si vuole adottare il suddetto sistema.

Esemplificando, si pensi al caso di un soggetto passivo svedese identificato in Italia che ordina del materiale da un fornitore italiano, **richiedendo la consegna della merce nel territorio nazionale**: tale operazione comporta **l'emissione di una fattura con l'applicazione dell'imposta da parte del cedente italiano**.

Il cessionario non residente, per esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva applicata dal fornitore italiano, dovrà richiedere la **fatturazione** sulla **posizione Iva IT** che lo stesso possiede in Italia.

Il procedimento di fatturazione elettronica, come noto, coinvolge tutte le cessioni di beni e le

prestazioni di servizi effettuate **tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato** (e le relative variazioni), da veicolare tramite il Sistema di Interscambio. Al pari delle cessioni di beni o dei servizi resi nei confronti di **controparti estere**, le cessioni di beni effettuate **verso soggetti esteri identificati in Italia non richiedono obbligatoriamente la fattura in formato xml**.

Il cedente italiano potrebbe comunque **scegliere di emettere una fattura elettronica**; tale ipotesi **esonera il contribuente dalla comunicazione delle operazioni transfrontaliere** (esterometro).

Questa soluzione richiede **alcuni accorgimenti operativi**. In primo luogo, a differenza delle fatture emesse verso clienti non residenti, per le quali è necessario compilare il codice destinatario con “XXXXXXX”, **in presenza di identificazione diretta** (o rappresentanza fiscale italiana) si ricorda che nel codice destinatario occorre esporre il **numero “0000000”**.

Tale indicazione è stata fornita con **la Faq n. 30 pubblicata il 27 novembre 2018** dall'Agenzia delle entrate: “*Per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti identificati in Italia (tramite identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale), i soggetti passivi Iva residenti e stabiliti in Italia hanno l’obbligo, dal 1° gennaio 2019, di emettere le fatture elettroniche via Sdl oppure di effettuare la comunicazione dei dati delle fatture ai sensi del comma 3-bis dell’articolo 1 del DLgs n. 127/2015. Qualora l’operatore Iva residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti dell’operatore Iva identificato, riportando in fattura il numero di partita Iva italiano di quest’ultimo, sarà possibile inviare al Sdl il file della fattura inserendo il valore predefinito 0000000 nel campo codice destinatario della fattura elettronica, salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Per quanto riguarda il soggetto identificato in Italia, lo stesso non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche.*”

In sede di inserimento dei **dati anagrafici della controparte estera identificata in Italia**, il cedente nazionale deve esporre, tra gli altri, l'**indirizzo del cliente estero**, selezionando la **nazione di appartenenza** (così non sarà necessario compilare la Provincia), mentre il **campo CAP** andrà compilato con il **valore generico 00000**; si potrà utilizzare l'indirizzo, inoltre, per indicare il CAP straniero (**Faq n. 63 pubblicata il 19 luglio 2019**).

Si segnala, infine, che nei **dati anagrafici del cessionario/committente** il campo “**IdFiscaleIVA**” andrà **valorizzato con la partita Iva italiana del soggetto estero e IdPaese IT** nelle ipotesi seguenti:

- stabile Organizzazione;
- **rappresentante fiscale italiano** o
- **identificazione diretta**.

La rappresentanza fiscale del cliente comporta la compilazione anche del blocco “**RappresentanteFiscale**” con l'indicazione delle **seguenti informazioni**:

- **IdFiscaleIVA;**
- **Denominazione** (o nome e cognome).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Credito R&S e calcolo della media storica

di Debora Reverberi

Il calcolo del credito d'imposta R&S, di cui al **D.L. 145/2013**, convertito con modificazioni dalla **L. 9/2014** e integralmente sostituito dall'[articolo 1, comma 35, L. 190/2014](#) (c.d. Legge di Stabilità 2015), è stato sin dagli albori fondato sul metodo incrementale, criterio ad oggi applicabile anche alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2020.

Una proposta di sostituzione del metodo di calcolo incrementale col metodo di calcolo volumetrico è emersa dal tavolo su “Transizione 4.0” tenutosi fra Mise e associazioni di imprese italiane.

