

**R** review



# TeamSystem Review

In. 276

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

# Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

**[www.teamsystem.com/digital-sign](http://www.teamsystem.com/digital-sign)**

## **Schede operative**

Ravvedimento operoso dell'Iva	<b>2</b>
Antieconomicità dell'operazione nel sistema Iva: onere probatorio "aggravato" a carico dell'ente impositore	<b>9</b>
La fiscalità del contratto preliminare di compravendita: dalla stipula alla sua cessione a terzi	<b>15</b>
La gestione del controllo formale della dichiarazione	<b>22</b>

## **Scadenzario**

Scadenze del mese di gennaio	<b>27</b>
------------------------------	-----------

## Ravvedimento operoso dell'Iva

**N**ell'ambito dell'Iva, il ravvedimento operoso può avvenire senza limiti temporali, essendo inibito o dall'avviso bonario emesso a seguito di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione o a seguito di atto impositivo (ad esempio avviso di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta, di contestazione della sanzione o cartella di pagamento). A tal fine, entro i termini di legge, occorre rimuovere la violazione e pagare la sanzione ridotta, nonché gli interessi legali. L'omesso versamento dell'Iva è considerato un'infrazione sostanziale autonoma rispetto a quella prodromica dell'omessa fatturazione o registrazione, per cui – in sede di ravvedimento operoso – occorre provvedere alla regolarizzazione di entrambe le violazioni. Per escludere l'applicazione della sanzione prevista per l'infedele dichiarazione è necessario che l'imponibile e/o l'imposta relativa alle operazioni non fatturate o erroneamente fatturate siano inclusi nel quadro VE entro il termine di presentazione della dichiarazione di competenza. In difetto, si rende necessario provvedere al ravvedimento operoso anche per la violazione di infedele dichiarazione, rispetto al quale l'Agenzia delle entrate distingue a seconda del momento in cui viene presentata la dichiarazione integrativa. Il cedente/prestatore che, a seguito del ravvedimento operoso, addebiti al cessionario/committente l'imposta non applicata in sede di fatturazione potrebbe trovarsi esposto al mancato pagamento dell'imposta stessa da parte del cessionario/committente, in specie laddove sia decorso il termine decadenziale previsto per l'esercizio della detrazione. Tale rischio non si porrebbe qualora la rivalsa dell'Iva avvenisse ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel qual caso, infatti, il cessionario/committente può esercitare la detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa.

### Regime sanzionatorio applicabile alle violazioni in materia di Iva

Prima di analizzare le modalità di ravvedimento operoso previste per le violazioni in materia di Iva relative alla fatturazione/registrazione delle fatture, al versamento dell'imposta e alla dichiarazione annuale, si rende necessario delineare il regime sanzionatorio applicabile alle predette infrazioni.

#### **Fatturazione e registrazione delle operazioni**

L'articolo 6, commi 1 e 4, D.Lgs. 471/1997 stabilisce che chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'Iva, ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio, con un minimo di 500 euro.

Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, un'imposta inferiore a quella dovuta.

La sanzione è dovuta nella misura da 250 euro a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

L'articolo 6, comma 5, D.Lgs. 471/1997 prevede che, nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione è applicata una sola volta.

Ad un trattamento sanzionatorio più lieve sono soggette le violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti o non soggette a Iva, per le quali l'articolo 6, commi 2 e 4, D.Lgs. 471/1997 dispone che la sanzione è compresa tra il 5%

e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati, con un minimo di 500 euro. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione da 250 euro a 2.000 euro.

È il caso di osservare che, secondo l'Amministrazione finanziaria, la sanzione non si applica se la regolarizzazione avviene entro la liquidazione periodica Iva di competenza, cosicché la maggiore imposta a maggiore imposta viene comunque versata nei termini<sup>1</sup>. Non è chiaro se tale indicazione sia ancora valida dopo le modifiche operate dal D.Lgs. 158/2015 al citato articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997, nella parte in cui stabilisce che la sanzione è dovuta nella misura da 250 euro a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Sembrerebbe, infatti, che tale previsione si riferisca proprio all'ipotesi contemplata, con la conseguenza che la regolarizzazione della violazione entro la liquidazione periodica di competenza darebbe comunque luogo a una violazione sanzionabile in misura fissa.

## **Omesso versamento dell'Iva**

L'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997 prevede che 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, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è pari al 15% e, fatta salva l'applicazione del ravvedimento operoso, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Secondo l'orientamento dell'Agenzia delle entrate<sup>2</sup>, confermato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione<sup>3</sup>, la sanzione da omesso versamento dell'Iva in sede di liquidazione si applica anche laddove tale violazione sia derivante dall'omessa o errata fatturazione o registrazione delle operazioni; in pratica, l'omesso versamento dell'Iva è considerato come un'infrazione sostanziale autonoma rispetto a quella prodromica dell'omessa fatturazione o registrazione.

Di diverso la giurisprudenza di merito<sup>4</sup>, per la quale – in merito al rapporto tra la violazione dell'omessa fatturazione e quella dell'infedele dichiarazione Iva – ha ritenuto che l'infrazione più grave (nella specie, l'infedele dichiarazione annuale) assorbe quella più lieve (nella specie, l'omesso/tardivo versamento).

## **Infedele dichiarazione Iva annuale**

L'articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997 contempla l'ipotesi in cui dalla dichiarazione presentata risulti un'imposta inferiore a quella dovuta, ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, prevedendo che in tal caso di applichi la sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.

In base al successivo comma 4-*bis*, la sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente, per cui è irrogata nella misura compresa tra il 135% e il 270% dell'imposta.

Fuori dai casi menzionati, prosegue il successivo comma 4-*ter*, la sanzione è ridotta di 1/3 quando la maggiore imposta, ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessi-

<sup>1</sup> Cfr. comunicato Agenzia delle entrate n. 137 del 30 settembre 2013.

<sup>2</sup> Si veda, da ultimo, la circolare n. 6/E/2015 (risposta 10.1), che ha confermato le indicazioni della circolare n. 180/E/1998 e della circolare n. 192/E/1998 (§ 2.3.1).

<sup>3</sup> Cfr. Cassazione n. 29299/2018.

<sup>4</sup> Cfr. CTR di Torino, n. 448/XXXVI/2014.

vamente inferiore al 3% dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a 30.000 euro.

Per imposta dovuta s'intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972<sup>5</sup>. Come sopra anticipato, secondo la prassi amministrativa e la giurisprudenza di legittimità, le violazioni prodromiche non sono assorbite da quella, più grave, relativa all'infedele dichiarazione annuale.

## **Omessa, incompleta o infedele comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva**

Ai sensi dell'articolo 11, comma 2-*ter*, D.Lgs. 471/1997, l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010, è punita con la sanzione amministrativa da 500 euro a 2.000 euro, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata:

- entro i 15 giorni successivi alla scadenza, coincidente con l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre; ovvero se
- nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Si tratta di un adempimento che, sebbene diverso e autonomo rispetto a quello dichiarativo, è, comunque, propedeutico allo stesso, che segue modalità specifiche di regolarizzazione esaminate nel prosieguo<sup>6</sup>.

## **Ravvedimento operoso**

Le violazioni in materia di Iva possono essere regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997:

- fino alla scadenza dei termini di accertamento;
- a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Di conseguenza, è possibile regolarizzare le violazioni già contestate in un pvc, ferma restando l'assenza di notifiche degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale, di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Sono previste 3 forme di ravvedimento:

- una prima, riguardante le violazioni sul ritardato versamento (con riduzione della sanzione da 1/10 a 1/5, a seconda di quando il ravvedimento avviene, lettera a)-*b-quater*);
- una seconda, per la generalità delle violazioni (con riduzione della sanzione da 1/9 del minimo a 1/5 del minimo, a seconda di quando il ravvedimento avviene, lettera a-*bis*)-*b-quater*);
- una terza, per la dichiarazione tardiva (con riduzione della sanzione a 1/10 del minimo, possibile solo entro 90 giorni dal termine per la dichiarazione, lettera c).

Entro i termini previsti, è necessario rimuovere la violazione e pagare le sanzioni ridotte, nonché gli interessi legali.

<b>Articolo 13, D.Lgs. 472/1997</b>	<b>Termine per la regolarizzazione</b>	<b>Riduzione della sanzione</b>	<b>Ambito applicativo</b>
Lettera a)	30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Solo omessi versamenti
Lettera a- <i>bis</i> )	Entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutte le violazioni
Lettera b)	Entro l'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutte le violazioni

<sup>5</sup> Cfr. articolo 5, comma 4-*quater*, D.Lgs. 471/1997.

<sup>6</sup> Cfr. risoluzione n. 104/E/2017.

Lettera b-bis)	Entro 2 anni dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	1/7 del minimo	Tutte le violazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, tributi doganali e accise
Lettera b-ter)	Oltre 2 anni dalla violazione oppure oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	1/6 del minimo	Tutte le violazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, tributi doganali e accise
Lettera b-quater)	Se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione nel pvc	1/5 del minimo	Tutte le violazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, con alcune eccezioni
Lettera c)	90 giorni dal termine	1/10 del minimo	Solo tardiva dichiarazione

In caso di ravvedimento operoso, non è possibile applicare il "cumulo giuridico" e la "continuazione", di cui all'articolo 12, D.Lgs. 472/1997<sup>7</sup>.

Occorre, pertanto, valutare la convenienza del ravvedimento, posto che, nel momento il contribuente, ricevendo l'atto di contestazione della sanzione, può fruire della definizione agevolata al terzo, di cui agli articoli 16 e 17, D.Lgs. 472/1997, con i benefici dell'articolo 12, D.Lgs. 472/1997, non dimenticando però che gli aumenti previsti da quest'ultima norma possono pure essere applicati nella misura massima<sup>8</sup>.

## Ravvedimento operoso per le violazioni relative alla fatturazione e alla registrazione

Con la circolare n. 6/E/2015 (risposta 10.1), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine agli effetti della nuova disciplina del ravvedimento operoso sulla definizione delle violazioni già constatate.

Il dubbio sollevato è se devono ancora intendersi confermate le indicazioni contenute nelle circolari n. 180/E/1998 e n. 192/E/1998 in merito all'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (ad esempio omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

L'Agenzia delle entrate ha ricordato che l'articolo 1, comma 637, L. 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015), nell'innovare la disciplina del ravvedimento operoso, ha posto l'obiettivo di incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra Fisco e contribuenti, puntando su un nuovo modello di cooperazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, potenziando l'istituto del ravvedimento operoso.

Ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate si applicano le novità in materia di ravvedimento, comprese quelle relative all'eliminazione della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Le novelle normative, però, non modificano, per il resto, l'assetto generale dell'istituto del ravvedimento, con la conseguenza, sottolinea l'Agenzia delle entrate, che, anche con riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, è confermato l'orientamento delle circolari n. 180/E/1998 e n. 192/E/1998 circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento e infedele dichiarazione).

In particolare, la circolare n. 192/E/1998 (§ 2.3.1) ha chiarito che "l'omessa fatturazione o l'espo-

<sup>7</sup> Si veda, da ultimo, la circolare n. 42/E/2016.

<sup>8</sup> Il primo comma del citato articolo 12, D.Lgs. 472/1997 prevede che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Alla stessa sanzione, prosegue il secondo comma, soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

sizione in fattura di un'imposta inferiore o l'omessa annotazione di un corrispettivo imponibile, possono determinare nei mesi successivi un omesso versamento d'imposta alle prescritte scadenze, considerato che l'obbligo del versamento, a seguito delle recenti modifiche apportate in materia, non è più legato alle annotazioni eseguite nei registri di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 633/1972 ma si perfeziona con la semplice "esigibilità" dell'imposta, secondo la nozione che ne fornisce l'articolo 6 dello stesso decreto.