L'approccio incrementale, definito all'[articolo 5, comma 2, D.M. 27.05.2015](#), prevede che il credito spettante venga **quantificato sulla “spesa incrementale complessiva” sostenuta nel periodo di riferimento**: pertanto occorre procedere alla corretta quantificazione del valore (la media storica) da raffrontare con l'importo degli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta e in relazione al quale si intende fruire dell'agevolaione.

Il valore di riferimento consiste nella media aritmetica degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolaione ovvero, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2015: trattasi dunque della **media calcolata su un orizzonte temporale fisso, il triennio 2012-2014, comprensiva dei periodi di imposta in cui tali costi non sono stati sostenuti**.

Qualora l'impresa risultasse **in attività da meno di tre periodi d'imposta** antecedenti la data di entrata in vigore della disciplina, la media degli investimenti in R&S **va calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione**, sommando gli investimenti effettuati negli esercizi di attività e dividendo il risultato per il numero delle annualità di attività nel triennio, **senza operare alcun ragguaglio**, in base all'[articolo 5, comma 2, D.M. 27.05.2015](#), richiamato dalla [circolare AdE 5/E/2016](#).

Come precisato dalla [circolare AdE 13/E/2017](#), nella fattispecie particolare in cui **l'impresa sia costituita alla fine del 2014 con primo periodo d'imposta “lungo”, il primo esercizio agevolabile sarà quello chiuso al 31.12.2015**, in deroga alla regola generale dell'[articolo 3 D.M. 27.05.2015](#) che definisce l'ambito applicativo temporale **“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014”**.

La quantificazione della media di riferimento deve avvenire, come precisato dalla [circolare AdE 5/E/2016](#), nel rispetto del **principio di omogeneità dei valori**, ossia tenendo conto

esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dall'[articolo 4, comma 1, D.M. 27.05.2015](#).

La corretta applicazione del principio di omogeneità dei valori prevede, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta all'interpello n. 58 del 02.11.2018](#), **che la quantificazione della spesa incrementale avvenga confrontando la massa degli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in cui si intende beneficiare del credito con la massa degli investimenti plessi del triennio 2012-2014, a prescindere dalla circostanza che le spese sostenute nel periodo di riferimento e le spese sostenute nel triennio appartengano a differenti categorie di investimenti ammissibili.**

Eventuali modifiche normative alle categorie di spese ammissibili comportano in generale **un ricalcolo della media di riferimento**: è il caso ad esempio delle modifiche apportate dall'[articolo 1, commi 70-72, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 **l'introduzione di una nuova categoria di spese ammissibili**, i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale, **comporta la necessità di ricalcolare il parametro storico aggiungendo i medesimi costi sostenuti nel triennio 2012-2014**.

Per espressa previsione normativa, **è consentita all'impresa la facoltà di rinunciare a tale inclusione nell'ipotesi in cui ne derivi una riduzione dell'eccedenza agevolabile**.

Per contro, **la rimodulazione al 25% o 50% delle aliquote associate alle categorie di spese ammissibili**, applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018, **non comporta l'onere di ricalcolo della media storica, in virtù dell'introduzione di un nuovo criterio di calcolo**, che opera direttamente sull'intera eccedenza agevolabile con aliquote diversificate in ragione dell'incidenza percentuale di ciascuna categoria di spesa sull'ammontare complessivo.

Ai fini della corretta quantificazione della media storica di raffronto è poi fondamentale ricostruire la storia dell'impresa, con particolare riguardo al caso di **operazioni di riorganizzazione aziendale che abbiano determinato, con la continuità dell'attività imprenditoriale, l'attribuzione della media di riferimento in capo ad un soggetto diverso da quello che ha sostenuto i costi**.

Al riguardo la [circolare AdE 10/E/2018](#) disciplina **la corretta modalità di calcolo del credito R&S in presenza delle seguenti operazioni straordinarie**:

- trasformazione;
- fusione;
- scissione;

- conferimento d'azienda o di ramo d'azienda;
- affitto d'azienda e cessione d'azienda, per cui si intendono valevoli le medesime disposizioni del conferimento e della scissione.

Gli obblighi documentali, previsti dall'[articolo 7, comma 5, D.M. 27.05.2015](#), riguardano anche gli investimenti pregressi inclusi nel calcolo della media.

Come precisato dal paragrafo 7 della [circolare AdE 5/E/2016](#) e ribadito al paragrafo 4.9.4 della [circolare 13/E/2017](#), l'impresa deve conservare, in relazione al calcolo della media:

- **la documentazione contabile e le relazioni richieste a supporto delle spese pregresse** che rientrano nel calcolo della media, idonee a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute;
- **un prospetto riepilogativo** integrativo alla documentazione contabile, **che deve riepilogare analiticamente i costi sostenuti nel triennio 2012-2014 ricollegandoli esplicitamente e distintamente a singole fasi di attività di R&S o a singoli progetti o programmi.**

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Ristretta base azionaria e presunzione di distribuzione degli utili

di Marco Bargagli

Sulla base di un **consolidato orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità**, è possibile attribuire ai **soci di una società di capitali (a ristretta base azionaria – familiare)**, i **maggiori redditi** constatati nel corso della verifica fiscale.

In buona sostanza, a fronte degli **utili extra-bilancio non dichiarati, accertati nei confronti dell'impresa sottoposta a controllo**, si realizza una **presunzione legale relativa** in capo ai soci che dovranno dimostrare al Fisco che i **maggiori ricavi rilevati** non hanno formato **oggetto di successiva distribuzione**.

Già in passato, la Corte di cassazione **aveva affrontato il tema dell'accertamento induttivo a carico delle società a ristretta base familiare**, delineando **l'operatività delle presunzioni legali relative** che ne derivano.

A tale fine, si riporta una **raccolta delle principali sentenze di riferimento**:

- **Corte di cassazione, sentenza n. 24531 del 24.09.2007:** l'Amministrazione finanziaria può presumere che i soci di un'impresa a **ristretta base familiare** abbiano percepito “**utili occulti**”, poi utilizzati per operare un **notevole aumento di capitale a favore della persona giuridica**. In tale circostanza la **presunzione di distribuzione di utili** avveniva sulla base di una “**presunzione semplice**”, tenuto conto che i soci **non disponevano autonomamente** di propri redditi che – potenzialmente – potevano essere conferiti nella società;
- **Corte di cassazione, ordinanza n. 19013 del 27.09.2016:** in tema di **accertamento delle imposte sui redditi**, nel caso di **società di capitali a ristretta base partecipativa**, è legittima la **presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati**, rimanendo salva la facoltà del contribuente di **offrire la prova del fatto che i maggiori redditi non sono stati distribuiti** ma accantonati dalla società, **ovvero da essa reinvestiti**;
- **Corte di cassazione, sentenza n. 25683 del 14.12.2016:** in **mancanza di prova contraria da parte del contribuente**, va **confermato l'accertamento** ritenendosi **legittima** la **presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili**, la quale **non viola il divieto di presunzione di secondo grado**, poiché il **fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società**, ma dalla **ristrettezza della base sociale** che, in tal caso, **caratterizza la gestione sociale**.

Più di recente, sempre la suprema Corte di cassazione, con l'[ordinanza n. 27049 pubblicata in](#)

[data 23.10.2019](#), ribadendo il suo precedente orientamento, ha confermato che l'Amministrazione finanziaria può presumere che i **soci di un'impresa a ristretta base familiare** – anche se **costituita sotto forma di società di capitali** – abbiano percepito “**utili occulti**” non contabilizzati in bilancio.

In seguito ad **una verifica fiscale**, l'Agenzia delle entrate aveva applicato la **presunzione di ripartizione degli utili ai soci**, stante la base ristretta della società.