Ne consegue che, per regolarizzare in maniera completa la propria posizione, è indispensabile che il contribuente provveda ad utilizzare la disposizione di cui all'articolo 13, lettera b), tanto per sanare la violazione prodromica (omessa o irregolare fatturazione e/o registrazione) quanto la violazione indotta (omesso versamento)".

Nello stesso senso si pone la giurisprudenza di legittimità, che nella sentenza n. 29299/2018 in precedenza richiamata ha affermato che "la decisione (dei giudici d'appello) è condivisibile, poiché nel caso di specie, all'omessa tenuta delle scritture contabili ed all'infedele fatturazione, si aggiunge il ritardo nel pagamento, che è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (vedi sentenza n. 1540/2017); il ritardo nel versamento del tributo, infatti, ha una propria configurazione autonoma, integra una violazione sostanziale e non formale ed è sanzionato dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, in quanto incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale (sentenza n. 4960/2017).

Il fatto di non aver fatturato e contabilizzato regolarmente alle scadenze periodiche non esclude, quindi, l'applicabilità della sanzione per il ritardato pagamento, una volta che il contribuente abbia effettuato la dichiarazione di quanto dovuto e non versato per il passato.

Inoltre, come rilevato dalla CTR, la società contribuente, avendo pagato a titolo di ravvedimento oneroso la sanzione dovuta per il ritardato pagamento del tributo in misura ridotta, sia pure al di fuori dei casi consentiti dalla legge dell'epoca, ha implicitamente riconosciuto la sussistenza della violazione e l'applicabilità dei presupposti della sanzione; non può, quindi, chiedere il rimborso di quanto versato, che costituisce un importo minore di quello che effettivamente ha riconosciuto come dovuto".

A quest'ultimo riguardo, può richiamarsi la sentenza n. 6108/2016, secondo cui "il versamento di sanzioni in misura ridotta a titolo di ravvedimento operoso, ex articolo 13, D.Lgs. 472/1997 ... se non produce alcun effetto preclusivo in ordine ad un eventuale accertamento da parte dell'ufficio (Cassazione n. 24424/2008) costituisce, al contrario, causa ostativa al rimborso di quanto versato a tale titolo da parte del contribuente, laddove l'istanza di rimborso sia fondata, come nel caso di specie, sulla carenza del presupposto sanzionatorio".

A fondamento di tale conclusione, la Suprema Corte ha osservato "che la mancanza di colpevolezza ex articolo 5, D.Lgs. 472/1997 e la causa esonerativa di cui all'articolo 10, L. 212/1000 rilevano e possono essere invocate dal contribuente nel solo caso di sanzioni inflitte dall'Amministrazione finanziaria, ma non anche quando il pagamento della sanzione, in misura ridotta, usufruendo in tal modo di misura agevolativa, sia frutto di una scelta del contribuente medesimo, che abbia fatto ricorso al c.d. ravvedimento operoso. Una volta che si sia perfezionata la fattispecie di ravvedimento operoso è precluso al contribuente, analogamente a quanto affermato da questa Corte con riferimento alle ipotesi di definizione agevolata cui questi abbia spontaneamente aderito (ex multis Cassazione SS.UU. n. 14828/2008 e n. 4566/2015 e n. 1967/2012), la ripetizione di quanto versato, con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili.

Il ravvedimento operoso, infatti, implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente".

## ESEMPIO – Omessa e/o irregolare fatturazione

Si ipotizzi che, nel mese di settembre 2019, sia stata emessa una fattura di vendita per 10.000 euro, oltre a 2.200 euro di Iva.

Per errore, il corrispettivo da considerare in fattura, anziché essere di 10.000 euro, doveva essere di 15.000 euro.

Il 20 novembre 2019, il contribuente decide di regolarizzare la violazione, emettendo nota di variazione in aumento dell'imponibile e dell'Iva per 5.000 euro, oltre 1.100 euro di Iva.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento operoso, il contribuente deve versare:

- la maggiore Iva, pari a 1.100 euro (codice tributo "6010");
- la sanzione ridotta (1/9 del 90% dell'imposta), pari a 110 euro (codice tributo "8904");
- gli interessi legali, conteggiati dal 16 ottobre 2019 al 20 novembre 2019, pari a 0,84 euro (codice tributo "1991").

## Ravvedimento operoso in caso di omesso versamento dell'Iva

Fermo restando che l'omesso versamento dell'Iva in sede di liquidazione periodica deve essere regolarizzato, ove conseguente a una violazione relativa alla fatturazione o registrazione dell'operazione, si riepilogano di seguito, in forma tabellare, i termini previsti per il ravvedimento e la corrispondente riduzione della sanzione.

Ritardo	Sanzione	Riduzione
Da 1 a 14 giorni	Dall'1% al 14%	1/15 per giorno di ritardo/10
Da 15 a 30 giorni	15%	1/10
Da 31 a 90 giorni	15%	1/9
Dal 91° giorno al termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	30%	1/8
Entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	30%	1/7
Oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	30%	1/6
Dopo la constatazione della violazione nel pvc	30%	1/5

## ESEMPIO – Omesso versamento dell'Iva

Riprendendo l'esempio di cui sopra, siccome l'erronea fatturazione determina anche l'omesso versamento dell'imposta in sede di liquidazione periodica, è necessario anche regolarizzare tale violazione, corrispondendo, in data 20 novembre 2019, la sanzione ridotta (1/9 del 15% dell'imposta), pari a 18,33 euro (codice tributo "8901").

## Ravvedimento operoso in caso di infedele dichiarazione Iva

Per escludere l'applicazione delle sanzioni previste per l'infedele dichiarazione è necessario che l'imponibile e/o l'imposta relativa alle operazioni non fatturate o erroneamente fatturate siano inclusi nel quadro VE entro il termine di presentazione della dichiarazione di competenza; in tal caso, l'imposta pagata in sede di ravvedimento operoso per la violazione relativa alla fatturazione deve essere indicata nel rigo VL30, campo 3.

In difetto, si rende necessario provvedere al ravvedimento operoso anche per la violazione di infedele dichiarazione, rispetto al quale l'Agenzia delle entrate distingue a seconda del momento in cui viene presentata la dichiarazione integrativa, ex articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998. In particolare, se la dichiarazione integrativa è presentata:

- entro 90 giorni dal termine di scadenza, la violazione oggetto di regolarizzazione non rientra nell'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997 (infedele dichiarazione, con sanzione dal 90% al 180% dell'imposta), ma nell'articolo 8, D.Lgs. 471/1997 (dichiarazione inesatta, con sanzione

da 250 euro a 2.000 euro)<sup>9</sup>, sicché la riduzione è calcolata sulla sanzione di 250 euro ed è pari a 1/9, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a-bis), D.Lgs. 472/1997;

- dopo 90 giorni dal termine di scadenza, la violazione oggetto di regolarizzazione rientra nell'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997 (infedele dichiarazione, con sanzione dal 90% al 180% dell'imposta).

## **ESEMPIO – Infedele dichiarazione Iva**

Riprendendo ancora una volta l'esempio sopra proposto, è possibile ipotizzare 3 distinte situazioni:

- presentazione della dichiarazione "correttiva nei termini" entro il 30 aprile 2020, senza applicazione di sanzioni per infedele dichiarazione;
- presentazione della dichiarazione integrativa entro il 31 luglio 2020, con sanzione ridotta pari a 27,78 euro (250 euro/9);
- presentazione della dichiarazione integrativa dal 1° agosto 2020, con sanzione del 90% dell'imposta, ridotta da 1/8 a 1/5, a seconda del momento in cui si procede alla regolarizzazione.

## **Rivalsa dell'Iva a seguito di ravvedimento o post accertamento**

Il cedente/prestatore che, a seguito del ravvedimento operoso, addebiti al cessionario/committente l'imposta non applicata in sede di fatturazione attraverso l'emissione di una nota di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 potrebbe trovarsi esposto al mancato pagamento dell'imposta stessa da parte del cessionario/committente. Tale eventualità, da cui discende che l'imposta resterebbe a carico del cedente/prestatore, può manifestarsi in particolar modo nel caso in cui sia decorso il termine decadenziale previsto per l'esercizio del diritto di detrazione, che in base all'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, come modificato dall'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017, deve essere "esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Il rischio evidenziato, concretamente sussistente nell'ipotesi in cui sia decorso il termine per l'esercizio della detrazione, non si porrebbe qualora la rivalsa dell'Iva avvenisse ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel qual caso, infatti, "il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione"<sup>10</sup>.

Sebbene tale norma subordini testualmente l'esercizio del diritto di rivalsa all'esistenza di un avviso di accertamento o rettifica, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che "una lettura della norma orientata al rispetto del principio di neutralità dell'imposta - quale è quella che peraltro ha sin qui ispirato la prassi applicativa della stessa - porta, in definitiva, a ritenere che, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, debba ammettersi la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo"<sup>11</sup>. Di conseguenza, la rivalsa della maggiore imposta constatata dall'ufficio è ammessa anche se il relativo pagamento è avvenuto in base alla definizione agevolata del processo verbale di constatazione ai sensi dell'articolo 1, D.L. 119/2018.

## **Riferimenti normativi**

articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972

articoli 5, comma 4, 6, commi 1 e 4 e 13, D.Lgs. 471/1997

circolare n. 192/E/1998

circolare n. 6/E/2015

<sup>9</sup> Cfr. circolare n. 42/E/2016.

<sup>10</sup> Come chiarito dalla circolare n. 1/E/2018 (§ 1.6), l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non è stato modificato, nell'ambito delle novità introdotta dal citato D.L. 50/2017 in merito ai termini di esercizio della detrazione, dall'intervento del Legislatore, in ragione del fatto che la previsione di cui al settimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 è dotata di un carattere di "specialità".

<sup>11</sup> Così la risposta all'interpello n. 349/2019.

## Antieconomicità dell'operazione nel sistema Iva: onere probatorio "aggravato" a carico dell'ente impositore

**P**resupposto imprescindibile della detrazione è l'inerenza dell'acquisto. L'indetraibilità dell'Iva può dipendere dalla carenza dello status o, se questo esiste, dalla qualità del soggetto acquirente (Inerenza esterna). Inoltre, l'imposta può risultare non detraibile se l'acquisto non viene ribaltato per la produzione a valle di operazioni imponibili (Inerenza interna). I diversi gradi di inerenza (esterna e interna) rappresentano un elemento assente nell'ambito delle imposte sul reddito. Ai fini Iva, lo sbilanciamento tra le vendite e gli acquisti non basta per disconoscere, ovvero comprimere, il diritto di detrazione sulle operazioni passive, a patto che l'operatore non realizzi operazioni fraudolente o abusive/elusive. Il principio di inerenza esprime una correlazione tra i costi e l'attività economica svolta dall'operatore. Esso, in concreto, si traduce in una valutazione di tipo esclusivamente qualitativo e, quindi, a prescindere da ulteriori giudizi di tipo utilitaristico o quantitativo. L'Autorità fiscale, ove intenda contestare l'indebita detrazione dell'Iva per la mancata inerenza degli acquisti, deve dimostrare che la condotta antieconomica dell'operatore commerciale risulti manifesta e macroscopica.

### Inerenza Iva "esterna" e "interna"

Il diritto di detrazione dell'Iva, che rappresenta uno degli elementi essenziali dell'imposta, è diretto a salvaguardare la neutralità fiscale per i soggetti che esercitano un'attività economica, come definita dall'articolo 9, Direttiva 2006/112/CE.

Presupposto imprescindibile della detrazione è l'inerenza dell'acquisto: come, testualmente, prevede l'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE secondo cui il "soggetto passivo" ha diritto di detrarre dalla somma dell'imposta di cui è debitore l'Iva, da lui assolta o dovuta, "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette a imposta".