In merito, la **compagine societaria dell'impresa verificata** era così composta:

- **persona fisica (Mario Rossi);**
- **persona giuridica (Alfa S.p.A.).**

A parere dell'**Ufficio finanziario**, la circostanza che i soci della **sopra indicata Alfa S.p.A.** fossero due persone fisiche (**Mario Rossi e Maria Rossi**) non impediva di ritenere che i **maggiori utili non dichiarati**, conseguiti dalla società ispezionata, fossero stati distribuiti **alle due persone fisiche, sig.ri Rossi**, nonostante l'**intermediazione di Alfa S.p.A.**

A parere degli **Ermellini**, infatti, **applicando il principio del divieto di abuso del diritto**, ferma rimanendo la **liceità civilistica della scelta organizzativa per la titolarità dell'impresa**, non si può **opporre l'esistenza di un socio intermedio**, avente la natura di **persona giuridica**, per **sottrarre i pochi soci effettivi dell'impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati**.

In altri termini, la **regola della presunzione dell'imputazione degli utili extra bilancio ai soci di una società di capitali a ristretta base sociale non limita la sua efficacia all'ipotesi in cui la ristrettezza della compagine sociale si verifichi in un solo grado**, quando cioè la società di capitali titolare dell'impresa **ha soci in numero limitato**, ma **estende la sua efficacia anche al grado ulteriore**, cioè quando, **“per effetto della partecipazione alla società di capitali titolare dell'impresa di un'altra società di capitali, che sia a sua volta a ristretta base sociale, la compagine sociale, per così dire, di secondo grado, sia ancora caratterizzata dalla ristrettezza”**.

Nel caso esaminato dagli ermellini:

- la compagine sociale di secondo grado era **costituita da due sole persone fisiche, per di più tra di loro apparentate;**
- per **dare applicazione al divieto dell'abuso di diritto tributario** nell'utilizzazione, lecita dal punto di vista civilistico, delle **forme associate di titolarità dell'impresa a fini elusivi delle imposte sul reddito sugli utili non contabilizzati**, lo strumento più idoneo è quello **di riconoscere che l'efficacia della presunzione dell'imputazione ai soci si estende a tutti i gradi di organizzazione.**

Infine giova ricordare che, proprio sulla base del **panorama di riferimento sopra illustrato**, la prassi operativa ha rilevato che, nelle ipotesi in cui, **a seguito di una attività di controllo nei**

riguardi di una società di capitali a ristretta base azionaria (e, a maggior ragione, se a base familiare), si siano formulate proposte di recupero a imposizione per elementi di reddito non dichiarati, appare possibile completare l'azione ispettiva anche con un successivo e distinto intervento nei confronti dei soci.

Si potranno così formalizzare in atti, ove ne ricorrono tutti i presupposti, le proposte di recupero dei maggiori dividendi presuntivamente ottenuti in relazione a quanto non dichiarato dalla società, oltre alla formulazione nei riguardi di quest'ultima di apposito rilievo per omessa effettuazione e versamento di ritenuta, nei casi in cui è prevista l'applicazione di questa all'atto della distribuzione dei dividendi (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 1 “Le metodologie di controllo basate su prove presuntive”, pag. 31).

Seminario di mezza giornata

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEI CONFRONTI DELLE PMI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMU E TRIBUTI LOCALI

Tari: rimborso da parte dei Comuni e modalità di copertura dei costi

di Gennaro Napolitano

Con la [circolare n. 3](#) dello scorso 22 novembre il **Dipartimento delle Finanze** ha fornito chiarimenti in ordine alle **soluzioni** che, in caso di **rimborso** della **tassa sui rifiuti (Tari)**, i **Comuni** possono adottare per rispettare i **principi** relativi all'**integrale copertura del costo del servizio** di gestione dei rifiuti nonché quelli concernenti la **corretta predisposizione** dei **piani finanziari** relativi al tributo.

Il **Dipartimento**, innanzitutto, ha ricordato che con la precedente [circolare n. 1/DF del 20 novembre 2017](#) è stato precisato che la **quota variabile** della **Tari** “deve essere calcolata una sola volta comprendendo nella superficie di riferimento dell’utenza domestica anche quella delle pertinenze dell’abitazione”. Peraltro, la problematica affrontata nel documento di prassi in esame si pone non soltanto nell’ipotesi dell’**erroneo calcolo** della **parte variabile** della **Tari**, ma concerne più in generale i casi in cui “un Comune ha coperto con il gettito della tassa il costo del servizio e deve procedere alla **copertura** delle **somme** che sono state successivamente **rimborsate** ai **contribuenti**”.