Come si vede, la norma pone in risalto il rapporto dinamico tra il profilo oggettivo e quello soggettivo, tra loro strettamente compenetrati, al punto che, semplificando, si può dire che l'assenza dell'uno o dell'altro, rende l'operazione irrilevante ai fini Iva.

Per questa ragione, al livello didattico, i 2 profili possono essere trattati unitariamente in riferimento al principio dell'inerenza, sviluppando 2 livelli concentrici, nell'ambito dei quali la doppia inferenza rimane lampante.

Nel primo livello – c.d. inerenza esterna – l'indagine è incentrata, nel momento dell'acquisto, sul requisito soggettivo. In particolare, occorre verificare se l'operazione sia effettuata da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

Sicché, è la spendita della qualità di operatore commerciale che determina l'attrazione o la distrazione dell'acquisto nella sua sfera economica<sup>1</sup>. Con l'inevitabile e ovvia conseguenza che, in quest'ultima ipotesi, l'operazione resta estranea all'attività economica siccome, appunto, non inerente.

In ordine all'elemento oggettivo è, poi, necessario accertare l'esistenza del nesso di inferenza, anche prospettico e potenziale, con l'attività svolta dall'operatore<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> A titolo esemplificativo, si pensi all'acquisto di un gelato da parte di un commercialista che, in questa occasione, ovviamente, non "spende" la qualifica di operatore economico. Per approfondimenti, si rinvia agli articoli 17 e 19, Regolamento 282/2011 e, segnatamente alle definizioni di "status" e "qualità" del destinatario. Norme riferite agli acquisti di servizi ma, in linea teorica, applicabili alla qualifica soggettiva.

<sup>2</sup> In tema, si veda Cassazione, SS.UU. n. 11533/2018, secondo cui: "Deve riconoscersi il diritto alla detrazione Iva per lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva. E ciò pur se - per cause estranee al contribuente - la predetta attività non abbia poi potuto concretamente esercitarsi. Regole che appunto permettono di far salvo il fondamentale principio Europeo del diritto alla detrazione relativamente a beni che sono comunque strumentali all'attività d'impresa - dalla giurisprudenza unionale da negarsi soltanto in ipotesi del tutto eccezionali - subordinatamente alla riscontrata sussistenza della essenziale condizione del nesso di strumentalità dell'immobile che consenta di evitare a chi è nella sostanza un "consumatore finale" di potersi detrarre l'imposta. Un nesso di strumentalità il quale viene meno soltanto quando l'attività economica anche potenziale cui avrebbe dovuto accedere non sia stata intrapresa per circostanze non estranee al contribuente. E con l'ulteriore aggiunta che la questione all'esame nulla a che fare con fattispecie abusive o elusive - risolvendosi invece unicamente nello stabilire con un tipico accertamento di fatto se il diritto spetta o non spetta per la rammentata ragione della esistenza o meno della natura strumentale dell'immobile rispetto all'attività economica in concreto svolta o che il contribuente avrebbe potuto svolgere".

A questo punto, l'analisi prosegue indagando sul secondo livello, concentrico al primo, dell'inerenza interna. Considerando che l'Iva applicabile sull'acquisto può essere indetraibile se:

- l'acquisto è destinato a un'operazione attiva non imponibile, come nell'ipotesi delle operazioni esenti;
- manca la destinazione potenziale e prospettica del nesso di collegamento tra l'acquisto a monte e la successiva vendita a valle;
- il bene o servizio acquistato è utilizzato soltanto parzialmente per un'attività imponibile a valle, il che determina l'applicazione del c.d. *pro rata*.

Ebbene, la ricostruzione sistematica appena delineata valorizza l'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 il quale, laddove stabilisce che "per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del comma 1 dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione", sembra recepire in linea di massima l'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE.

Osservazione che muove dalla formulazione del citato articolo 19, D.P.R. 633/1972 che, da un lato, richiama l'elemento soggettivo nella doppia accezione di *status* e di qualità<sup>3</sup>, dall'altro, ripropone l'analisi oggettiva tipica dell'inerenza interna<sup>4</sup>.

## Gli elementi specifici dell'inerenza Iva assenti nel settore delle imposte dirette

Come accennato, l'indetraibilità dell'Iva può dipendere dalla carenza dello *status* o, se questo esiste, dalla qualità del soggetto acquirente (Inerenza esterna).

Non solo, ma l'imposta può risultare non detraibile se l'acquisto non viene ribaltato per la produzione a valle di operazioni imponibili (inerenza interna). Sono, quindi, esclusi dalla detrazione gli acquisti destinati a operazioni "senza Iva".

E proprio i diversi gradi di inerenza (esterna e interna) rappresentano un elemento assente nell'ambito delle imposte sul reddito.

Per quest'ultime, il Legislatore richiede una correlazione tra costi e ricavi che presuppone una concorrenza dell'acquisto soltanto generica, ossia, per tutti i componenti positivi e, inoltre, coordinata temporalmente con essa.

Mentre, la disciplina Iva<sup>5</sup> ammette la detrazione e, dunque, l'inerenza anche per operazioni non sottoposte al prelievo e che producano una tassazione prospettica o indiretta<sup>6</sup>.

Ciò significa che, per esempio, a fronte di una contestazione Iva sollevata dall'Autorità fiscale per una condotta antieconomica, avendo l'operatore applicato un prezzo di acquisto superiore a quello di vendita, il difensore di quest'ultimo dovrebbe sollecitare prima l'ente impositore e, eventualmente, il giudice non tanto sul bilanciamento costi - ricavi: ma, piuttosto, sul fatto che il suo assistito abbia maturato un credito Iva, da portarsi in detrazione, risultante dal delta fra l'Iva attiva (vendite) e passiva (acquisti), essendo la prima inferiore alla seconda.

Mettendo, altresì, in risalto che al diritto di detrazione, come pensato dal Legislatore europeo, non è opponibile alcun limite a proposito della correlazione tra le operazioni attive e passive.

Limite che, del resto, viene categoricamente escluso dall'articolo 9, D.P.R. 633/1972 che, ai fini della qualifica di soggetto passivo, sancisce l'irrelevanza dello "scopo" o dei "risultati" dell'attività economica.

<sup>3</sup> Si veda, in particolare, l'espressione contenuta nel comma 1, "... nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ...".

<sup>4</sup> Cfr., il comma 2, secondo cui: "Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2 ...".

<sup>5</sup> La distinzione tra inerenza Iva e inerenza reddituale può desumersi dalla sentenza causa C104/12 del 21 febbraio 2013, Becker, che ha concluso per la non detraibilità dell'Iva sulle prestazioni rese da un avvocato per la difesa penale dell'imprenditore. Più specificamente, nei punti 30, 31 e 33, la Corte ha precisato che: "Nel caso di specie ... le prestazioni di servizi forensi, oggetto del procedimento principale, erano volte direttamente e immediatamente a tutelare gli interessi privati dei 2 imputati accusati di infrazioni riconducibili al loro comportamento personale. D'altronde, ... i procedimenti penali sono stati diretti unicamente contro gli imputati a titolo personale e non nei confronti della A, laddove un procedimento sarebbe stato giuridicamente possibile anche contro di essa. Il giudice a quo ne trae la giusta conclusione che, alla luce del loro contenuto oggettivo, le spese relative a tali prestazioni non possono essere considerate sostenute ai fini del complesso delle attività imponibili della A". Inoltre, "la circostanza secondo cui il diritto civile nazionale fa obbligo ad un'impresa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, di sopportare le spese inerenti alla difesa, in ambito penale, degli interessi di suoi organi, resta irrilevante ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione delle disposizioni relative al sistema comune dell'Iva. Infatti, alla luce del regime oggettivo dell'Iva posto in essere dal suddetto sistema, è determinante soltanto la relazione oggettiva tra le prestazioni fornite e l'attività economica imponibile del soggetto passivo (si veda, in tal senso, sentenza causa C277/09 del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, , Raccomandazione pag. I13805, punto 54), a pena di rimettere gravemente in discussione l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione in materia. Di conseguenza, ... le prestazioni di servizi forensi, volte ad evitare sanzioni penali nei confronti delle persone fisiche, amministratori di un'impresa soggetta ad imposta, non conferiscono all'impresa stessa il diritto di portare in detrazione, quale imposta a monte, l'Iva dovuta sulle prestazioni fornite".

<sup>6</sup> Come nel caso di operazioni non imponibili nel territorio nazionale che, almeno in linea di principio, sono però tassabili in un altro territorio.

## Operazioni a un prezzo artificialmente basso o elevato: la posizione della Corte di Giustizia

Dalla precedente analisi è facile comprendere che, ai fini Iva, lo sbilanciamento tra le vendite e gli acquisti non basta per disconoscere, ovvero comprimere, il diritto di detrazione sulle operazioni passive, a patto che l'operatore non realizzi operazioni fraudolente o abusive/elusive, oppure non sia consapevolmente coinvolto nelle medesime operazioni.

Ed è esattamente la posizione espressa dalla Corte di Giustizia UE che, nella sentenza *Hotel Scandic*,<sup>7</sup> in riferimento a una struttura alberghiera che intende distribuire il pasto di mezzogiorno al proprio personale riscuotendo un corrispettivo inferiore al costo sostenuto dal medesimo Hotel, ha precisato che *"la circostanza che un'operazione economica venga svolta a un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come "negozio a titolo oneroso". Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o le prestazioni di servizi e il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo"* (punto 22). Aggiungendo, altresì, che *"dalla decisione di rinvio non emerge minimamente che il prezzo pagato in futuro dal personale della Scandic per la consumazione di pasti nella mensa della società stessa diverrà simbolico"* (punto 26).

In questa direzione si pone la decisione *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*.<sup>8</sup>

Il tema è il calcolo della base imponibile Iva per le vendite tra soggetti collegati. La norma interna prevede, per questa fattispecie, l'applicazione del valore normale dei beni.

Sul punto, la Corte osserva che *"nel consentire in taluni casi di considerare che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione, l'articolo 80, § 1, Direttiva Iva introduce un'eccezione alla norma generale prevista dall'articolo 73 di quest'ultima la quale, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente .... Occorre rammentare che, conformemente alla formulazione del 26° considerando della Direttiva Iva, l'articolo 80, § 1, di quest'ultima mira a prevenire l'elusione e l'evasione fiscale. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al § 30 delle sue conclusioni, qualora beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato fra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'Iva, non può sussistere, in tale fase, alcuna elusione o evasione fiscale. È solo a livello del consumatore finale, o nel caso di un soggetto passivo misto che beneficia unicamente del diritto al pro rata di detrazione, che un prezzo artificialmente basso o elevato può comportare una perdita di gettito fiscale. Pertanto, solo se la persona interessata dall'operazione non ha interamente diritto alla detrazione sussiste un rischio di elusione o di evasione fiscale che gli Stati membri possono prevenire in forza dell'articolo 80, § 1 di tale Direttiva. Una siffatta constatazione non pregiudica affatto la possibilità per gli Stati membri di prevedere altri obblighi al fine di evitare l'elusione sulla base e nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 273, Direttiva Iva"* (punti da 45 a 49).

È simile il caso *Campsia Estaciones de Servicio*.<sup>9</sup> Si tratta di una cessione, avente a oggetto stazioni di servizio, effettuata tra 2 società spagnole, anch'esse collegate, che hanno pattuito un prezzo manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato.