Ciò detto, il Dipartimento, anche alla luce degli **orientamenti** della **giurisprudenza amministrativa e contabile**, passa in rassegna le seguenti possibili **soluzioni**.

Riporto degli importi rimborsati come costo nel piano finanziario dell’anno successivo

Con una tale operazione sostanzialmente si copre un **costo** relativo a un esercizio precedente in un’annualità in cui il **costo stesso non si è manifestato**; questa scelta, sottolinea il Dipartimento, presenta diversi **profili di criticità**.

Secondo quanto stabilito dal **TAR Puglia (sentenza n. 1826/2017)**, infatti, in applicazione del **principio della copertura integrale dei costi** (ex [articolo 1, comma 654, L. 147/2013](#)) e del **criterio della competenza**, ogni **tariffa annuale** deve essere costruita in maniera da **bastare a sé stessa**, “e non nascere già gravata da **ulteriori pregressi oneri** (estranei, appunto, ai costi del servizio imputabili all’esercizio finanziario di competenza)”.

Ne consegue che, a parte eccezionali ipotesi derogatorie specificamente previste dalla legge, “i **costi** relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, **illegittimamente non posti a carico**

degli utenti nell'esercizio di competenza, non possono essere inseriti nel piano economico-finanziario di esercizi successivi” (in questi termini, Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Basilicata, sentenza n. 4/2019).

In applicazioni di tali coordinate interpretative, quindi, la fattispecie in esame (**errata o illegittima determinazione della tariffa per l'anno precedente**) “**non rientra** tra quelle al ricorrere delle quali può essere **legittimamente** riportata a nuovo nell'esercizio finanziario **successivo** la parte dei costi del servizio che risulta **non coperta**”.

Copertura degli importi da rimborsare a carico della fiscalità generale

Percorribile, invece, è la soluzione consistente nel far fronte ai **rimborsi** attraverso la **copertura a carico del bilancio generale** del Comune.

Tale soluzione, infatti, è in linea con quanto sostenuto dalla **giurisprudenza contabile**, secondo cui “*il rimborso della quota variabile della Tari non dovuta, e di competenza di esercizi finanziari precedenti, può trovare copertura in entrate ascrivibili alla fiscalità generale*” (cfr. Corte dei Conti, deliberazione n. 139/2018, Sezione regionale di controllo per la Lombardia). Pertanto, conclude il Dipartimento, “*la scelta di reperire le risorse dalla fiscalità generale per far fronte ai rimborsi Tari appare percorribile, dal momento che non va a incidere sui piani finanziari e sulle tariffe già approvati con le deliberazioni relative ad annualità precedenti*”.

Esercizio del potere di autotutela per rideterminare le tariffe Tari dell'anno in cui è stato corrisposto il maggior importo

La terza soluzione passata in rassegna concerne la **possibilità** per i **Comuni** di **modificare**, agendo in **autotutela**, la **delibera di approvazione** delle **tariffe Tari** relative all'anno in cui il **computo del tributo** è stato effettuato in modo **erroneo**. In tal caso, il **carico tributario** verrebbe correttamente **ripartito** tra i **contribuenti** e non si inciderebbe sui **costi** dell'**esercizio finanziario** in cui si è verificato l'**errore**.

Rispetto a questa soluzione, il Dipartimento sottolinea la necessità che in ogni caso il **potere di autotutela** sia esercitato nel rispetto dei **principi** e dei **criteri** fissati, in linea generale, dalla L. 241/1990, tra i quali quello de **legittimo affidamento** degli utenti del servizio.

Di conseguenza, qualora decida di percorrere questa strada, il Comune è tenuto a “*ponderare l'interesse pubblico a ripristinare la corretta applicazione dell'entrata con quello dei singoli contribuenti che hanno fatto legittimo affidamento sull'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria liquidata e richiesta (...)*”.

Ricalcolo senza modifica della delibera degli importi dovuti nell'anno precedente dalle varie utenze

L'ultima soluzione analizzata consiste nella decisione del Comune di procedere, in un **esercizio successivo** a quello in cui si è verificata l'**erronea determinazione del tributo**, a **ridurre gli importi** richiesti ai **contribuenti** che hanno **versato in più** in precedenza e ad **aumentare le somme** dovute da chi, invece, ha **versato un importo inferiore** a quello dovuto.

In tal caso, quindi, **mancherebbe** del tutto una **formale rideterminazione** delle **tariffe** relative all'anno in cui si è verificato l'errore. Questa **soluzione**, quindi, **non è praticabile** in quanto, da un lato, si fonderebbe sull'**assenza** di un **atto** che **legittima la pretesa tributaria del Comune** e, dall'altro, impedirebbe al contribuente di **verificare la correttezza** del **procedimento** seguito dall'amministrazione.

Infine, nella circolare si precisa che scelta la **modalità di copertura**, “*il Comune (...) deve regolare le singole posizioni mediante rimborsi e richieste dei maggiori importi o alternativamente tramite compensazione delle relative somme in sede di liquidazione di quanto dovuto nell'esercizio successivo*”.

Seminario di specializzazione
I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE
Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE SUL REDDITO

La caparra penitenziale non costituisce plusvalenza tassabile

di Luigi Ferrajoli

Con l'[**ordinanza n. 27129 del 23.10.2019**](#), la Corte di Cassazione ha stabilito che sulla **caparra penitenziale** il promittente venditore non paga l'Irpef se il **contratto definitivo di compravendita dell'immobile** salta per il recesso del promissario acquirente: non sussisterebbe, infatti, alcuna plusvalenza tassabile, perché l'atto definitivo di vendita non viene stipulato e la somma incamerata dal primo costituisce soltanto il corrispettivo per l'esercizio del diritto di recesso da parte del secondo; **la caparra penitenziale, d'altronde, non ha funzione risarcitoria e non sostituisce alcun reddito perduto del quale condividere la natura.**

La vicenda traeva origine dalla promessa di vendita di due terreni, aventi **destinazione agricola**, senza che si addivenisse alla stipula dell'atto definitivo di trasferimento, avendo il promittente acquirente esercitato il **diritto di recesso**, che aveva legittimato il promittente venditore ad incassare la somma già versata del suddetto importo a titolo di caparra penitenziale.

Secondo l'Agenzia delle entrate si sarebbe trattato di una plusvalenza tassabile e quindi aveva emesso il relativo **avviso di accertamento ai fini Irpef**; l'atto era impugnato dal contribuente ma il ricorso era respinto in primo grado con sentenza confermata in appello.

Avverso la sentenza della CTR il contribuente proponeva ricorso per cassazione, denunciando, in primo luogo, la **violazione e falsa applicazione dell'articolo 67, lett. a) e b), Tuir**, nella parte in cui la sentenza aveva ritenuto che nella fattispecie in esame si fosse determinata una plusvalenza tassabile, sebbene:

1. **non vi fosse stata cessione dei terreni**, non avendo avuto seguito, con la stipula dell'atto definitivo di trasferimento, il **preliminare di vendita dei terreni**;
2. i succitati **fondi** avessero natura agricola, **certificata dalla documentazione prodotta in atti**.

Con il secondo motivo il ricorrente lamentava la violazione e falsa applicazione dell'**articolo 6, comma 2, Tuir**, in ragione del fatto che, prevedendo tale norma che "*I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità consegnate, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti*", la CTR avrebbe dovuto considerare che l'incameramento da parte del promittente venditore della **caparra penitenziale** quale corrispettivo del recesso del promittente acquirente – privo peraltro di natura risarcitoria – **non poteva porsi come**

sostitutivo di alcun reddito, non potendosi ritenere sussistente, sulla base delle precedenti considerazioni, alcuna plusvalenza assoggettabile a tassazione.