Ciò nonostante, secondo i giudici europei, *"la base imponibile di un'operazione di questo tipo deve, ... conformemente alla regola generale ..., [essere] costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi"*.<sup>10</sup>

Analogamente, la sentenza *Lajvér*<sup>11</sup> è giunta alla conclusione che lo sfruttamento di opere di ingegneria rurale, da parte di una società commerciale senza scopo di lucro, costituisce un'attività economica rilevante ai fini Iva. E tale qualificazione non è minimamente intaccata dal fatto che lo sfruttamento produca, in maniera stabile, introiti derivanti dal pagamento di un canone di modesta entità per l'utilizzo delle opere da parte dei proprietari dei terreni.

A sostegno del suo convincimento, la Corte di Giustizia UE *"dopo aver ricordato che "... sia dal testo stesso dell'articolo 9, § 1, comma 2, Direttiva 2006/112/CE sia dalla giurisprudenza della Corte ri-*

<sup>7</sup> Sentenza causa C-412/03 del 20 gennaio 2005.

<sup>8</sup> Sentenza causa C-621/10 del 26 aprile 2012.

<sup>9</sup> Sentenza causa C-285/10 del 9 giugno 2011.

<sup>10</sup> Cfr. i punti 27 e 28.

<sup>11</sup> Sentenza causa C-263/15 del 2 giugno 2016.

sulta che, per considerare che lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale avvenga al fine di ricavarne introiti, è irrilevante che tale sfruttamento sia o meno finalizzato a generare profitti ...”, ha evidenziato che “... nessun altro elemento comunicato dal giudice del rinvio è idoneo a pregiudicare il nesso diretto che esiste tra la prestazione di servizi effettuata o da effettuare e il corrispettivo percepito o da percepire. Ciò vale, in particolare, per l'importo ridotto del canone di utilizzo ... [che] non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra le prestazioni di servizi effettuate o da effettuare e il corrispettivo ricevuto o da ricevere, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati .... In tali circostanze, il canone di utilizzo, seppure di importo ridotto, può costituire il corrispettivo del servizio prestato dalle ricorrenti del procedimento principale ai proprietari dei terreni sui quali si trovano dette opere ...”. In ogni caso, precisa la Corte, “spetterà, all'occorrenza, al giudice del rinvio assicurarsi che l'operazione (...) non costituisca una costruzione di puro artificio, priva di effettività economica, realizzata unicamente al fine di ottenere un vantaggio fiscale ...”<sup>12</sup>. Infine, è utile esplorare la sentenza Gemeente Woerden<sup>13</sup>.

La questione giuridica attiene al diritto di detrazione del soggetto passivo che prima ha fatto costruire un edificio e, poi, lo ha venduto a un prezzo inferiore ai costi di costruzione.

Più in dettaglio, la domanda posta alla Corte è se, in base alle norme della Direttiva, tale soggetto possa portare in detrazione tutta l'Iva assolta nella costruzione dell'edificio ovvero in misura soltanto parziale, precisamente, in proporzione alle parti dell'edificio che l'acquirente abbia destinato alle attività economiche.

La Corte, nel rispondere affermativamente al quesito (quindi, ammettendo la detrazione integrale dell'Iva), ha giustamente sottolineato che “la Direttiva Iva non subordina il diritto a detrazione a una condizione collegata all'utilizzo dei beni o dei servizi ... da parte della persona che riceve dal soggetto passivo tali beni o servizi, perché ciò implicherebbe che ogni operazione effettuata dal soggetto passivo con un acquirente o con un cessionario che non eserciti attività economiche, come i privati, limiterebbe il diritto a detrazione del soggetto passivo. Inoltre, una condizione secondo cui l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi da parte del loro acquirente o cessionario determinerebbe il diritto a detrazione del fornitore avrebbe la conseguenza che il diritto a detrazione del soggetto passivo dipenderebbe dall'ulteriore azione dell'acquirente o del cessionario, che avrebbe sempre il diritto di modificare l'utilizzo del bene, a breve o a lungo termine. ... Ne consegue che il Comune di Woerden” – che ha agito come un soggetto passivo – “ha il diritto di detrarre la totalità dell'imposta a monte, senza considerare l'utilizzo che l'acquirente o il cessionario fa dei beni da esso forniti. Riguardo al fatto che, nel procedimento principale, il soggetto passivo ha ceduto un bene a un prezzo che non copre tutti i costi, occorre ricordare che la Corte ha dichiarato che il risultato dell'operazione economica è privo di pertinenza rispetto al diritto a detrazione purché l'attività sia essa stessa soggetta a Iva .... Per giunta, deriva dalla giurisprudenza della Corte che se il prezzo della cessione è inferiore al prezzo di costo, la detrazione non può essere circoscritta in proporzione alla differenza tra tale prezzo e il costo, anche se detto prezzo è considerevolmente meno elevato del costo, a meno che esso non sia puramente simbolico”.

## La fattispecie in esame

La vicenda processuale trae origine dal ricorso proposto dalla società, innanzi alla CTP, avverso l'atto di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate attraverso il quale è stata ripresa a tassazione una maggiore Iva per indebita detrazione.

La contestazione dipende, a sua volta, dal prodromico recupero per le imposte dirette - fatto valere dall'ente impositore con un ulteriore atto impositivo - fondato sulla non inerenza del costo corrispondente al premio, riconosciuto a un soggetto facente parte del medesimo gruppo societario, dedotto dalla società nell'esercizio di competenza (anno 2009) con la conseguente detrazione ai fini Iva nell'anno successivo, appunto, il 2010.

La ricostruzione induttiva dell'Agenzia delle entrate è stata ritenuta legittima dal giudice di primo grado, con sentenza confermata in sede di appello.

In particolare, la CTR, facendo leva sulla sproporzione del premio “sia in relazione a quanto riconosciuto agli altri clienti che in relazione alla redditività del rapporto intrattenuto” con il soggetto

<sup>12</sup> Così, i punti 35, 43, 44, 46, 47, 48 e 50.

<sup>13</sup> Sentenza causa C-267/15 del 22 giugno 2016.

che ha ricevuto il premio, osserva che la società "non" ha "fornito prove sufficienti per giustificare le ragioni economiche sottostanti alle operazioni contestate dall'ufficio".

A questo punto, con ricorso in cassazione, la società ha criticato la decisione di secondo grado per aver erroneamente valutato l'inerenza del costo rapportandola ai ricavi conseguiti dalla società consorella, anziché all'oggetto dell'impresa. Giustificando, in tal modo, l'ingerenza dell'Agenzia delle entrate nelle scelte gestionali della contribuente e, in particolare, del gruppo societario di cui essa fa parte.

Ma ciò, evidenzia la società, determina l'illegittima compressione del principio costituzionale di libertà dell'iniziativa economica. In più - ed è questo un aspetto fondamentale - "l'ufficio con l'avviso di accertamento impugnato ha contestato l'indetraibilità dell'Iva connessa con l'erogazione del premio riconosciuto alla società [consorella], "in quanto riferita a poste passive asseritamente non inerenti all'attività d'impresa solo perchè valutate incongruenti e spropositate e, quindi, integranti condotta antieconomica in relazione ai ricavi conseguiti, pur non avendo l'ufficio mai contestato la presunta inesistenza o frodolenzia delle operazioni da cui deriva l'Iva oggetto di detrazione".

## La soluzione offerta dalla Cassazione

La sequenza argomentativa sviluppata dalla Suprema Corte, nella motivazione dell'ordinanza in rassegna, è contraddistinta da un continuo confronto tra le imposte dirette e l'Iva. È emblematico, in tal senso, il rigetto dall'eccezione di giudicato esterno, sollevata dalla società, in riferimento al parallelo esito del processo tributario che ha dichiarato illegittima la rettifica dell'Ires e dell'Irap operata dall'ente impositore sul presupposto della presunta antieconomicità degli accordi intercorsi fra la contribuente e la società consorella. Sul punto, la Cassazione ha precisato che "le controversie in materia di Iva, ... sono soggette a norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'articolo 2909, cod. civ., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove gli stessi impediscano - secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia UE in causa C-2/08 del 3 settembre 2009, - la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, individuato dalla giurisprudenza comunitaria come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato di imposta (Cassazione n. 16996/2012)".

Ne deriva, quale logico corollario, che "il giudicato formatosi in materia di tributi diretti non è, dunque, preclusivo delle questioni concernenti il diverso rapporto giuridico d'imposta in tema di Iva, anche se relativo alla stessa annualità e scaturente dalla medesima indagine di fatto (Cassazione n. 25200/2009)".

Passando al tema centrale della condotta antieconomica, la Corte ha anzitutto ricordato che l'inerenza è un concetto di derivazione essenzialmente economica, quale atto d'impresa. Sicché, la verifica della sua esistenza avviene mediante un giudizio di carattere qualitativo correlato all'attività economica. Quindi, ai fini dell'indagine sul profilo dell'inerenza, è "esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità".

Ancora, la Corte rileva che "il giudizio quantitativo o di congruità non è, però, del tutto irrilevante e accede al diverso piano logico e strutturale dell'onere della prova dell'inerenza del costo".

Ed ecco che dall'ordinanza in commento emerge un altro tratto distintivo tra le imposte reddituali e l'Iva, vale a dire che "Ai fini delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia della evidente incongruità dell'operazione - legittima dunque il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento, tenuto conto che le condotte che sono connotate da eccessività di componenti negativi e da compressione di componenti positivi di reddito sono indici rivelatori di un occultamento di capacità contributiva, sicchè la accertata sproporzione del costo assume valore sintomatico del fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto non è correlato alla produzione, ma assolve a diverse finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente e il costo non è deducibile".

Mentre, nel sistema Iva, l'ente impositore non può contestare la mancanza dell'inerenza soltanto in forza di un giudizio sulla congruità del costo, salvo la dimostrazione da parte di quest'ultimo della manifesta e macroscopica antieconomicità dell'operazione, che rappresenta un elemento sintomatico dell'assenza di una connessione della medesima operazione con l'esercizio dell'attività economica. In definitiva, secondo la Corte "con riguardo all'Iva, pertanto, il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza, ma la contestazione dell'ufficio e, in particolare, i contenuti della prova posta a suo

carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo". Pertanto la Corte, in perfetta sintonia con l'evoluzione della giurisprudenza europea sopra delineata e opportunamente richiamata nell'ordinanza in commento, ha accolto il ricorso della società, rinviando la causa al giudice di merito, in quanto "la Commissione [tributaria] regionale ha [erroneamente] ritenuto che il riconoscimento ... del premio ... integrasse operazione priva di giustificazione economica, senza valutare che il carattere antieconomico dell'operazione, in ragione della peculiarità del regime dell'Iva, non ha rilievo se esso non assuma una connotazione di macroscopicità tale da costituire ulteriore indice rivelatore della mancanza di inerenza..

## Riflessioni conclusive

L'ordinanza in commento è meritevole di attenzione perché rappresenta una fotografia, molto chiara, dello stato dell'arte circa il rapporto tra il profilo dell'inerenza e la condotta antieconomica. In tema, la Cassazione ha fissato dei punti fermi. A cominciare dal principio di inerenza che, in linea generale, esprime una correlazione tra i costi e l'attività economica svolta dall'operatore che, in concreto, si traduce in una valutazione di tipo esclusivamente qualitativo e, quindi, a prescindere da ulteriori giudizi di tipo utilitaristico o quantitativo.

Tuttavia, la valutazione quantitativa o di congruità assume rilevanza al fine individuare le coordinate del riparto dell'onere probatorio all'interno del processo tributario.

Ora, è noto che l'indagine sull'antieconomicità presenta 2 profili.

Il primo, è focalizzato sui costi eccessivi e sproporzionati che l'Autorità fiscale - nel settore delle imposte dirette e, in termini più limitati e rigorosi, nell'Iva<sup>14</sup> - può contestare eccependo l'antieconomicità della spesa quale indice sintomatico della carenza di inerenza. Per conseguenza, in tal caso, ricade sul contribuente l'onere di fornire la controprova della regolarità delle operazioni in ordine sia all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa che alle scelte imprenditoriali.

A fronte, invece, di profitti eccessivamente bassi, l'incongruità rappresenta indice di un occultamento, seppur parziale, del prezzo: il che legittima, anche in tale situazione, l'utilizzo dello strumento dell'accertamento induttivo.

Fermo restando che, come più volte ribadito dalla Cassazione, lo scostamento dal c.d. valore normale, invocabile dall'ente impositore nei limiti sopra indicati, resta un mero indizio della possibile anomalia dell'operazione, che potrebbe porsi fuori dai prezzi di mercato, soltanto in assenza della prova contraria prodotta dal contribuente.

E il medesimo scostamento - si badi bene - non può assolutamente "tradursi in una mera "non divisibilità della scelta" [dell'operatore commerciale] perché apparentemente lontana dai canoni di normalità del mercato, che equivarrebbe ad un sindacato [dell'Amministrazione finanziaria] sulle scelte imprenditoriali, ma deve consistere nella positiva affermazione che l'operazione, sulla base di elementi oggettivi, era inattendibile"<sup>15</sup>.

## Riferimenti normativi

articolo 9 e 19, D.P.R. 633/1972

Cassazione n. 16996/2012

<sup>14</sup> Cfr. Cassazione n. 18904/2018, punti 4.7 e 4.10, secondo cui: "L'oggetto del giudizio di congruità, a differenza di quello sull'inerenza, indica il rapporto tra lo specifico atto d'acquisto (i.e. l'atto d'impresa) di un diritto o di una utilità con la decurtazione: è un giudizio sulla proporzionalità tra il quantum corrisposto e il vantaggio conseguito. Nell'ambito delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità - ossia dell'evidente incongruità dell'operazione legittima e fonda il potere dell'Amministrazione finanziaria di accertamento ..., in base al principio secondo cui chiunque svolga un'attività economica dovrebbe, secondo l'id quod plerumque accidit, indirizzare le proprie condotte verso una riduzione dei costi e una massimizzazione dei profitti, sicché le condotte improntate all'eccessività di componenti negativi o all'immotivata compressione di componenti positivi di reddito sono rivelatrici di un occultamento di capacità contributiva e la spesa, in realtà, non trova giustificazione nell'esercizio dell'attività d'impresa. Ne deriva che è configurabile un nesso tra i due giudizi su un piano strettamente probatorio: la dimostrata sproporzione assume valore sintomatico, di indice rivelatore, in ordine al fatto che il rapporto in cui il costo si inserisce è diverso ed estraneo all'attività d'impresa, ossia che l'atto, in realtà, non è correlato alla produzione ma assolve ad altre finalità e, pertanto, il requisito dell'inerenza è inesistente. ...Anche con riguardo all'Iva, ... il giudizio di congruità non investe il giudizio di inerenza ma la contestazione dell'ufficio e, specificamente, i contenuti della prova posta a suo carico, che non può essere soddisfatta adducendo la mera antieconomicità dell'operazione, di per sé priva di rilievo.

Si può dunque concludere che in materia di Iva l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria, che intenda contestare la mancanza di inerenza delle operazioni compiute e fatturate dal contribuente, è, per questo profilo, aggravato, non assumendo di per sé rilievo la mera sproporzione o l'incongruenza tra costo e valore del bene o del servizio se non quando tale antieconomicità risulti, alla luce di una complessiva valutazione, macroscopica, ossia del tutto evidente (accertamento questo che compete al giudice di merito), sì da far ritenere, in termini rivelatori e indiziari, l'operazione - al di là delle ipotesi di frode od inesistenza - non correlata all'attività d'impresa".

<sup>15</sup> Cassazione n. 16948/2019.

## La fiscalità del contratto preliminare di compravendita: dalla stipula alla sua cessione a terzi

**N**el presente intervento verranno esaminati gli aspetti fiscali del contratto preliminare di compravendita in ogni sua sfaccettatura, nel senso che verrà illustrato il corretto trattamento fiscale applicabile alle diverse pattuizioni contrattuali (previsione di caparre e/o acconti sul saldo prezzo) e alle possibili vicende che possono interessare questa particolare fattispecie contrattuale (cessione a terzi del contratto di preliminare o nomina di terzo soggetto che parteciperà al contratto definitivo di cessione).

### Registrazione del contratto preliminare e imposta di registro

Il contratto preliminare di compravendita immobiliare deve essere registrato:

- nel termine fisso di 20 giorni, previsto per gli atti non notarili formati in Italia;
- nel termine di 30 giorni, previsto per gli atti notarili formati in Italia;
- nel termine di 60 giorni, prescritto per gli atti formati all'estero.

A norma dell'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, la registrazione dei "contratti preliminari di ogni specie", a prescindere dalla successiva conclusione del contratto definitivo, è soggetta a imposta di registro in misura fissa di 200 euro. In caso di contestuale o successiva trascrizione del preliminare nei pubblici registri immobiliari, è dovuta altresì:

- l'imposta ipotecaria in misura fissa di 200 euro;
- l'imposta di bollo pari a 155 euro.

Quando, poi, verrà stipulato il contratto definitivo di compravendita, saranno corrisposte le imposte indirette dovute sull'atto posto in essere (Iva o imposta di registro), a seconda dell'operatività del principio di alternatività Iva-registro di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

Avendo meri effetti obbligatori, il contratto preliminare non soddisfa il presupposto oggettivo ai fini dell'Iva e sfugge del tutto al pagamento del tributo, sempreché non sia prevista la corresponsione di acconti sul saldo prezzo, qualora la futura cessione del fabbricato oggetto del preliminare di compravendita risulti soggetta a Iva.

### Trattamento fiscale della caparra confirmatoria e degli acconti sul saldo prezzo

Sovente, nell'ambito delle operazioni relative alla cessione di beni immobili, le parti stipulano accordi preliminari in cui si impegnano a formalizzare il successivo accordo definitivo di trasferimento della proprietà del bene. In tale contesto, la parte promissaria acquirente, al fine di garantire il proprio impegno, versa alla parte promissaria venditrice una somma di denaro, la cui natura può essere in acconto del prezzo di vendita, ovvero a titolo di caparra (più frequentemente, confirmatoria<sup>1</sup>, ma anche penitenziale<sup>2</sup>). In merito alla funzione della caparra, si ricorda che questa mira a confermare la serietà dell'impegno preso dalle parti, e può essere quindi vista come un mezzo di tutela preventiva del credito, ovvero come una misura rafforzativa dell'adempimento (caparra confirmatoria), nonché come mezzo di liquidazione anticipata e convenzionale del danno conseguente all'inadempimento di un'obbligazione. Come vedremo meglio nel prosieguo del presente intervento, trattandosi di una somma avente natura risarcitoria, la stessa non è da assoggettarsi a Iva al momento della corresponsione, in quanto non è ancora realizzato il requisito oggettivo dell'operazione (non costituisce né una cessione di beni, né una prestazione di servizi, secondo le definizioni contenute negli articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972). A differenti conclusioni si deve pervenire laddove

<sup>1</sup> Ai sensi dell'articolo 1385, cod. civ., la caparra confirmatoria configura un negozio, accessorio a un altro contratto, che si perfeziona con la dazione di una somma di denaro (o di altri beni fungibili), che assume la funzione di liquidazione anticipata dell'eventuale danno da inadempimento. Si tratta, quindi, di un istituto diretto a regolare, riguardo a entrambi i contraenti, le conseguenze dell'inadempimento contrattuale.

<sup>2</sup> Ai sensi dell'articolo 1386, cod. civ., la caparra penitenziale è un patto con il quale una parte consegna all'altra una somma di denaro (o una quantità di cose fungibili), quale corrispettivo del diritto di recesso pattuito nel contratto stipulato dalle parti stesse. Si tratta di un contratto reale, in quanto si perfeziona con la consegna del denaro (o cose fungibili) e non con il semplice consenso delle parti.

il versamento, eseguito all'atto della sottoscrizione dell'accordo preliminare, sia stato considerato dalle parti come acconto del prezzo pattuito. In tal caso, infatti, si realizza il momento "anticipato" di effettuazione dell'operazione, limitatamente alla somma versata, con conseguente assoggettamento a Iva dell'operazione e nascita di tutti gli adempimenti conseguenti, quale l'obbligo di emettere la fattura da parte del soggetto che ha ricevuto la predetta somma. Sul punto, si ricorda che con la risoluzione n. 197/E/2007 è stato precisato che *"ove sia dubbia l'effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (e in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all'obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una pena civile, ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria (Cassazione n. 3833/1977)"*<sup>3</sup>. Le predette pattuizioni (caparre e acconti sul saldo prezzo) sono soggette a imposizione autonomamente, in quanto non configurano disposizioni necessariamente legate al contenuto del contratto preliminare. Si applica, in tal caso, la disciplina contemplata dall'articolo 21, D.P.R. 131/1986, a mente del quale *"Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta a imposta come se fosse un atto distinto"*. Come confermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 18/E/2013, l'imposta su caparre e acconti è dovuta a prescindere dal fatto che il pagamento di tali somme avvenga contestualmente alla conclusione del contratto preliminare o in un secondo momento, purché, però, il pagamento abbia luogo prima della stipula del definitivo.

## Caparra confirmatoria: imposizione indiretta

Come ribadito in più occasioni dall'Agenzia delle entrate (circolare n. 18/E/2013 e risoluzione n. 197/E/2007) e dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 10306/2015), le somme corrisposte a titolo di caparra confirmatoria, non costituendo corrispettivi di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non soddisfano, ai sensi degli articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972, il presupposto oggettivo Iva, ma assumono una funzione prettamente risarcitoria qualora non si dovesse perfezionare la compravendita<sup>4</sup>. In particolare, a norma della nota di cui all'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, se il contratto preliminare prevede la corresponsione di una caparra confirmatoria, ai sensi dell'articolo 1385, cod. civ., si applica, oltre all'imposta di registro in misura fissa dovuta in sede di registrazione del contratto preliminare (200 euro), anche l'imposta di registro proporzionale, in misura pari allo 0,5% dell'ammontare della caparra ai sensi dell'articolo 6 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986<sup>5</sup>. L'imposta proporzionale dello 0,5% sulla caparra è dovuta indipendentemente dal fatto che il contratto definitivo sia o meno soggetto a Iva e che *"al momento della conclusione del definitivo, la caparra divenga parte del corrispettivo soggetto a Iva"* (circolare n. 18/E/2013). In buona sostanza, l'Iva potrebbe ritornare in gioco, dovendosi applicare in un secondo momento, ove la somma, inizialmente corrisposta a titolo di caparra, venga, in caso di adempimento, imputata al corrispettivo, anziché essere restituita (risoluzioni n. 501824/E/1974; n. 360321/E/1976; n. 411673/E/1977 e circolare n. 18/E/2013). Diversamente, ove il contratto non venga adempiuto, e il soggetto che ha ricevuto la caparra, la trattenga, nessun adempimento Iva è dovuto.

## ESEMPIO 1

Si ipotizzi che, alla stipula del contratto preliminare di compravendita immobiliare, venga disposta la corresponsione della caparra confirmatoria di 100.000 euro. In tal caso, al momento della stipula del contratto preliminare e di versamento della caparra nulla è dovuto a titolo di Iva, ma sarà dovuta:

<sup>3</sup> Dal pensiero espresso dall'Agenzia delle entrate, deriva una riflessione importante: nella stesura degli accordi preliminari, è necessario essere chiari nell'esplicitare la funzione di eventuali somme versate in tale sede, al fine di applicare correttamente le regole che presidono al funzionamento dell'Iva.

<sup>4</sup> Tuttavia, ciò che appare opportuno evidenziare è che la natura di caparra della somma versata deve risultare dalla volontà delle parti dedotta in contratto, altrimenti, in caso di dubbio, alla somma stessa deve attribuirsi una funzione di acconto (anticipazione del prezzo pattuito). Tale principio è stato fatto proprio anche dalla Corte di Giustizia UE secondo cui, sia pure con riferimento alla disciplina Iva della Francia, *"la caparra che concede la facoltà alla parte che l'ha versata di sottrarsi ai propri obblighi contrattuali dietro perdita della caparra stessa e alla controparte la facoltà di sottrarsi ai rispettivi obblighi restituendo il doppio di quanto ricevuto, senza che l'esame si estenda ai diritti che le singole parti possono far valere anche successivamente all'esercizio di tale facoltà"*, non è soggetta a Iva (Tva, nel caso di specie) in quanto ha una chiara natura risarcitoria (sentenza 18 luglio 2007, causa C-277/05).

<sup>5</sup> Come verrà meglio precisato nel prosieguo del presente intervento, l'imposta proporzionale da corrispondere sulla caparra potrà essere detratta dall'imposta principale dovuta sul contratto definitivo di compravendita, a norma dell'articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

- l'imposta di registro in misura fissa (200 euro) per la registrazione del contratto preliminare e;
- l'imposta di registro in misura proporzionale dello 0,50% sulle somme corrisposte a titolo di caparra (100.000 euro × 0,50% = 500 euro).

Successivamente, al momento della stipula del contratto definitivo (ove la cessione del bene risulti soggetta a Iva), le somme inizialmente corrisposte a titolo di caparra (se non restituite, ma imputate a corrispettivo) rientreranno nella base imponibile Iva dovuta sulla cessione immobiliare. Se, invece, il contratto definito risulterà soggetto a imposta di registro, dall'importo dovuto in base a detto contratto dovrà essere sottratta l'imposta di 500 euro già corrisposta sulla caparra.

## Acconti sul saldo prezzo: imposizione indiretta

Capita di frequente che, in sede di stipula del contratto preliminare (e/o nelle more di vigenza del contratto stesso), vengano corrisposti anche degli acconti sul saldo prezzo, il cui trattamento impositivo, ai fini delle imposte indirette (Iva e registro), è strettamente correlato alla soggettività Iva del promittente venditore e conseguentemente al regime Iva a cui dovrà essere assoggetta la cessione del fabbricato (esente, ovvero imponibile Iva per obbligo o per opzione). In buona sostanza, se il promittente venditore è un soggetto passivo Iva e alla sottoscrizione del preliminare o, comunque, anteriormente al verificarsi dell'effetto traslativo anzidetto, sono corrisposti acconti sul prezzo pattuito, gli stessi dovranno essere assoggettati generalmente al regime Iva del contratto definitivo di cessione, atteso che, ai sensi dell'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, l'operazione di vendita si considera effettuata, limitatamente a quanto corrisposto a titolo di acconto, alla data del pagamento.

## Acconti prezzo non soggetti a Iva

Se il contratto preliminare prevede la corresponsione di un acconto non soggetto a Iva, a norma della nota di cui all'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, esso va assoggettato all'imposta di registro del 3%, ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. È giusto il caso di precisare che, l'imposta di registro proporzionale corrisposta sulla caparra o sull'acconto non soggetto a Iva:

- potrà essere imputata all'imposta principale dovuta sul contratto definitivo;
- si aggiunge a quella fissa (200 euro) dovuta in sede di registrazione del contratto preliminare, trattandosi di 2 pattuizioni autonome, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 131/1986, poiché "non derivano necessariamente, per loro intrinseca natura" le une dalle altre.

## Acconti prezzo soggetti ad Iva

Se il contratto preliminare prevede il pagamento di acconti imponibili a Iva, su di essi è dovuta, oltre all'Iva, anche l'imposta di registro fissa, in misura pari a 200 euro, in virtù del principio di alternatività Iva/registro di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

La valutazione dell'alternatività Iva-registro in relazione alle somme pagate in occasione della stipula del contratto preliminare va operata prendendo in considerazione il contratto definitivo. Infatti, come soltanto accennato in precedenza, il contratto preliminare, di per sé, avendo solo effetti obbligatori, non realizza il presupposto impositivo Iva. Tuttavia, l'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, dispone che il pagamento anticipato o la fatturazione del corrispettivo di un'operazione Iva (non ancora realizzata) comporta che l'operazione stessa si consideri effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento o della fattura<sup>6</sup>. La "soggezione" a Iva degli acconti corrisposti al preliminare è legata, quindi, al futuro perfezionamento di un definitivo "soggetto a Iva". Conseguentemente, devono considerarsi "soggetti a Iva", gli acconti relativi a future cessioni imponibili Iva, ovvero devono essere assoggettati a imposta di registro del 3%, gli acconti relativi a cessioni di immobili abitativi fuori campo Iva (perché privi del requisito oggettivo o soggettivo di applicazione dell'imposta), ovvero esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972.

## Risposta a interpello n. 311/2019

Con la risposta a interpello n. 311/2019, l'Agenzia delle entrate ha confermato che, per la registrazione del contratto preliminare che prevede la corresponsione di somme a titolo di caparra/acconto

<sup>6</sup> Pertanto, anche ove la cessione (ai fini Iva) non si sia ancora realizzata (in quanto il contratto definitivo che realizza gli effetti reali non si è ancora perfezionato, ma è stato solo firmato un preliminare), è possibile che la corresponsione di un acconto rilevi ai fini dell'Iva.

prezzo assoggettate a Iva, l'imposta di registro è dovuta:

- in misura fissa per il preliminare, ai sensi dell'articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/86;
- sempre in misura fissa per la pattuizione che stabilisce la dazione di acconti assoggettati a Iva, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/196 e dell'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

Conseguentemente, l'imposta di registro sarà pari a complessivi 400 euro di cui 200 euro per la registrazione del preliminare più 200 euro per gli acconti prezzo.

Contratto	Imposta di registro
Contratto preliminare senza corresponsione di somme	200 euro
Contratto preliminare con corresponsione di caparra confirmatoria	200 euro + 0,50% sull'ammontare della caparra
Contratto preliminare con corresponsione di acconto non imponibile Iva	200 euro + 3% sull'ammontare dell'acconto
Contratto preliminare con corresponsione di acconto imponibile Iva	200 euro + 200 euro
Contratto preliminare con corresponsione di caparra e di acconto non imponibile Iva	200,00 euro + 0,50% sull'ammontare della caparra + 3% sull'ammontare dell'acconto
Contratto preliminare con corresponsione di caparra e di acconto imponibile Iva	200 euro + 0,50% sull'ammontare della caparra + 200 euro

## Scomputo dell'imposta di registro pagata sul preliminare di compravendita

L'ultima frase della nota di cui all'articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 dispone che l'imposta di registro proporzionale pagata su caparre o acconti (3% prevista in caso di acconti prezzo non imponibili o lo 0,50% da applicarsi per le somme erogate a titolo di caparra) deve essere detratta all'imposta principale di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo. In proposito, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 18/E/2013, ha precisato che, ove l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo, il contribuente ha diritto al rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare, rimborso che deve avvenire nei limiti e secondo le indicazioni recate dall'articolo 77, D.P.R. 131/1986, vale a dire entro 3 anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione<sup>7</sup>.

### Caso problematico

Lo "scomputo" dell'imposta di registro pagata al preliminare risulta "problematico" nel caso in cui il contratto preliminare preveda la corresponsione di una caparra confirmatoria, mentre il contratto definitivo sia soggetto a Iva. In tal caso, infatti, la caparra sconta il registro allo 0,50%, mentre il contratto di compravendita definitivo, in ossequio al principio di alternatività Iva-registro, sconta l'imposta di registro fissa (200 euro). In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha escluso la possibilità di effettuare lo scomputo dell'imposta di registro dalle imposte dovute sul definitivo, fermo restando il diritto a ottenere il rimborso dell'imposta pagata sulla caparra con le modalità e i termini di cui all'articolo 77, D.P.R. 131/1986 (circolare n. 18/E/2013).

### Contratto preliminare per persona da nominare

Nella pratica, è molto diffuso l'inserimento nel contratto preliminare della c.d. clausola di "riserva di nomina", disciplinata dall'articolo 1401, cod. civ, che consente al contraente di individuare in un secondo momento il soggetto che stipulerà il contratto definitivo di compravendita. In particolare, tale clausola contrattuale presuppone che il promissario acquirente del contratto preliminare deb-

<sup>7</sup> Secondo le indicazioni rese dall'Agenzia delle entrate nella richiamata circolare n. 18/E/2013, il diritto alla restituzione sorge a seguito della registrazione del contratto definitivo, in quanto solo in tale sede può essere scomputata l'imposta pagata in sede di preliminare sicché il termine triennale previsto dall'articolo 77, D.P.R. 131/1986 decorrere dalla data della registrazione del contratto definitivo.

ba, entro il termine di legge (3 giorni) o entro il diverso termine pattuito in contratto, effettuare la dichiarazione di nomina con cui designare il soggetto nei cui confronti il contratto determinerà i suoi effetti (ovvero il soggetto che si assume l'obbligo di stipulare il definitivo)<sup>8</sup>.

## **Imposta di registro**

Per quanto concerne l'imposta di registro, il preliminare per persona da nominare, in aggiunta all'imposta di registro da corrispondere per la registrazione del contratto preliminare di cui si è detto in precedenza, sconta lo specifico regime impositivo (applicabile appunto alla dichiarazione di nomina) prescritto dall'articolo 32, D.P.R. 131/1986. Questa disposizione del Tur dispone l'assoggettamento a imposta fissa di registro (200 euro) per la dichiarazione di nomina della persona "per la quale un atto è stato in tutto o in parte stipulato", se sussistono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- la dichiarazione di nomina è prevista dalla legge o da espressa riserva contenuta nell'atto cui la dichiarazione si riferisce;
- la dichiarazione di nomina viene effettivamente resa entro 3 giorni dalla stipula del contratto;
- la dichiarazione di nomina è inserita in un atto pubblico, ovvero in una scrittura privata autenticata o presentata per la registrazione entro 3 giorni.

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione di nomina sia effettuata nello stesso atto o contratto che contiene la riserva, non è dovuta alcuna specifica imposta. Diversamente, in tutte le altre ipotesi che non rientrino nelle 2 fattispecie precedenti, l'imposta di registro deve essere corrisposta nella misura stabilita per l'atto cui si riferisce la dichiarazione di nomina. Quindi, in ipotesi di contratto preliminare per persona da nominare, la medesima imposta dovuta sul preliminare. Ne deriva che la dichiarazione di nomina, contenuta in un contratto preliminare, determina il "nuovo" pagamento dell'imposta di registro dovuta sul preliminare (imposta fissa e imposta su caparre e acconti), ove si concretizzi anche una sola delle seguenti ipotesi:

- la dichiarazione di nomina viene effettuata dopo 3 giorni dalla stipula del contratto;
- la dichiarazione di nomina è contenuta in una scrittura privata non autenticata (oppure è operata in forma orale) e non viene presentata per la registrazione entro 3 giorni;
- la dichiarazione di nomina non risulta "conforme" alla riserva (come avverrebbe, ad esempio, ove venisse nominata una persona non compresa nell'elencazione di soggetti contenuta nel contratto preliminare).

Nello Studio n. 32-2007/T, il Notariato rileva come, in caso di nomina "irregolare", non sarebbe comunque dovuta l'imposta su caparre e acconti, in quanto imposte "attinenti" al definitivo e non al contratto preliminare.

La giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 3176/2018) ha statuito che, nel caso di contratto preliminare di compravendita con riserva di nomina del terzo, la nomina tardiva determina unicamente, a norma dell'articolo 32, D.P.R. 131/986, l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa (prevista per il contratto preliminare) sia nei confronti dell'originario promissario acquirente, sia del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo di compravendita graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto, restando del tutto estraneo a tale contratto il promissario acquirente che ha effettuato, sia pur oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo.

## **Problematiche Iva**

La dichiarazione di nomina effettuata dopo la corresponsione dell'acconto comporta che una parte del corrispettivo previsto per il definitivo (acconto) sia stata corrisposta da un soggetto (stipulante), mentre un'altra parte (ad esempio saldo prezzo pagato in sede di contratto definitivo) sia corrisposta da un diverso soggetto (nominato). Tale problematica è stata affrontata e risolta dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 212/E/2009 ove è stato affermato che "in linea di principio può ammettersi la possibilità di applicazione della procedura di variazione in diminuzione

<sup>8</sup> La nomina del terzo deve non solo intervenire, ma anche essere comunicata – accompagnata dall'accettazione del soggetto nominato o da una procura anteriore al contratto – entro il suddetto termine di 3 giorni (o entro il maggior termine stabilito dalle parti), altrimenti il rapporto si consolida in capo allo stipulante. La nomina e la dichiarazione di accettazione devono possedere i requisiti di forma necessario per la relativa validità ed efficacia.

dell'Iva", di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Alla luce di tale indicazione, nel caso di contratto preliminare di compravendita immobiliare per persona da nominare, è possibile ricorrere alla procedura di variazione in diminuzione relativamente all'Iva addebitata allo stipulante sull'acconto, con la conseguenza che, al momento della conclusione del contratto definitivo, potrà essere emessa fattura al soggetto nominato, per l'intero importo previsto in contratto.

Nella risoluzione n. 909-20845/2002 della DRE Emilia Romagna è stato, inoltre, espressamente precisato che la procedura di variazione in diminuzione non subisce il limite di un anno previsto dall'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, atteso che la dichiarazione di nomina non configura un evento che avvenga "in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti". La possibilità di emettere la nota di variazione Iva, in caso di stipula di un contratto per persona da nominare, resta preclusa, qualora, nel contratto preliminare, non sia prevista una data certa per la nomina del terzo acquirente. La nota di credito non può, pertanto, essere emessa nei confronti del firmatario del c.d. "compromesso", se il contratto rimette genericamente a quest'ultimo la nomina del terzo acquirente al momento della stipula del rogito definitivo di compravendita: si tratta, infatti, di un evento di cui non vi è l'assoluta certezza che si verifichi.

Stando alle indicazioni della giurisprudenza di legittimità, per la comunicazione della nomina avvenuta oltre il termine di 3 giorni dalla stipula del contratto, il contratto per persona da nominare produce effetti tra i contraenti originari. In tale ipotesi, legittimato a richiedere la restituzione dell'Iva versata in eccedenza è l'originario stipulante e non il soggetto successivamente nominato (Cassazione n. 21254/2006).

## **Cessione del preliminare di compravendita: imposte indirette**

Dal punto di vista civilistico, la cessione a terzi del preliminare di compravendita è riconducibile alla più generale fattispecie della cessione del contratto prevista dall'articolo 1406 e ss., cod. civ. e si differenzia dal preliminare per persona da nominare, in quanto il subentro del terzo nella posizione del promittente acquirente originario avviene a titolo derivato e con efficacia *ex nunc*, mentre nel caso del preliminare per persona da nominare, il terzo nominato subentra nella posizione del cedente con effetto retroattivo, ossia dal momento della stipulazione del contratto preliminare.

Dal punto di vista fiscale, invece, l'istituto della cessione a terzi del contratto preliminare si differenzia dal preliminare per persona da nominare anche sul piano degli effetti fiscali, in quanto trova una sua specifica disciplina per quanto concerne le imposte dirette e indirette.

### **Profili Iva**

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972, la cessione del contratto preliminare di compravendita effettuata da un soggetto passivo Iva è qualificata, ai fini dell'Iva, alla stregua di una "prestazione di servizi" e, in quanto tale, soggetta a Iva con l'aliquota ordinaria, sempreché il preliminare ceduto abbia a oggetto un terreno agricolo, la cui cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, a norma dell'articolo 3, comma 4, lettera c), D.P.R. 633/1972.

Bisogna altresì precisare che la base imponibile della cessione del contratto preliminare, su cui dovrà essere applicata l'aliquota Iva del 22%, non può essere assunta decurtando dal prezzo pattuito gli acconti e la caparra versati, senza addebito di Iva, dal promissario acquirente al promittente venditore originario, poiché la cessione in parola, costituendo ai fini Iva un'operazione autonoma (nella specie, una prestazione di servizi), che interviene tra il promissario acquirente e il terzo, rende infatti irrilevanti i predetti versamenti. Conseguentemente, l'Iva deve essere applicata sul prezzo concordato per la cessione del contratto preliminare, a nulla rilevando l'avvenuto versamento, da parte del promissario acquirente, di acconti e caparre.

### **Imposta di registro**

Ai sensi dell'articolo 31, comma 1, D.P.R. 131/1986, "la cessione del contratto è soggetta all'imposta con aliquota propria del contratto ceduto". Conseguentemente, il tenore letterale di quest'ultima disposizione del Tur indurrebbe a concludere che, essendo il contratto preliminare soggetto a imposta di registro fissa (200 euro), anche la cessione di tale contratto sia da assoggettare al medesimo tributo. Qualche dubbio sussiste, tuttavia, ove il preliminare prevedesse la corresponsione di caparre o acconti.

Si potrebbe concludere, infatti, che, in tale circostanza, la cessione del contratto sia da assoggettare a imposta di registro proporzionale con l'aliquota applicata alle caparre (0,50%) o agli acconti (3%). Di opinione differente l'Agenzia delle entrate (nota DRE Lombardia 16.9.2011 n. 114394/2011), la quale ha ritenuto che la cessione del contratto preliminare debba essere assoggettata:

- a imposta di registro in misura fissa (200 euro), ove non sia previsto un corrispettivo;
- a imposta di registro proporzionale, con l'aliquota residuale del 3% (prevista per gli atti diversi da quelli altrove indicati aventi a oggetto prestazioni di natura patrimoniale dall'articolo 9 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986), ove sia previsto un corrispettivo.

Conseguentemente, la cessione onerosa del contratto preliminare da parte di un privato è soggetta all'imposta di registro del 3% da applicarsi solo all'importo della cessione e non all'importo legato al rimborso della caparra. Diversamente, ove il cedente del contratto preliminare sia un soggetto imprenditore, il corrispettivo della cessione sarà sottoposto a Iva, nella misura ordinaria del 22% e a imposta di registro in misura fissa, pari a 200 euro, in virtù del principio alternatività Iva e registro di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

## **Cessione del preliminare di compravendita: imposte sui redditi**

Per quanto riguarda il trattamento della cessione del contratto preliminare di compravendita ai fini delle imposte dirette, occorre anzitutto evidenziare che la fattispecie non trova una espressa disciplina nell'ambito del Tuir, cosicché il relativo inquadramento, ai fini delle summenzionate imposte, si presenta alquanto incerto e strettamente correlato alla presenza di un corrispettivo e alla qualifica di imprenditore (o di privato) in capo al soggetto che cede il contratto preliminare.

### ***Cessione del preliminare senza corrispettivo***

Nessun problema sussiste per la cessione del preliminare in assenza di corrispettivo poiché, non determinandosi alcun incremento di ricchezza in capo al soggetto cedente, la cessione non assumerà rilevanza alcuna ai fini dell'imposizione diretta.

### ***Cessione del preliminare con corrispettivo***

Qualora sia prevista la corresponsione di un corrispettivo per la cessione del contratto preliminare, occorrerà verificare la qualifica del soggetto che percepisce detto corrispettivo (soggetto imprenditore o privato).

### ***Corrispettivo percepito da soggetto imprenditore***

Laddove il corrispettivo in esame sia percepito nell'esercizio di un'impresa commerciale, non vi sono dubbi sul fatto che lo stesso concorra a formare il reddito d'impresa dell'esercizio di competenza, ossia dell'esercizio in cui viene effettuata la cessione del contratto.

### ***Corrispettivo percepito da soggetto non imprenditore***

L'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 6/E/2015) ha chiarito che il corrispettivo per la cessione a titolo oneroso del preliminare di compravendita immobiliare costituisce un reddito diverso imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), Tuir da parte di un soggetto non imprenditore. Si tratta di una fattispecie che può essere compresa fra i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Conseguentemente, ai fini delle imposte sui redditi, si applica l'articolo 71, comma 2, Tuir, secondo cui il reddito è determinato dalla differenza fra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione. Non si tratta, quindi, di una plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di immobili disciplinata dall'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir.

## **Riferimenti normativi**

articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972

articolo 10 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986,

articolo 21, 40, D.P.R. 131/1986

Risposta a interpello n. 311/2019

## La gestione del controllo formale della dichiarazione

**I**n questi giorni è in corso negli uffici dell’Agenzia delle entrate l’attività di controllo formale, ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, per l’annualità d’imposta 2016, per verificare la correttezza dei dati riportati in dichiarazione, confrontandoli con la documentazione in possesso dei contribuenti (per esempio, scontrini, ricevute, fatture, etc.) e con le informazioni ricevute dall’Agenzia delle entrate inviati da altri soggetti (Inps, datore di lavoro, etc.).

Detto controllo – formale<sup>1</sup> - investe la generalità dei contribuenti anche non titolari di partita Iva e non impedisce naturalmente un eventuale ulteriore controllo sostanziale, per esempio per i soggetti titolari di partita Iva (nei confronti di un professionista, potrà essere eseguito un controllo degli oneri detraibili indicati in dichiarazione, cui potrà far seguito eventualmente un ulteriore controllo sostanziale sul reddito di lavoro autonomo).

### Il dettato normativo

Come è noto, il D.Lgs. 241/1997 ha modificato il c.d. controllo formale, per assicurare una efficace verifica dei dati indicati dai contribuenti nelle dichiarazioni fiscali presentate.

Controllo formale della dichiarazione	
Articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973	<p>Gli uffici procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d’imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Mef, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.</p> <p>Il contribuente o il sostituto d’imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e a eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.</p> <p>L’esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d’imposta con l’indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione</p>

Il comma 3-bis, dell’articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973 prevede che, ai fini di detto controllo, gli uffici, ai sensi dell’articolo 6, comma 4, della L. 212/2000, non richiedono ai contribuenti documenti relativi a informazioni disponibili nell’anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi, salvo che la richiesta riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe ovvero elementi di informazione in possesso dell’Amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente. Eventuali richieste di documenti effettuate dall’Amministrazione per dati già in suo possesso sono considerate inefficaci<sup>2</sup>.

Controllo della dichiarazione	
Articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973	Controllo formale vero e proprio (riscontro dei dati con i documenti), limitatamente a quelle dichiarazioni individuate sulla base di criteri selettivi annualmente fissati

<sup>1</sup> Già la prima richiesta di documentazione al contribuente deve essere attentamente valutata, per poter beneficiare degli strumenti di vantaggio previsti.

<sup>2</sup> L’obbligo di acquisizione – correlato alla previsione di cui all’articolo 6, comma 4, L. 212/2000 e i conseguenti effetti negativi per il Fisco in caso di sua inosservanza – non è applicabile nell’ipotesi in cui l’Amministrazione fiscale non sia messa a conoscenza dell’esistenza della documentazione che la stessa ha richiesto al contribuente e che quest’ultimo ha inoltrato presso altra articolazione pubblica. Cfr. Cassazione n. 15147/2019.

Analisi della tipologia di controllo	
Limitazione	Ai dati esposti dai contribuenti nella dichiarazione, senza che l'ufficio possa procedere alla rettifica del reddito dichiarato in conseguenza di interpretazioni di legge o valutazioni di fatti non emergenti strictu sensu dalle fattispecie espressamente previste dalla norma
Contraddittorio	È previsto il confronto con il contribuente nello svolgimento dell'attività di controllo e la rituale notifica degli esiti prima dell'iscrizione a ruolo
Competenza	Il c.d. 36-ter è gestito solo dagli uffici territorialmente competenti

L'azione operativa viene svolta attraverso un miglioramento della *tax compliance*, al fine di favorire il massimo grado di adesione alla pretesa tributaria.

Specifiche analisi di rischio	
Articolo 1, comma 17, L. 220/2010	Al fine di migliorare l'attività di controllo fiscale, indirizzandola verso situazioni a maggiore rischio di evasione, al comma 1 dell'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, è stato previsto che, fermo restando l'individuazione dei soggetti sulla base dei criteri selettivi annualmente fissati, si terrà conto pure di specifiche analisi di rischio di evasione

## Il procedimento di controllo formale

L'articolo 36-ter, comma 2, D.P.R. 600/1973 prevede che gli uffici, senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma dell'articolo 37 e ss., possano procedere entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, al controllo formale della stessa.

Controlli esperibili		
Escludere, in tutto o in parte, lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, comma 3, D.P.R. 605/1973, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi	Escludere, in tutto o in parte, le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, L. 413/1991 <sup>3</sup>	Escludere, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, L. 413/1991
Determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti	Liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati dei sostituti d'imposta, presentati per lo stesso anno, dal medesimo contribuente	Correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta

## Il procedimento

Per effetto dei commi 3 e 4, del medesimo articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, il contribuente è invitato, preliminarmente, a fornire chiarimenti e a trasmettere l'eventuale documentazione in ordini ai dati indicati nella propria dichiarazione, rendendolo edotto dell'esito del controllo.

In estrema sintesi, il percorso è il seguente.



<sup>3</sup> Ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle entrate nonché dei controlli sugli oneri deducibili e sugli oneri detraibili, i soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, le imprese assicuratrici, gli enti previdenziali, le forme pensionistiche complementari, trasmettono, entro il 28 febbraio di ciascun anno all'Agenzia dell'entrate, per tutti i soggetti del rapporto, una comunicazione contenente i dati dei seguenti oneri corrisposti nell'anno precedente: a) quote di interessi passivi e relativi oneri accessori per mutui in corso; b) premi di assicurazione sulla vita, causa morte e contro gli infortuni; c) contributi previdenziali e assistenziali; d) contributi di cui all'articolo 10, comma 1, lettere e-bis), Tuir.

## La richiesta di documentazione: produzione ovvero ravvedimento

Il controllo ha avvio con la richiesta di documentazione al contribuente, con la quale l'ufficio lo invita a trasmettere, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, i documenti indicati, anche in fotocopia, e a fornire eventuali chiarimenti.

Il contribuente raggiunto dall'invito dell'ufficio dovrà far pervenire la documentazione richiesta, atta a comprovare la correttezza degli oneri deducibili, delle detrazioni d'imposta, dei premi, contributi, crediti d'imposta e ritenute dichiarati (tramite consegna diretta agli sportelli; via posta; ovvero telematicamente attraverso Civis<sup>4</sup>).

In caso di mancato invio della documentazione richiesta, l'ufficio procederà alla rettifica dei dati dichiarati e alla comunicazione dell'esito del controllo e delle relative somme dovute.

Il ricevimento della comunicazione, con contestuale richiesta di documentazione, impone al contribuente e/o a chi lo assiste, di procedere a un attento esame della documentazione in possesso. In questa fase, qualora il contribuente si accorgesse di errori e/o irregolarità, potrebbe utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.



Infatti, al di là della naturale presentazione della documentazione richiesta, i contribuenti possono anticipare la rettifica e regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi secondo le modalità previste dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla Commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla medesima norma.

Ravvedimento operoso	
Esempio	Indicazione in dichiarazione di spese sanitarie maggiori di quelle in proprio possesso
Ravvedimento	Riduzione delle sanzioni – in genere a 1/6 <sup>5</sup>

Ciò deriva dalle modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso dall'articolo 1, comma 637, L. 190/2014<sup>6</sup>, proprio al fine di garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni e i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo. Sicuramente l'aspetto più significativo delle modifiche apportate è il venir meno della preclusione legata ai controlli.

Attività di controllo formale	
Limite specifico	La notifica delle comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi dell'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973

Pertanto, le comunicazioni con cui è richiesta la documentazione per il controllo formale ai sensi dell'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, inviate al contribuente e/o al soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale (Caf o professionista abilitato), sono ravvedibili, fin che l'ufficio non provveda a comunicare gli esiti del controllo effettuato, con l'indicazione delle somme dovute dal contribuente. Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal Legislatore.

## La comunicazione degli esiti

Qualora l'ufficio, dall'esame della documentazione, rilevi un errore del contribuente nella valutazione della natura degli oneri documentati, ai fini dell'esatta quantificazione delle deduzioni o

<sup>4</sup> Il canale di assistenza dedicato ai contribuenti.

<sup>5</sup> L'articolo 13, comma 1, lettera b-ter), D.Lgs. 472/1997 prevede la riduzione della sanzione a 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore.

<sup>6</sup> Ulteriori modifiche sono state apportate in sede di conversione in legge del D.L. 193/2016, pur se investono settori impositivi non amministrati dall'Agenzia delle entrate.

detrazioni spettanti, e in assenza di ravvedimento da parte del contribuente, procede alla rettifica della dichiarazione.

Circolare n. 68/E/2001 | Ciò deve avvenire anche "nell'ipotesi in cui emerga un rimborso a favore dello stesso"

La comunicazione contiene le motivazioni delle rettifiche effettuate e il riepilogo delle somme dovute, comprensive della sanzione ridotta e degli interessi previsti.

In questa fase il contribuente non può più ravvedersi, attesa la notifica della comunicazione degli esiti. Tuttavia, può godere di vantaggi sanzionatori, nel caso in cui provveda al pagamento entro 30 gg. dal ricevimento della comunicazione.

Sanzione ridotta	
Pagamento entro 30 giorni dalla comunicazione	La sanzione ordinaria del 30% sarà ridotta al 20%

## Autotutela

Se il contribuente ritiene di essere in possesso di elementi che l'ufficio non ha preso in considerazione, potrà richiedere un esame in autotutela, pur se il termine per usufruire della sanzione ridotta è sempre di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

## Rateizzazione

L'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 159/2015 ha modificato le modalità di rateizzazione delle somme dovute a seguito delle comunicazioni degli esiti di cui all'articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997.

Modalità rateazione	
8 rate trimestrali di pari importo	Somme dovute pari o inferiori a 5.000 euro
20 rate trimestrali di pari importo	Importi superiori a 5.000 euro

Ribadiamo che l'importo della prima rata deve essere versato entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione mentre la scadenza delle successive rate trimestrali è stabilita nell'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di rateazione, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

## Inadempimenti nel pagamento delle somme dovute: il lieve inadempimento

La disciplina degli inadempimenti in tema di pagamento (in unica soluzione e in forma rateale) delle somme dovute ha trovato oggi sistemazione in un unico articolo, ossia l'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973, introdotto dall'articolo 3, D.Lgs. 159/2015.

Al menzionato articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973 fanno, infatti, espressamente rinvio, per quel che qui ci interessa, l'articolo 3-bis, comma 3, D.Lgs. 462/1997 in materia di rateazione a seguito di comunicazione degli esiti.

Il medesimo articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973, contiene, tra l'altro, la disciplina del lieve inadempimento che ricorre ogni qualvolta ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definitivi né determinano la decadenza dalla rateazione.

Tempestività del versamento	
Lieve inadempimento	Se il versamento della prima rata o il pagamento delle somme dovute in unica soluzione è effettuato con ritardo non superiore a 7 giorni rispetto al termine di scadenza del pagamento <sup>7</sup>

Entità del versamento	
Lieve inadempimento	Qualora il contribuente effettui il pagamento della prima rata in misura carente, per una frazione tuttavia non superiore al 3% e comunque per un importo non superiore a 10.000 euro <sup>8</sup>

<sup>7</sup> La circolare n. 17/E/2016 ha precisato che, ai fini della decorrenza e del conteggio dei 7 giorni, trova applicazione l'articolo 7, comma 1, lettera h), D.L. 70/2011, convertito con modificazioni, dalla L. 106/2011, in virtù del quale "i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo". Qualora il termine di scadenza del pagamento ricada nel periodo tra il 1° e il 20 agosto e, pertanto, ai sensi dell'articolo 37, comma 11-bis, D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla L. 248/2006, il pagamento può essere effettuato "...entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione" (c.d. proroga di ferragosto), i 7 giorni entro cui è possibile effettuare il versamento in ritardo decorrono dal 20 agosto.

<sup>8</sup> Tuttavia, il tardivo o carente versamento delle somme dovute, ancorché "lieve" in quanto effettuato nei limiti quantitativi e temporali previsti per legge, costituisce pur

Qualora il contribuente non esegua il versamento dell'importo corrispondente alla prima rata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti (né lo esegua nei margini temporali e quantitativi del lieve inadempimento, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo degli importi dovuti a titolo di imposta, sanzioni e interessi (articoli 2 e 3, D.Lgs. 462/1997 e articoli 14 e 15-ter, comma 1, D.P.R. 602/1973). La medesima disciplina si applica anche nell'ipotesi di versamento delle somme dovute in unica soluzione.

Con riguardo, invece, al pagamento delle rate diverse dalla prima, qualora il contribuente non effettui il versamento della rata entro il termine di pagamento di quella successiva (o comunque esegua un versamento carente in misura eccedente il limite del lieve inadempimento) si determina la decadenza dalla rateazione e l'ufficio iscrive a ruolo, oltre ai residui importi dovuti a titolo di imposta, le sanzioni nella misura piena del 30% e gli interessi, applicati entrambi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Si ricorda che l'intento del Legislatore delegato di armonizzare le norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, ha portato a individuare un unico termine entro il quale procedere al recupero delle somme dovute a seguito di decadenza dal pagamento rateale o comunque in caso di tardivi o carenti pagamenti delle rate.

A tal fine, nell'articolo 25, D.P.R. 602/1973 - che disciplina i termini per la notifica della cartella di pagamento - è stato inserito il comma 1, *c-bis*), secondo cui il termine decadenziale per la notifica della cartella di pagamento contenente le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973 è fissato al 31 dicembre del 3° anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione, ossia dell'ultima rata del piano originario di rateazione, indipendentemente quindi dalla rata non pagata o pagata in ritardo o in misura carente.

## Riferimenti normativi

Articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973

articolo 13, D.Lgs. 472/1997

articolo 2, comma 1, D.Lgs. 159/2015

## Scadenze del mese di gennaio

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 gennaio 2014 al 15 febbraio 2014, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. 70/2011. In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

### mercoledì 15 gennaio

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €300,00.

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

#### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

### giovedì 16 gennaio

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

#### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

# La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture** e **documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box](http://www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box)

## **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 dicembre.

## **lunedì 20 gennaio**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **lunedì 27 gennaio**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### **Acconto Iva – ravvedimento**

Scade oggi il termine di 30 giorni per ravvedere con applicazione della sanzione ridotta nella misura del 3% l'acconto iva dovuto al 27 dicembre 2019.

## **venerdì 31 gennaio**

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di gennaio.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.1.2020.

### **Esterometro**

Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel mese di dicembre da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.