La Cassazione ha ritenuto fondati entrambi i motivi, evidenziando come, da una parte, la stessa sentenza impugnata non aveva messo in dubbio la **destinazione agricola dei terreni**, ma assumeva che ciò che bastava a configurare l'esistenza di **plusvalenza** tassabile era quella secondo cui “*possa essere già operata in partenza la lottizzazione*”, assumendo nella norma in esame “*rilevanza l'aspetto speculativo e la realizzazione di un beneficio monetario che scaturisce dall'operazione commerciale*”.

Secondo la Cassazione, la sentenza impugnata ometteva di considerare che nella fattispecie in esame **non vi era stata alcuna vendita dei terreni, non essendo stato stipulato l'atto definitivo** di vendita ed ipotizzava in modo del tutto arbitrario l'esistenza di una **lottizzazione**, di cui però non erano indicati gli estremi, quantomeno sul piano cartolare.

Inoltre, osservava la Corte che nella fattispecie non si era realizzata alcuna cessione a titolo oneroso, essendo il preliminare riferito alla promessa di vendita di terreni di natura agricola, **esulandosi quindi dall'ambito della nozione di area edificabile** di cui all'[**articolo 36, comma 2, D.L. 223/2006**](#), per cui, ai fini della **classificazione di un terreno come fabbricabile**, occorre che si tratti di **suolo** la cui vocazione edificatoria sia stata formalizzata in uno **strumento urbanistico**, quantunque non ancora approvato.

Infine, non essendovi **plusvalenza tassabile**, secondo la Cassazione era conseguentemente esclusa anche la possibilità di attribuire all'importo trattenuto dal promittente venditore, come caparra penitenziale per effetto dell'esercizio del diritto di **recesso** della società promittente acquirente, natura di “*provento conseguito in sostituzione di reddito*”, nella specie **plusvalenza**, quale **reddito diverso**, assoggettabile a tassazione.

Di conseguenza **la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso** proposto dal contribuente cassando con rinvio la sentenza impugnata.

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DEL D.L. 124/2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RASSEGNA RIVISTE

Controllo di gestione: lo studio professionale come azienda di servizi

di Matteo Belluzzi

Articolo tratto da "Vision Pro n. 24/2019?

Nel presente contributo si analizzano le tecniche di controllo di gestione applicabili allo studio professionale, con focus sugli studi contabili-fiscali. L'adozione di tali tecniche è dettata dalle caratteristiche specifiche dello studio professionale e dei servizi dallo stesso erogati, prestazioni di tipo consulenziale che, rispetto ai beni materiali generati da un'azienda di produzione, hanno natura intangibile. Si effettueranno confronti con altre realtà aziendali, in maniera tale da comprendere, con esempi concreti, come le specificità delle attività di studio richiedano determinate tecniche di analisi e, al contempo, ne precludano altre. [Continua a leggere...](#)

[**VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>**](#)

Segue il SOMMARIO di "Vision Pro n. 24/2019 ?

Strategia

Smart working, una leva per l'organizzazione e la redditività dello studio di Claudio Rorato

Organizzazione di studio

Cambiamenti normativi e tecnologici: la riorganizzazione dello studio professionale contabile-fiscale di M2A Consulting Srl

Controllo di gestione

Controllo di gestione: lo studio professionale come azienda di servizi di Matteo Belluzzi

Consulenza aziendale

Analisi del valore aziendale, un possibile servizio da offrire alla nostra clientela di Andrea Cecchetto

Risorse umane

Diventare il cuore pulsante delle aziende ossigenando i dati elaborati *di Sandra Paserio*

Sviluppo personale del professionisti

Giovani professionisti: risorse per gli studi professionali *di Valentina Dal Maso*

Costituzione Srl online a basso costo e senza notaio *di Marco Paolini*

Adempimenti di studio

Linee guida antiriciclaggio: autovalutazione del rischio *Redazione*

Tecnologie e informatica

Aderire al servizio di consultazione delle e-fatture? Vantaggi e svantaggi *di Andrea Comencini*



VISION PRO
Trimestrale dedicato agli strumenti e alle tecniche di sviluppo per i professionisti e gli studi professionali

IN OFFERTA PER TE € 58,50 + IVA 4% anziché € 90,00 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA