

D.Lgs. 5.8.2015, n. 128  
 Artt. 43, D.P.R. 29.9.1973, n. 600  
 Art. 57, D.P.R. 26.10.1972, n. 633

Daniela Bruno

# Nuove disposizioni sul raddoppio dei termini

## Attuale disciplina

La disciplina vigente in tema di raddoppio dei termini è stata introdotta dall'art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 [CFF ① 6839], il quale ha previsto che, in presenza di un reato tributario di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini ordinari di decadenza dell'accertamento tributario debbano essere raddoppiati. Così, in considerazione di tale raddoppio, il termine utile per l'accertamento in materia di imposte sui redditi passa dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo. Inoltre, in ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, il 31 dicembre del quinto anno successivo è invece differito al 31 dicembre del decimo anno. La ratio sottesa all'introduzione dell'istituto del raddoppio dei termini era ben definito, ossia quello di garantire la possibilità all'Amministrazione finanziaria di utilizzare in ambito fiscale gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria senza però vanificare il principio di certezza ed esporre il contribuente ad accertamenti incontrollabili nel tempo.

La norma attualmente in vigore aveva creato una serie di dubbi interpretativi dovuti, tra l'altro, alla discussa prassi dell'amministrazione finanziaria di procedere alla trasmissione della notizia di reato alla competente procura della Repubblica solamente una volta decaduta dei termini ordinari di accertamento; e ciò, solo al fine di poter essere «rimessa in termi-

In attuazione della delega fiscale conferita con la legge 11 marzo 2014, n. 23, tesa alla realizzazione di un «sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita», il Governo ha emanato il **D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128**, recante, tra l'altro, disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e Contribuente.

Il decreto, pubblicato nella G.U. (serie generale n. 190 del 18 agosto), volto a dare maggior certezza giuridica e stabilità al sistema tributario nazionale, contiene, al titolo II, norme di revisione della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento di cui agli artt. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF ① 3643] (in tema di imposte sui redditi) e art. 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF ① 257] (in materia di imposta sul valore aggiunto).

ni» per procedere ai recuperi d'imposta nei confronti dei contribuenti (in evidente contrasto a quella che era ed è la ratio dell'introduzione normativa dello strumento del raddoppio dei termini, nonché in violazione della certezza del diritto).

L'uso talvolta strumentale della *notitia criminis* da parte dell'Amministrazione finanziaria aveva negli ultimi anni dato luogo a numerosi contrasti giurisprudenziali che non sono stati risolti né dalla Corte di cassazione né tantomeno dalla (criticata e poco chiara) sentenza 247/2011 della Corte costituzionale.<sup>1</sup>

L'incertezza normativa, il contrasto giurisprudenziale e l'utilizzo distorto dello strumento del raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria, apparentemente disinteressata alla ratio sottesa all'introduzione dello strumento del raddoppio dei termini, hanno portato, dunque, il Legislatore a conferire al Governo (mediante la delega fiscale di cui alla L. 11 marzo 2014, n. 23) il compito di definire la portata applicativa della disciplina del raddoppio

1. Si veda D. Bruno, «Nuova disciplina del raddoppio dei termini di accertamento», in questa Rivista, n. 7-8/2015, pagg. 25 e segg.

dei **termini**, prevedendo che tale **raddoppio** si verifichi **soltanto** in **presenza** di un **effettivo invio della denuncia**, ai sensi dell'art. 331 c.p.p. **effettuato entro un termine correlato** allo **scadere del termine ordinario di decadenza**.

#### **Nuove norme in materia di raddoppio dei termini**

In aderenza alle linee guida segnate dall'art. 8, co. 2, della delega fiscale (L. 23/2014) [CFF ④ 5077g], il Governo ha ridefinito la **portata applicativa** della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che esso **si verifichi**:

- › in **presenza di effettivo invio della denuncia penale**, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., per i reati di cui al D.Lgs. 74/2000;
- › effettuato entro un **termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza**.

Si assiste così ad una **sostanziale riforma** della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento che, attraverso le previsioni contenute nei primi due commi dell'art. 2 del decreto, anzitutto incide sulla formulazione degli artt. 43, D.P.R. 600/1973 (in tema di imposte sui redditi) e 57, D.P.R. 633/1972 (in materia di imposta sul valore aggiunto), ai quali viene aggiunto, in fine, il seguente identico periodo: «**Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti**».

L'**operatività** del raddoppio diventa, quindi, **subordinata** al fatto che la violazione penale sia **effettivamente denunciata** dall'Amministrazione finanziaria all'autorità giudiziaria **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione o, in caso di presentazione omessa o nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo, cosicché se l'invio della *notitia criminis* interverrà dopo la scadenza del termine «breve» di accertamento non si determinerà alcun raddoppio.

Sebbene l'operatività della nuova disciplina del raddoppio sembra restare **esclusa** nelle ipotesi di denunce trasmesse ai sensi dell'art. 330 c.p.c. a seguito di indagini di polizia giudiziaria, il mutato indirizzo del Legislatore conduce finalmente ad una importante **razionalizzazione dell'utilizzo dello strumento del raddoppio dei termini da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Questa, infatti, in contrasto con la *ratio legis* della

sua istituzione (ovvero non esporre il contribuente ad accertamenti incontrollabili nel tempo) ed in palese violazione del principio di certezza del diritto, aveva ormai ceduto alla **prassi** di procedere alla **trasmissione della notizia di reato** solamente **una volta decaduta dai termini ordinari di accertamento** con la precipua finalità di essere «**rimessa in termini**» nell'attività di recupero d'imposta nei confronti dei contribuenti.

L'art. 2, co. 3, del decreto contiene, inoltre, una **norma transitoria** che, in parte, sembra «temperare» lo spirito riformatore della novella. Il decreto, infatti, garantisce comunque l'**applicazione del «vecchio» regime** del raddoppio agli avvisi di accertamento, ai provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e agli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle Entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, **notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo**.

Del pari, il co. 3 fa salvi anche gli effetti degli **inviti a comparire** di cui all'art. 5, D.Lgs. 218/1997 [CFF ④ 4777] e dei **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'art. 24, L. 4/1929, notificati o dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano **notificati entro il 31 dicembre 2015**.

D'altro canto, l'intervento normativo, nell'intento di tutelare equamente gli interessi del fisco e quelli del contribuente, sembra **estendere l'operatività della nuova disciplina** agli inviti a comparire di cui all'art. 32, D.P.R. 600/1973 [CFF ④ 6332], ai questionari e alle richieste di informazioni su indagini bancarie nonché ai processi verbali giornalieri e a quelli di accesso, che pure siano e saranno notificati o portati a conoscenza del contribuente entro il termine di entrata in vigore del decreto.

#### **Previsione normativa di raccordo con la «voluntary disclosure»**

Alla riforma della disciplina sul raddoppio dei termini si devono anche importanti **riflessi sulla voluntary disclosure** e sui **contribuenti ancora indecisi alla regolarizzazione della propria posizione con il Fisco**.

L'art. 2, co. 4, del decreto ha infatti chiarito che ai fini della causa di non punibilità di cui all'art. 5-quinquies, co. 3, D.L. 167/1990, si considerano ogget-

to della procedura di collaborazione volontaria di cui alla L. 186/2014, anche gli **imponibili**, le **imposte** e le **ritenute correlati ad attività riferite ad annualità per le quali siano scaduti i termini per l'accertamento fiscale**.

La scelta del Legislatore di dedicare una previsione normativa di raccordo con la *voluntary disclosure* scioglie ogni dubbio circa l'**applicabilità** dei contenuti della riforma in tema di raddoppio dei termini an-

**che alle annualità accertabili nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria e comporta la neutralizzazione**, ai fini del **rientro dei capitali**, dei **periodi di imposta anteriori al 2010**, in quanto gli eventuali reati tributari commessi dal 2006 al 2009, in conseguenza delle modifiche normative, non potranno fare scattare il raddoppio dei termini, in assenza della denuncia penale entro il 31 dicembre 2014. ●

Art. 8, co. 24, D.L. 2.3.2012, n. 16  
 D.L. 78/2015  
 Corte Cost. sentenza 17.3.2015, n. 37

Daniela Bruno

# Riorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate

## Sentenza 17 marzo 2015, n. 37 della Corte costituzionale

La Corte Costituzionale, con la sentenza 17 marzo 2015, n. 37, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, co. 24, D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (conv. con modif. dall'art. 1, co. 1, L. 26 aprile 2012, n. 44).

Con il pronunciamento *de quo* la Consulta ha espunto la suddetta norma dall'ordinamento giuridico, posto che quest'ultima ha cagionato la violazione del principio secondo cui «*il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'Amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio*».

Si tratta di una decisione della Consulta che ha provocato un terremoto nella pubblica Amministrazione, considerato che è andata ad incidere nettamente su numerosissime posizioni dirigenziali dell'Agenzia delle Entrate, nonché dell'Agenzia del Territorio e di quella delle Dogane, che negli anni erano state ricoperte in assoluto spregio dei principi costituzionali e legislativi, che regolamentano l'organizzazione e il buon funzionamento delle pubbliche Amministrazioni.

Sono «spariti» infatti così, di colpo, circa 800 incaricati di funzioni dirigenziali nella sola Agenzia delle Entrate, situazione che al di là dei problemi organizzativi interni, sta anche creando un corposo contenzioso tributario in materia di nullità degli atti impositivi sottoscritti dagli incaricati di funzioni dirigenziali dichiarati decaduti dalla Consulta.

Il presente contributo è rivolto, senza pretese di esaustività, ad analizzare gli impatti riorganizzativi attualmente all'esame del Governo per superare le decisioni della Consulta e riorganizzare le Entrate.

L'emendamento al decreto legge sugli enti territoriali (decreto legge 78/2015) contiene una serie di disposizioni volte alla riorganizzazione delle posizioni organizzative «mancanti» dopo la sentenza 37/2015 della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittimi i dirigenti incaricati senza concorso pubblico: con l'emendamento saranno possibili deleghe transitorie e nuovi concorsi.

## Emendamento alla legge di conversione del DL enti territoriali

Pur essendo stato istituito un Comitato per studiare la riorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate che individui, anche, il numero dei dirigenti necessari al funzionamento dell'Agenzia, il Governo attualmente ha deciso di intervenire sulla questione dei cosiddetti «dirigenti decaduti» delle Agenzie fiscali, superando l'attività parlamentare attualmente in corso, sia in sede di decreto attuativo della delega fiscale sulla revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (Atto del Governo n. 181), che in sede disegno di legge delega in materia di riorganizzazione delle Amministrazioni pubbliche.

A motivare tali scelte saranno forse state alcune stime diffuse relative ad un notevole (alla data di stesura di questo contributo si parla di circa un miliardo e mezzo di euro di recupero di evasione fiscale già programmata), oltre ad alcune indicazioni informali circolate in relazione ad un notevole rallentamento dell'attività di controllo rispetto agli obiettivi prefissati. Il Governo, ha così depositato l'emendamento n. 4.0.1000 al Ddl. A.S. 1977, di conversione del D.L. 78/2015, in materia di enti territoriali, che prevede l'inserimento nel decreto dell'art. 4-bis, recante «Disposizioni per la funzionalità operativa delle Agenzie fiscali».

L'intervento del Governo cerca di porre rimedio alla problematica sotto un duplice profilo: quello attinente l'emergenza attuale e quello di lungo corso ri-

guardante le modalità di accesso alla qualifica dirigenziale.

### Posizioni organizzative Salva-Entrate

Il primo profilo d'intervento dell'emendamento in oggetto attiene, come anticipato, **l'emergenza del momento**. Il Governo ha previsto, al co. 2 del succitato art. 4-bis, al fine di **garantire il buon andamento** e la continuità dell'azione amministrativa, che i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di **funzionalità operativa**, possono delegare, «*previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti*», a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di **almeno cinque anni** nell'area stessa, in numero **non superiore** a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del primo comma, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i **connessi poteri di adozione** di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, per una durata non eccedente l'espletamento degli anzidetti concorsi e, comunque, **non oltre il 31 dicembre 2016**.

Ai delegati di funzioni a tempo, in aggiunta al trattamento stipendiale «ordinario», verrà attribuita un'indennità di funzione di 26.000 €, oltre a quella di risultato da 2.500 a 5.000 €, per l'Agenzia delle Entrate, e di 36.070 €, oltre a quella di risultato di 7.214 €, per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Tali indennità saranno finanziate dall'85% dei risparmi derivanti dalle posizioni dirigenziali scoperte a seguito della sentenza della Consulta.

Le posizioni organizzative saranno comunque a tempo fine al 31 dicembre 2016. Entro quella data le agenzie fiscali dovranno chiudere il nuovo concorso per l'assunzione delle posizioni dirigenziali vacanti e nei limiti di spesa indicati dal D.L. 95/2012 sulla *spending review*, che non dovrebbero oltrepassare le 400 posizioni, almeno alle Entrate.

### Nuove modalità di accesso e selezione stabilite con un decreto del Mef

Relativamente a quest'ultimo aspetto, il co. 1 del cita-

to art. 4-bis prevede che le **Agenzie fiscali possono annullare le procedure concorsuali in corso non ancora ultimate** ed **indirne di nuove** per un corrispondente numero di posti, che ammonta per l'Agenzia delle Entrate a 578 posizioni (somma dei concorsi del 2010 e 2014) e per l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli a 117 posizioni (somma dei concorsi 2011 e 2013).

L'assunzione dei vincitori potrà avvenire però nei limiti delle facoltà assunzionali delle Agenzie (in base alle disposizioni della *spending review* di cui al DL 95/2012, per l'Agenzia delle Entrate le assunzioni di dirigenti dovrebbero riguardare circa 400 posizioni).

Le **novità** importanti del nuovo concorso sono:

- › **l'espletamento soltanto per esami**;
- › **la riserva per il personale interno limitata al 30% dei posti**;
- › **l'individuazione da parte di un decreto del Mef delle modalità di accesso e selezione ai fini della procedura concorsuale**.

Il **Governo** sembra così aver «traslato» la **competenza sui concorsi** in oggetto **dalle Agenzie al Ministero**, forse anche a causa del fatto che gli ultimi concorsi per dirigenti banditi direttamente dalle Amministrazioni sono sempre stati impugnati dinnanzi alla Giustizia amministrativa e spesso sospesi o annullati (tanto che né il concorso del 2010 né quello del 2014 banditi dall'Agenzia delle Entrate sono giunti a conclusione).

La **volontà del Governo**, salvo eventuali cambiamenti con deposito di subemendamenti, sarebbe, quindi, quella di eliminare in radice la valutazione dei titoli e delle esperienze pregresse, **lasciando soltanto le prove per esami**, in modo forse da rendere non più impugnabile il bando e giungere finalmente questa volta alla conclusione.

Anche perché, sempre il co. 1, stabilisce espressamente che le nuove procedure concorsuali devono comunque essere terminate entro il 31 dicembre 2016. ●

Art. 19, D.L. 6.12.2011, n. 201, conv. con modif. con L. 22.12.2011, n. 214  
C.M. 2.7.2012, n. 28/E  
Art. 1, co. 518-519, L. 24.12.2012, n. 228

Rosanna Acierno

## Ivie e Ivafe

### Imposte per gli italiani che detengono immobili e/o attività finanziarie in altri Paesi

#### Imposta sul valore degli immobili all'estero (Ivie)

L'art. 19, co. 13 e segg., D.L. 201/2011 (convertito in L. 214/2011) ha istituito un'imposta sul valore degli immobili posseduti all'estero (cd. «Ivie»), a qualsiasi uso destinati, dalle persone fisiche fiscalmente residenti in Italia.

Soggetto passivo dell'Ivie è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso.

In particolare, secondo quanto chiarito dalla C.M. 2.7.2012, n. 28/E (§ 1.1) dell'Agenzia delle Entrate devono assolvere l'Ivie:

- › il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività di impresa o di lavoro autonomo;
- › il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non il titolare della nuda proprietà);
- › il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- › il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

L'Ivie deve essere assolta anche nel caso in cui gli immobili siano detenuti da una persona fisica residente per il tramite di una società fiduciaria o nel caso in cui i predetti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (ad esempio, società, fondazioni o trust) che agiscono quali persone interposte, ma

Secondo quanto stabilito dall'art. 19, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modif. con L. 22 dicembre 2011, n. 214 [CFF 2978], i **beni detenuti all'estero da contribuenti italiani sono assoggettati**, oltreché alle imposte del Paese in cui essi sono ubicati, **anche ad imposta patrimoniale in Italia**. In particolare i **beni immobili** posseduti all'estero da persone fisiche residenti in Italia sono assoggettati alla cd. **Ivie** (imposta sul valore degli immobili all'estero), mentre le **attività finanziarie** detenute all'estero da persone fisiche sono assoggettate alla cd. **Ivafe** (imposta sul valore delle attività finanziarie).

Come previsto dall'art. 1, commi 518-519, L. 24 dicembre 2012, n. 228, entrambe le imposte Ivie e Ivafe sono entrate in vigore dal 2012 e il **versamento** delle stesse deve avvenire, sia in acconto sia a saldo, con le stesse **modalità previste** per l'**Irpef**.

Inoltre, dall'anno di imposta 2013, entrambe le predette imposte devono essere liquidate nel **Modello RW di Unico PF**.

il titolare effettivo ossia la persona fisica che, in ultima istanza, possiede o controlla una società o un'entità giuridica, ovvero ne risulta beneficiario, è residente in Italia.

Tale criterio si ritiene soddisfatto ove la persona detenga direttamente o indirettamente più del 25% del capitale della società o almeno il 25% del patrimonio dell'entità giuridica.

#### Base imponibile e aliquota applicabile

L'Ivie prevede un'aliquota nella misura dello **0,76%** applicata al **costo risultante dall'atto o dal contratto di acquisto** o, in mancanza, al **valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile**.

Per quanto riguarda gli **immobili acquisiti per successione o donazione**, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe. In mancanza, si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal *de cuius* o dal donante come risultante dalla relativa do-

cumentazione. In assenza di tale documentazione, si assume il valore di mercato come sopra determinato.

Con riferimento agli **immobili situati in Paesi** appartenenti all'**Unione europea** o in **Paesi aderenti** allo **Spazio economico europeo** che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (ossia, Norvegia e Islanda), il valore è quello catastale, così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale.

Tale criterio si applica, anche se gli immobili sono pervenuti per successione o donazione.

In mancanza di questo valore, occorre utilizzare il costo risultante dall'atto o dal contratto di acquisto e, in assenza, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

L'Ivie è dovuta **proporzionalmente** alla **quota di possesso** e ai **mesi dell'anno** nei quali si è protratto il possesso. A tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

Dall'imposta patrimoniale dello 0,76% si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito di imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile.

In sostanza, dall'Ivie dovuta per l'anno si scomputa l'imposta patrimoniale pagata all'estero nel medesimo anno.

In particolare, per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o in Paesi aderenti allo See che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (Norvegia e Islanda), è consentito dedurre un credito di imposta pari alle eventuali imposte di natura patrimoniale e reddituale gravanti sullo stesso immobile.

Qualora l'imposta patrimoniale sia corrisposta anche con **riferimento ad altri beni**, diversi dagli immobili, occorre effettuare un **calcolo proporzionale** al fine di individuare la quota parte dell'imposta riferibile agli immobili.

In ogni caso, non è possibile detrarre, considerandole imposte patrimoniali, le imposte legate all'utilizzo di un determinato immobile in qualità di abitazione dal momento che tali tasse più che essere finalizzate a colpire la ricchezza costituita dal patrimonio sono dirette a richiedere un contributo, anche se rapportato al valore dell'immobile, al soggetto che abitando in un determinato luogo usufruisce dei ser-

vizi ivi forniti dalle Amministrazioni Pubbliche.

Per questo motivo, sempre secondo quanto chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate a livello centrale, ai fini dell'Ivie non può essere detratta la *tax d'habitation* pagata in Francia.

Il credito di imposta non può, in ogni caso, superare l'imposta dovuta in Italia.

L'Ivie non è dovuta se l'importo non supera i 200 euro.

Ai fini dell'applicazione della predetta soglia di esenzione si deve fare riferimento all'imposta determinata sul valore complessivo dell'immobile, a prescindere da quote e periodo di possesso, senza tenere conto delle detrazioni previste per l'eventuale scomputo dei crediti di imposta.

#### **Imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe)**

L'Ivafe è l'imposta patrimoniale sul valore dei **prodotti finanziari detenuti all'estero** dalle **persone fisiche residenti nel territorio dello Stato**.

Dall'anno di imposta 2013 (Unico 2014), le persone fisiche residenti devono liquidare tale imposta all'interno del **Modulo RW**.

**Soggetti passivi** dell'Ivafe sono le persone fisiche residenti che detengono attività finanziarie all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale, e indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, quindi, anche se pervengono da eredità o donazioni.

L'Ivafe **si applica sui prodotti finanziari, i conti correnti ed i libretti di risparmio detenuti all'estero**.

La **nozione** di «**prodotti finanziari**» introdotta dall'art. 9, L. 30 ottobre 2014, n. 161 (legge europea 2013-bis) a decorrere dal 2014 concerne tutti «*gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria*». In particolare, i prodotti finanziari sono, oltre agli strumenti finanziari (ossia, l'insieme dei valori mobiliari, gli strumenti del mercato monetario, le quote di Oicr e le varie tipologie di contratti a termine e derivati connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc.) anche «*ogni altra forma di investimento di natura finanziaria, che implicino la contemporanea sussistenza delle seguenti circostanze:*

- > *impiego di capitale;*
- > *aspettativa di rendimento di natura finanziaria;*
- > *assunzione di un rischio connesso all'impiego di capitale».*

**Fino** all'anno di imposta **2013**, invece, **scontavano**

**Ivafe** le «attività estere di natura finanziaria», ossia tutte quelle da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera.

In ogni caso, non sono soggette all'Ivafe le forma di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero in quanto soggette all'imposta di bollo ordinaria

#### **Base imponibile e aliquota applicabile**

A decorrere dal 2014, l'aliquota di imposta da applicare sul valore dei prodotti finanziari è pari allo 0,2%.

L'imposta è dovuta in **proporzione** ai giorni di detenzione e alla quota di possesso in caso di prodotti finanziari (fino al 2013 attività finanziarie) cointestati.

A differenza di quanto espressamente stabilito per l'Ivie, **non è prevista alcuna soglia di esenzione** per il versamento dell'Ivafe. Pertanto, tutti prodotti finanziari detenuti all'estero, salvo le specifiche eccezioni previste per i conti correnti esteri, rientrano nel nuovo Modulo RW e scontano l'Ivafe.

Il valore dei prodotti finanziari è costituito dal **valore di mercato**, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui essi sono detenuti, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento ovvero dell'impresa di assicurazione estera.

Per le azioni, le obbligazioni e gli altri titoli o strumenti negoziati in mercati regolamentati si deve fare riferimento al **valore puntuale di quotazione** alla data del 31 dicembre di ciascun anno o al termine del periodo di detenzione.

Per le azioni, obbligazioni e gli altri titoli o strumenti finanziari non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui i prodotti finanziari quotati siano stati esclusi dalla negoziazione si deve invece fare riferimento al **valore nominale** o, in mancanza, al **valore di rimborso**, anche se rideterminato ufficialmente.

Qualora il titolo abbia sia il valore nominale che quello di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore nominale.

Infine, nell'ipotesi in cui manchi sia il valore nominale sia il valore di rimborso la base imponibile è costituita dal **valore di acquisto** dei titoli.

L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione.

Per i conti correnti ed i depositi di risparmio, l'im-

posta è stata prevista in misura fissa per un ammontare pari ad € 34,20 per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero dal contribuente.

In caso di estinzione o di apertura di tali rapporti in corso d'anno, l'imposta è rapportata al periodo di detenzione espresso in giorni e per i conti cointestati, l'imposta fissa è ripartita in base alla percentuale di possesso.

L'imposta in misura fissa non è dovuta qualora il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto e dai libretti sia non superiore ad € 5.000.

Dall'imposta patrimoniale sui prodotti finanziari esteri si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito di imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui sono detenuti.

Il credito di imposta non può in ogni caso superare l'imposta dovuta in Italia.

#### **Versamento dell'Ivie e dell'Ivafe**

Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta sugli immobili esteri (Ivie) e all'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe), si applicano le **disposizioni** previste per l'**Irpef**.

Inoltre, tale imposta deve essere liquidata nel Modello RW di Unico PF.

In particolare, considerato poi che per il versamento delle predette imposte si applicano le medesime disposizioni previste per l'Irpef, i termini per il versamento relativo all'anno 2014 e per l'acconto 2015 sono (salvo eventuali proroghe):

- › **entro il 16 giugno 2015**, devono essere versati il **saldo 2014** e la **prima rata** dell'acconto per il **2015** (tale versamento può essere differito al 16 luglio 2015, applicando la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo);
- › **entro il 30 novembre 2015**, deve essere versata la **seconda rata** dell'acconto **2015**.

#### **Quadro RW e le sanzioni applicabili**

Come già accennato, l'Ivie e l'Ivafe devono essere **liquidate** all'interno del **Modulo RW** del **Modello Unico**.

Il Modulo RW è un quadro non reddituale della dichiarazione dei redditi previsto per le persone fisiche

(Unico PF), le società semplici ed enti equiparati (Unico SP) e gli enti non commerciali (Unico ENC) che detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione.

Il **Modulo RW costituisce parte integrante del Modello Unico**. Di conseguenza, tale Modulo dovrà essere presentato secondo le modalità ed i termini previsti per la dichiarazione dei redditi.

**Qualora una persona fisica non sia, però, obbligata alla presentazione del Modello Unico PF**, in quanto esonerata dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, oppure utilizzi per la dichiarazione dei propri redditi il Modello 730, il **Modulo RW deve essere presentato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi e con le stesse modalità**, unitamente al frontespizio del Modello Unico, debitamente compilato.

L'**obbligo** di compilazione del Modulo RW sussiste **solo** per persone fisiche, enti non commerciali, società semplici (enti equiparati ex art. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF @ 5105]) residenti nel territorio nazionale. In proposito, occorre precisare che sono **tenuti alla dichiarazione delle attività detenute all'estero**, non solo i **possessori formali** delle stesse (persone fisiche, enti non commerciali e società semplici), ma **anche** coloro che, pur non essendo i possessori diretti, sono considerati i **titolari effettivi dell'investimento** ossia:

- › la persona fisica o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto **in seno a tale entità giuridica**, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti; tale criterio si ritiene soddisfatto ove la percentuale corrisponda al 25% più uno di partecipazione al capitale sociale;
- › la persona fisica o le persone fisiche che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica.

In sostanza, l'obbligo dichiarativo riguarda anche i casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o ad entità giuridiche diver-

se dalle società (ad esempio, fondazioni o trust), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di «titolari effettivi» delle attività stesse.

All'interno del Modulo RW, devono essere evidenziate le consistenze esistenti nel periodo d'imposta:

- › degli investimenti all'estero suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia;
- › delle attività estere di natura finanziaria anch'esse suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Qualora sull'investimento estero sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti alla compilazione del Modulo RW sia il titolare del diritto di usufrutto che il titolare della nuda proprietà.

Gli investimenti da indicare nel Modulo RW sono costituiti da beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia.

Le attività finanziarie detenute all'estero vanno indicate nel Modulo RW anche se immesse in cassette di sicurezza. Inoltre, sono soggette al medesimo obbligo anche le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti.

Nel **Modulo RW devono essere riportate le consistenze degli investimenti e delle attività valorizzate**:

- › all'inizio di ciascun periodo d'imposta ovvero al primo giorno di detenzione (di seguito, «valore iniziale»),
- › e al termine dello stesso ovvero al termine del periodo di detenzione nello stesso (di seguito, «valore finale»), nonché il periodo di possesso.

**Prima** della modifica operata dall'art. 9 della **L. 97/2013** (cd. Legge europea) entrata in vigore il 4 settembre 2013, l'art. 4, co. 5, D.L. 167/1990 [CFF @ 6448] prevedeva che gli **investimenti** all'estero e le **attività estere** di natura finanziaria dovessero essere **indicate nel Quadro RW qualora l'ammontare complessivo degli investimenti ed attività al termine del periodo di imposta superasse l'importo di € 10.000**.

Il **testo introdotto dalla L. 97/2013 non contiene più la soglia di € 10.000** al di sotto della quale il Modulo RW non deve essere compilato. Pertanto, dovranno essere indicate tutte le consistenze possedute all'estero direttamente o indirettamente a prescindere dal loro ammontare.

L'unica **eccezione** al principio che prevede il monitoraggio a prescindere dall'importo detenuto all'estero è rappresentata dai **depositi** e dai **conti correnti esteri** i quali, possono non essere dichiarati se complessivamente di importo inferiore ad € 15.000.

In particolare, la disposizione sopracitata stabilisce che gli obblighi di indicazione «*non sussistono altresì per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro*». Si tratta, dunque, di un esonero non correlato al momento di chiusura del periodo di imposta, ma, di fatto, a un picco di disponibilità della specifica attività finanziaria nel corso dell'anno. Non si dovrà tenere conto, quindi, dell'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno, ma esclusivamente del valore massimo complessivo raggiunto dal conto nel corso dell'anno.

Infine, occorre precisare che, prima delle modifiche apportate all'art. 4, D.L. 167/1990 predetto art. 9 della L. 97/2013 (cd. Legge europea), entrate in vigore il 4 settembre 2013, il quadro RW era composto da tre sezioni distinte e per le eventuali violazioni commesse in merito alla compilazione, con appositi atti di contestazione l'Agenzia delle Entrate comminava le seguenti **sanzioni**:

- > una **sanzione dal 10% al 50%** per le violazioni relative alle sezioni II e III del quadro RW
- > una **sanzione dal 5% al 25%** per le violazioni relative alla sezione I dello stesso quadro RW.

A seguito poi delle modifiche apportate dalla L. 97/2013, le sezioni I e III del quadro RW sono state abolite e con esse le relative sanzioni. Al contrario,

ad oggi le violazioni relative alla sezione II sono sanzionate con una pena che va dal 3% al 15% degli importi non dichiarati, senza più la possibilità di disporre la confisca di beni di corrispondente valore.

Per violazioni riferite ad investimenti in Paesi *black list* la sanzione raddoppia e varia dal 6% al 30%.

Ne consegue che, per le eventuali violazioni commesse ai fini della compilazione del quadro RW fino al 4 settembre 2013 le sanzioni saranno applicate dagli Uffici delle Entrate secondo il nuovo regime più favorevole, in virtù del *favor rei*.

Si tratta, infatti, del principio sancito dall'art. 3, D.Lgs. 472/1997 [CFF @ 9466] secondo cui le leggi intervenute dopo la violazione si applicano, se più favorevoli, al contribuente a condizione che il provvedimento non sia divenuto definitivo. Pertanto, se il fatto commesso non è più qualificato come illecito da una norma successiva, le sanzioni non saranno più applicabili, a meno che non siano già divenute definitive.

In questo caso, se la sanzione è già stata pagata in parte, il debito si estingue, ma quanto versato non sarà restituito. Inoltre, se la nuova norma punisce il fatto con una sanzione più mite, si applica quest'ultima, sempre che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo.

In proposito, si ricorda che il termine ordinario per la contestazione della violazione scade il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o quinto in caso di omessa presentazione. I predetti termini sono raddoppiati in caso di attività detenute in paradisi fiscali. ●

Art. 57, co. 3, D.P.R. 26.10.1972, n. 633  
 Art. 43, co. 3, D.P.R. 29.9.1973, n. 600  
 Corte Cost. 4.5.1990, n. 224  
 Cass. 15.5.2015, n. 9974

Daniela Bruno

# Nuova disciplina del raddoppio dei termini di accertamento

## Attuale normativa: i termini di accertamento «breve» e «lungo»

Ai sensi degli artt. 43, D.P.R. 600/1973 [CFF 6343] e 57, D.P.R. 633/1972 [CFF 257], gli accertamenti vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quinto anno se si tratta di dichiarazione omessa.

Le norme richiamate stabiliscono pure che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso. L'Agenzia delle Entrate può dunque notificare l'accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, oppure del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

Sono infatti ormai molte le Commissioni tributarie che si sono pronunciate sull'applicazione della norma, le quali hanno interpretato, più o meno estensivamente, quanto detto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 247/2011. In breve, è stato affermato che opera il raddoppio anche se l'elemento penalmente rilevante emerge a termini già decaduti, e che il giudice ha il potere-dovere di sindacare il corretto utilizzo del raddoppio, dichiarando tardivo l'accertamento se ne fosse stato fatto un uso pretestuoso

## Cass. 15 maggio 2015, n. 9974: la prima sentenza di Cassazione sul raddoppio dei termini

La Corte di Cassazione, con la sentenza 15 maggio

La **disciplina** dei **termini di accertamento** in **presenza di fattispecie** che hanno **rilevanza penale** si avvia verso una **regolamentazione** e una **razionalizzazione** nell'ambito della **legge di delega fiscale** pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* ed entrata in vigore il 24 marzo 2014.

Le nuove disposizioni, in particolare, sono contenute nello schema di decreto sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente. L'art. 2, infatti, modificando l'art. 43, co. 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 57, co. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, precisa che il **raddoppio non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale**. Ciò, tuttavia, **facendo salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo**.

In accordo a quanto disposto dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 224/1990, l'**applicazione della nuova disciplina del raddoppio dei termini non dovrà attendere l'approvazione del decreto legislativo della delega fiscale per trovare applicazione**, stabilendo la stessa l'immediata efficacia giuridica dei contenuti di una legge delega.

**2015, n. 9974** si è occupata, per la prima volta, della delicata questione del **raddoppio** dei termini in caso di **denuncia penale**. Tale pronuncia, peraltro, nel corpo della stessa sentenza richiama, a conferma della propria decisione, la **delega fiscale**.

In sintesi, un contribuente, ricorreva per cassazione, lamentando tra l'altro che l'ufficio avesse indebitamente beneficiato della normativa sul raddoppio dei termini di decadenza dell'accertamento in quanto la sua posizione era stata archiviata dal giudice penale.

In sostanza, venendo meno la rilevanza penale del fatto, l'ufficio non poteva più beneficiare del termine lungo di rettifica. La Suprema Corte ha rigettato il ricorso, affermando che l'avvenuta archiviazione della denuncia presentata dalla Gdf non è di per sé stessa d'impedimento all'applicazione del termine raddoppiato, proprio perché non rileva né l'esercizio dell'azione penale da parte del pm mediante la formula-

zione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche perché nel nostro ordinamento esiste il regime del «doppio binario» tra giudizio penale e processo tributario.

In tale contesto i giudici richiamano i principi enunciati dalla Corte Costituzionale nella nota ordinanza 247/2011.

La Suprema Corte cita in particolare la sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, evidenziando che:

- › il raddoppio dei termini consegue dal mero **riscontro** di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale, **indipendentemente** dall'effettiva presentazione della **denuncia** o dall'inizio dell'azione penale;
- › l'**obbligo di denuncia** sorge **anche** ove sussistano **cause di non punibilità** impeditive della prosecuzione delle indagini penali e il cui accertamento resti riservato all'autorità giudiziaria penale;
- › la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un **accertamento penale definitivo** circa la sussistenza del reato;
- › subordinare il raddoppio dei termini a un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato, contrasterebbe anche con il vigente regime del cosiddetto «**doppio binario**» tra giudizio penale e procedimento e processo tributario, evidenziato dall'art. 20, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527v];
- › l'obbligo di denuncia opera quando si sia in grado di individuare con **sicurezza** gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di **estinzione** e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita;
- › il pubblico ufficiale non può liberamente valutare se e quando presentare la denuncia ma deve presentarla **prontamente**, pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia;
- › sussiste il dovere del giudice tributario di vagliare la presenza dell'obbligo di denuncia.

Questi sono i **cardini** entro cui è **legittima** l'applicazione del citato **raddoppio** dei termini.

Dunque, solo per **impedire** che il **raddoppio** sia adoperato in maniera **distorta**, ossia comunicando al PM

notizie di reato manifestamente infondate al solo fine di beneficiare del più ampio termine di decadenza, la Corte Costituzionale devolve al giudice di merito il compito di vigilare sull'**osservanza degli elementi minimi** richiesti dall'art. 331 c.p.p. per l'insorgere dell'obbligo di denuncia, potendo questi negare l'applicazione del termine allungato solo in casi d'iniziativa di denuncia palesemente **pretestuose**, se non addirittura **caluniose** (art. 368 c.p.c.).

Inoltre, la Cassazione sancisce, in virtù sia del «doppio binario» che della sentenza Corte Cost. n. 247/2011, che il raddoppio per violazioni penali sussiste anche se il contribuente/imputato sia stato **assolto** dal giudice penale, o se il P.M. ha chiesto e ottenuto l'**archiviazione** del reato.

In realtà la pronuncia della Suprema Corte non pare applicare appieno i principi enunciati dalla Consulta. È evidente che non si può subordinare a priori il raddoppio del termine di accertamento al rinvio a giudizio del contribuente o addirittura alla sua condanna penale, altrimenti si determinerebbe una sorta di subordinazione, del tutto illegittima, del rito tributario rispetto quello penale.

Il punto della questione, non esaminato dalla sentenza, è la configurazione in determinate circostanze (tra le quali anche l'archiviazione o la prescrizione del reato) della «palese infondatezza» dell'invio della notizia di reato, censurata dalla Consulta. Tale valutazione di palese infondatezza non andrebbe fatta in astratto, come evidenziano i giudici, richiamandosi alla giurisprudenza penale, ma considerando anche lo spirito della norma che, nel 2006, ha introdotto il raddoppio.

Il termine lungo (per espressa previsione contenuta nella relazione illustrativa) deve consentire all'amministrazione di utilizzare gli esiti delle indagini penali, in genere più lunghi dei tempi di accertamento. Se le indagini penali non si possono certamente svolgere perché l'archiviazione o addirittura la prescrizione del reato sono intervenuti prima dell'accertamento non si comprendono le ragioni per le quali l'amministrazione debba fruire del termine lungo.

La sentenza, infine, sembra confermare l'orientamento secondo cui in assenza materiale di notizia di reato, non sia possibile beneficiare del raddoppio. Secondo i giudici di legittimità, infatti, la legge delega conferma i principi della Consulta introducendo limiti temporali più stringenti per l'operatività del termine di decadenza. E poiché la legge delega pre-

vede che la notizia di reato debba essere presentata entro il termine ordinario, anche in assenza di tale legge la denuncia deve essere sempre presentata anche se oltre il termine ordinario di decadenza. La delega infatti interviene solo sulla tempistica non sulle condizioni.

Ne deriverebbe l'illegittimità degli accertamenti emessi entro il termine lungo nei confronti di contribuenti per i quali la denuncia non è mai stata inoltrata all'autorità giudiziaria. In caso contrario, come ricorda la Corte Costituzionale, si realizzerebbe una condotta penale in capo ai funzionari per omissione di denuncia.

### Legge delega 23/2014 di riforma fiscale

Un importante intervento di rilievo è il decreto delegato che il Consiglio dei Ministri ha già approvato il 21 aprile 2015.

Oggetto del Decreto è la semplificazione fiscale per un sistema tributario più equo, trasparente e orientato alla crescita.

Le direttive affidate al Legislatore delegato hanno l'obiettivo di risolvere alcune importanti problematiche riscontrate negli ultimi anni con riguardo in particolare al piano della **certezza del diritto** nei rapporti tra Fisco e contribuente.

In attuazione di questa parte della delega fiscale, il Consiglio dei Ministri ha approvato un apposito decreto legislativo in cui, tra l'altro, è intervenuto con specifiche disposizioni in materia di **raddoppio dei termini per l'accertamento**.

L'art. 2 infatti modificando l'art. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973 e l'art. 57, co. 3, D.P.R. 633/1972 precisa che il raddoppio dei termini non opera qualora la denuncia sia presentata o trasmessa oltre la scadenza dei termini ordinari previsti per l'accertamento fiscale.

Ne deriva che mentre nella situazione attuale l'Amministrazione finanziaria può beneficiare del raddoppio dei termini anche se la denuncia è stata presentata a termini ordinari ormai spirati, dall'entrata in vigore della legge delega il raddoppio dei termini sarà possibile soltanto in caso di presenza di un effettivo invio della denuncia nel caso di mancato spirare dei termini ordinari per l'accertamento fiscale.

Quanto al diritto transitorio, il decreto legislativo fa salvi gli effetti degli atti impositivi notificati alla data di entrata in vigore del decreto legislativo.

In sostanza, in attuazione della delega, si passa ad un raddoppio dei termini di accertamento «condizionato» e non operante in via pressochè automatizzata, per tutti gli avvisi di accertamento emessi successivamente alla pubblicazione del decreto legislativo.

### Effetti sulla «voluntary disclosure»

Gli effetti dell'entrata in vigore della legge delega sulla riuscita della *voluntary disclosure* potrebbero essere particolarmente significativi.

Infatti nella prospettiva dei contribuenti che intendano aderire alla procedura, in tutti i casi in cui non si intervenuta la notizia di reato, gli anni da regolarizzare fiscalmente saranno «solo» quelli dal 2010 al 2013 con riferimento alle imposte sui redditi e dal 2009 al 2013 con riferimento alle violazioni in tema di monitoraggio fiscale.

Ciò con conseguente riduzione delle imposte e delle sanzioni dovute, oltre che dei correlati oneri di ricostruzione documentale dei capitali oggetto di regolarizzazione.

### Efficacia immediata della legge delega sul raddoppio dei termini: sentenza della corte costituzionale 224/1990

Di particolare interesse per i fini che qui ci riguardano risulta essere la **pronuncia della Corte Costituzionale 4 maggio 1990, n. 224** (che in motivazione richiama ulteriori precedenti della stessa Corte) la quale ha statuito che sotto il profilo del contenuto, la **legge delega è un vero e proprio atto normativo** (quindi fonte del diritto), ossia «*un atto diretto a porre, con efficacia erga omnes, norme legislative costitutive dell'ordinamento giuridico: norme che hanno la particolare struttura e l'efficacia proprie dei principi e dei criteri direttivi, ma che per ciò stesso, non cessano di possedere tutte le valenze tipiche delle norme legislative*».

E invero, nonostante la stessa rappresenti una deroga costituzionalmente stabilita al principio secondo il quale «*la funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere*» (art. 70 Costituzione) e nonostante sia attribuita alla competenza riservata delle Assemblee parlamentari (art. 72 ultimo comma Costituzione), nella sua qualità di atto-fonte, la **legge delega non contiene caratteri differenziali tali da comportare un regime di impugnazione diverso da quello proprio delle altre leggi**.

In applicazione di tali principi, **quindi, i contenuti di cui alla riforma in tema di raddoppio dei termini**

verrebbero a poter essere immediatamente applicabili e, conseguentemente, nessun raddoppio potrà operare in caso di emersione di fattispecie avente rilevanza penale all'interno della procedura di collaborazione volontaria in quanto, appunto, tale

emersione sarebbe avvenuta dopo la scadenza dei termini ordinari di accertamento e quindi quando sulla base della novella legislativa non è più possibile usufruire del termine lungo per effettuare l'accertamento. ●



**CODICE FISCALE FRIZZERA**  
**CODICE DEL PROCESSO TRIBUTARIO**  
NORMATIVA FISCALE  
E CODICE  
DI PROCEDURA CIVILE **2015**

**CODICE FISCALE FRIZZERA**  
**CODICE DEL PROCESSO TRIBUTARIO**  
*a cura di Ernesto Maria Ruffini*

Il Codice del processo tributario, contenente sia la normativa fiscale che il Codice di procedura civile, completa la linea dei Codici Fiscali Frizzera: uno strumento essenziale per il professionista che si accinge ad affrontare una controversia di natura tributaria. La normativa sul processo tributario è correlata attraverso puntuali rimandi alle norme della procedura civile applicabili. Aggiornato con le novità del processo telematico (D.M. 163/2014), le misure per semplificare il procedimento esecutivo (D.L. 132/2014), la Legge di Stabilità 2015.

Pagg. 320 – € 34,00

**ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:**

**ON LINE**  
[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it)

**SHOPPING 24!**

**NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI**  
[www.librerie.ilssole24ore.com](http://www.librerie.ilssole24ore.com)

**SERVIZIO CLIENTI LIBRI**  
tel. 02/30.300.600  
[servizioclienti.libri@ilssole24ore.com](mailto:servizioclienti.libri@ilssole24ore.com)

**GRUPPO 24 ORE**

Art. 76, D.P.R. 917/1986  
Cass. 27.2.2015, n. 4030

Daniela Bruno

# Costi black list: retroattività della disciplina

L'art. 76, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ● 5176], stabiliva l'impossibilità di dedurre i costi legati a transazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata in assenza della loro indicazione separata.

Tale norma è stata abrogata dalla Finanziaria del 2007, che, da un lato, ha introdotto una sanzione amministrativa pari al 10% dei costi *black list* e non indicati separatamente, dall'altro, ha legato la deducibilità delle componenti negative del reddito sostenute a favore di soggetti situati nei cosiddetti paradisi fiscali alla dimostrazione alternativa di due esimenti (l'operatività della controparte estera o l'effettività della transazione).

## Costi «black list» sempre deducibili anche prima del 2007

Con la pronuncia 27 marzo 2015, n. 6205 la Corte di Cassazione conferma l'efficacia retroattiva dell'abolizione del regime di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con controparti localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata e non separatamente indicati in dichiarazione.

Anche alle violazioni commesse anteriormente al 1° gennaio 2007 si applica quindi, in presenza delle esimenti di legge, la sola sanzione amministrativa del 10% delle spese e dei componenti negativi, con un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000 (art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 [CFF ● 9456], introdotto dall'art. 1, co. 302, L. 296/2006).

La Corte di Cassazione, con sentenza 27 febbraio 2015, n. 4030, ha esteso ai casi anteriori alla Finanziaria 2007 l'attuale regime che permette al contribuente di dedurre i costi di operazioni con Paesi *black list*, anche se questi non sono stati inseriti nell'apposita dichiarazione separatamente. Pertanto il contribuente che ha ommesso di indicare in dichiarazione dei redditi i costi *black list* anche prima delle modifiche intercorse dal 2007 può vedersi riconosciuta la deducibilità dei costi stessi. L'errore viene quindi sanato con la sola sanzione amministrativa per erronea compilazione del dichiarativo. La sentenza trae spunto da un contenzioso che vede l'Agenzia delle Entrate rigida sulle proprie posizioni tese a disconoscere costi sostenuti da un contribuente con paesi appartenenti all'elenco *black list*. Essendo sfavorevole all'Agenzia la sentenza di secondo grado, questa ha esercitato ricorso in Cassazione. Ma la Suprema Corte ha respinto il ricorso: le motivazioni addotte pertanto depongono in senso favorevole nelle quali si riconosce come ormai la disciplina a regime abbia raggiunto un equilibrio tale da non dover compromettere gli interessi del contribuente che ha effettivamente sostenuto costi comunque verificabili.

La suddetta sentenza è dunque probabilmente destinata a mettere fine alle problematiche relative ai «vecchi» accertamenti sui costi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati a fiscalità privilegiata non indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi (art. 110, co. 10, D.P.R. 917/1986 [CFF ● 9456]).

Secondo la Suprema Corte, in particolare, ha carattere retroattivo (ed è, quindi, applicabile alle violazioni commesse sino al 31 dicembre 2006) non solo il principio per cui per tali violazioni è irrogata una sanzione pari al 10% dei costi non indicati separatamente, ma anche quello per cui, sussistendo almeno una delle esimenti di legge (svolgimento, da parte della controparte estera, di un'attività economica effettiva, ovvero effettivo interesse economico nell'operazione e sua concreta esecuzione), non può mai essere disconosciuta la deducibilità del costo.

### Prassi dell'Amministrazione finanziaria e precedente orientamento giurisprudenziale

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Ctr Piemonte che, in forza della L. 296/2006, statuiva l'applicabilità della sola sanzione amministrativa del 10% a fronte dell'omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi sostenuti per acquisti di merce da controparti estere *black list*.

Ciò trovava conferma in alcuni procedimenti nei quali l'Amministrazione ha cercato di **fare leva** sul dato formale per cui la retroattività è stata disposta in modo espresso dalla L. 296/2006 (che, si ricorda, ha **ridefinito il regime sanzionatorio** per queste violazioni) solo per la sanzione «vera e propria», e non per quanto riguarda la **deducibilità dei costi** (imperfezione, come sopra evidenziato, corretta in via interpretativa dalla circolare 46/2009).

Anche dopo l'emanazione della circolare alcune Commissioni tributarie hanno ritenuto **corretta** questa linea interpretativa, secondo la quale per le violazioni **ante 2007**, ferma restando l'irrogazione della sanzione del 10%, è legittima la **ripresa a tassazione** dei costi.

La vicenda è poi giunta in Cassazione, con **esiti alterni**: mentre nella sentenza 29 dicembre 2010, n. 26298 la Suprema Corte aveva ammesso una **generale retroattività** delle previsioni della L. 296/2006, nella successiva sentenza 4 aprile 2012, n. 5398 del era invece stato sancito il principio secondo cui l'**omessa indicazione** separata rappresentava condizione in sé sufficiente per avallare l'**indeducibilità delle spese**, anche per le violazioni commesse prima del 2007.

### Cass. 27 marzo 2015, n. 6205 - Applicazione del principio del «favor rei»

Con la sentenza in commento sembra quindi consolidarsi l'orientamento giurisprudenziale per cui le modifiche apportate dall'art. 1, co. 301 e segg., L. 296/2006, sulla base di una lettura sistematica, devono essere intese nel senso che l'**abolizione del prevalente regime di indeducibilità dei costi cd. *black list* derivante dalla mancata separata indicazione in dichiarazione** e la relativa **sostituzione ad esso del meno gravoso sistema di sanzioni amministrative** di cui all'art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997 ha **carattere retroattivo**.

Nel ricostruire l'evoluzione normativa della disci-

plina in parola, i giudici sottolineano che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, commi 301-302, L. 296/2006, la deducibilità dei costi *black list* risulta subordinata soltanto alla prova delle esimenti di legge, mentre la separata indicazione dei costi è degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa.

L'art. 1, co. 303, della citata L. 296/2006 ha ulteriormente stabilito che, in via transitoria, la nuova disciplina sia applicabile anche per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007, sempre a condizione che il contribuente fornisca la prova delle suddette esimenti. La deducibilità è subordinata alla prova delle esimenti di legge.

Tali **innovazioni** – continuano i giudici – esprimono l'**esigenza** di trovare un **punto di equilibrio meno gravoso per il contribuente**, individuato nel mutare la separata indicazione in dichiarazione dei costi da presupposto di indeducibilità ad obbligo dichiarativo, sanzionato amministrativamente, coniugando, in tal modo, i costi che il contribuente dimostra come effettivi e inerenti, con il mantenimento dell'obbligo di indicazione separata ai fini di controllo, sebbene con effetti sanzionatori circoscritti.

La **ratio** sottostante la suddetta modifica di legge informa la relativa disciplina transitoria, la quale deve dunque essere interpretata nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche all'**abolizione del regime di indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione**. Quanto esposto, secondo la Corte di Cassazione, risulta applicabile al caso prospettato, rilevando, da un lato, l'**abolizione, con efficacia retroattiva, del regime di indeducibilità dei costi per la violazione dell'obbligo (formale) di separata indicazione** e, dall'altro, la **mancanza, nell'avviso di accertamento impugnato, di ulteriori contestazioni afferenti, sul piano sostanziale, all'effettività delle operazioni**.

La Corte stessa riconosce che il dato letterale della norma sembra escludere la retroattività per l'eliminazione dell'indeducibilità in caso di mancata indicazione separata dei costi. Tuttavia, la sentenza 4030/2015 riconosce come la disciplina a regime sia arrivata a un punto di equilibrio in grado di temperare l'interesse del contribuente a dedurre i costi *black list* effettivamente sostenuti con l'interesse erariale a effettuare controlli in relazione a «operazioni suscettibili di ragionevole sospetto». E la **ratio** della modifica legislativa a regime «si proietta sulla disci-

plina transitoria» e, ad avviso della Cassazione, «induce a leggerla nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche all'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati.

#### Considerazioni conclusive

Con la sentenza in oggetto la materia dovrebbe, quindi, avere trovato una chiave interpretativa definitiva, suscettibile di non penalizzare in modo eccessivamente gravoso le imprese che, a fronte della violazione formale, si sono viste disconoscere la deducibilità delle spese.

Gli importanti principi che il Collegio di legittimità evidenzia ai fini della deducibilità sono:

- › la **ratio** della **revisione** del **sistema sanzionatorio** operata dalla L. 296/2006, informata ai canoni costituzionali della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria, si proietta inevitabilmente sulla relativa disciplina transitoria, e «*induce a leggerla nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche dell'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione*»;
- › l'**abolizione** del **regime di indeducibilità** nel caso in cui si possa dimostrare almeno una delle esimenti di legge costituisce «*clausola di chiusura*» dell'intera disciplina, sia prima che dopo la sua riforma;
- › la **mancata violazione** del principio di legalità. ◆



## GUIDA PRATICA FISCALE TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

*Ezio Gobbi, Maurizio Postal*

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, nel testo aggiornato da ultimo con le numerose novità apportate dalla Legge di stabilità 2015 (L. 190/2014), è commentato articolo per articolo in maniera approfondita e con puntuali rimandi alla prassi ed alla giurisprudenza più significative.

Tutte le principali disposizioni di legge, attuative della tassazione diretta, sono riportate integralmente. Uno strumento operativo che costituisce da anni un commento autorevole alla disciplina delle imposte sul reddito e ai correlati riflessi in materia di accertamento, ritenute d'imposta, agevolazioni.

**Pagg. 704 – € 38,00**

**ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:**

**ON LINE**  
[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it)

**SHOPPING 24!**

**NELLE LIBRERIE PROFESSIONALI**  
[www.librerie.ilsole24ore.com](http://www.librerie.ilsole24ore.com)

**SERVIZIO CLIENTI LIBRI**  
tel. 02/30.300.600  
[servizioclienti.libri@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.libri@ilsole24ore.com)

**GRUPPO 24 ORE**

Art. 17-ter, D.P.R. 633/1972  
Art. 1, co. 629, L. 23.12.2014, n. 190

Daniela Bruno

# «Split payment» per contrastare l'evasione Iva

L'imposta sul valore aggiunto è stata istituita in ottemperanza alle direttive dell'Unione europea e costituisce un tributo di origine comunitaria, che si caratterizza come un'imposta generale sui consumi, all'interno degli Stati dell'Unione europea, con la finalità di favorire la libera circolazione delle merci e dei servizi e non ostacolare la libera concorrenza.

Le Direttive comunitarie sono state «rifuse» in un'unica Direttiva (2006/112/Ce) che ha già subito ulteriori integrazioni e modifiche, l'ultima delle quali è entrata in vigore il 1° gennaio 2010 in materia di territorialità delle prestazioni di servizio generiche in ambito Iva.

Il quadro normativo è stato poi progressivamente modificato da successive Direttive che soprattutto negli ultimi anni si sono preoccupate di introdurre a livello comunitario meccanismo di contrasto alle frodi nell'ambito di questo tributo, ed in particolare alle «frodi carosello» o del «venditore scomparso».

In tale contesto si inseriscono le novità Iva previste dalla legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014) che, al fine di garantire il versamento dell'imposta all'Era-rio, introduce nella legge Iva due «nuovi» meccanismi di prevenzione dei fenomeni evasivi in settori economici considerati particolarmente «a rischio»:

- › l'estensione del *reverse charge* ad altri settori (co. da 629 a 633), rispetto a quelli già in vigore;
- › il meccanismo dello *split payment* per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di alcuni enti pubblici.

Una delle principali misure di contrasto all'evasione in materia di Iva contenute nella legge di Stabilità 2015 è il meccanismo del cosiddetto *split payment* previsto dall'art. 1, co. 629, L. 190/2014 che ha inserito nel D.P.R. 633/1972 il nuovo art. 17-ter con il quale viene introdotto un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva per le operazioni effettuate nei confronti della pubblica amministrazione, Stato o enti pubblici.

Lo *split payment* è il meccanismo che divide il pagamento della prestazione dal versamento dell'Iva nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici.

Con questo sistema l'imposta regolarmente addebitata in fattura dal soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio non dovrà essere pagata dal cessionario o committente (ente pubblico), il quale dovrà effettuare al fornitore il pagamento solo dell'imponibile.

L'imposta non versata ai fornitori, ma trattenuta da parte dell'ente pubblico, dovrà essere versata dagli stessi secondo le modalità operative e i termini di versamento che dovranno essere fissati con apposito decreto del Mef.

Lo «split payment», soggetto ad autorizzazione comunitaria, è in vigore dal 1° gennaio 2015 per le operazioni relativamente alle quali l'imposta è esigibile dal 1° gennaio 2015.

## «Split payment» quale metodo di prevenzione delle frodi Iva

La legge di Stabilità 2015, introducendo il nuovo art. 17-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 217b], ha previsto un nuovo meccanismo di assolvimento dell'Iva per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e di altri enti pubblici (il cui elenco replica quello di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF 206] in materia di esigibilità differita dell'impresa).

In accordo al suddetto articolo alle operazioni relativamente alle quali l'imposta è esigibile dal 1° gennaio 2015 dovrà essere applicato il meccanismo dello *split payment*, meccanismo secondo cui l'ente pubblico effettuerà nei confronti del fornitore il pagamento del solo corrispettivo concordato per l'operazione (la base imponibile), mentre l'imposta sarà ac-

creditata in un apposito conto riservato e acquisita direttamente dall'Erario. In tal modo l'imposta è sottratta alla disponibilità del fornitore ed assicurata all'Erario.

Lo *split payment* è uno dei possibili metodi per migliorare e **semplificare la riscossione** dell'Iva che è emerso da un apposito studio condotto nel 2010 dalla Commissione europea e i cui esiti sono stati riassunti nell'*executive summary* del 20 settembre 2010. Dello *split payment* si è anche parlato, in tema di prevenzione delle frodi, in occasione del **secondo Global Forum** sull'Iva dell'Ocse tenutosi lo scorso aprile.

Lo studio della Commissione europea ne identifica **quattro tipi** di cui uno **manuale** e gli altri **automatizzati**; questi ultimi si differenziano tra loro a seconda che il conto corrente ad **accesso riservato**, in cui l'acquirente deve versare l'imposta, sia tenuto presso una **stanza di compensazione**, presso l'istituto di credito del fornitore o presso l'istituto di credito dell'Erario. Il risultato dell'analisi compiuta considera lo *split payment* un metodo **altamente efficiente** nella prevenzione delle frodi, in particolare perché elimina il rischio del **missing trader**, ossia del fornitore che fatturata l'operazione, si **dilegua** senza avere corrisposto l'Iva all'Erario. I costi associati a tale metodo attengono principalmente agli **investimenti necessari** per creare adeguate **procedure elettroniche di pagamento**, all'impatto sui flussi di cassa dei fornitori che si vedono privati della disponibilità – seppure momentanea – di importi che possono essere anche **rilevanti**, alle spese per la tenuta del conto.

### Ambito soggettivo

In merito all'ambito soggettivo di operatività della norma, il comunicato stampa 9 gennaio 2015, n. 7 del Ministero dell'Economia e delle Finanze rileva che il nuovo regime trova **applicazione ampia e generalizzata**, dal momento che va utilizzato in relazione a tutti gli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche Amministrazioni «*ancorché non rivestano la qualifica di soggetto passivo Iva*».

Quest'ultima puntualizzazione, non presente nella legge di Stabilità, fa sì che anche soggetti formalmente equiparabili a privati siano considerati debitori dell'imposta e di conseguenza siano tenuti ad adempiere alle formalità necessarie al versamento dell'Iva all'Erario in luogo del proprio fornitore.

Va comunque tenuto presente che la platea dei soggetto interessati dallo *split payment*, seppure assai

vasta, trova un limite nell'elencazione contenuta nel nuovo art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 che circoscrive l'ambito applicativo alle operazioni, **cessioni di beni e prestazioni di servizi** effettuate nei confronti di:

- › Stato;
- › organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- › enti pubblici territoriali e consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31, T.U. di cui al D.Lgs. 267/2000;
- › Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- › istituti universitari;
- › aziende sanitarie locali;
- › enti ospedalieri;
- › enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico;
- › enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

Si tratta, di fatto, della lista dei **soggetti** nei confronti dei quali si applica la normativa sulla **esigibilità differita** prevista dall'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 e dunque di un **elenco** che, per prassi consolidata, è considerato **tassativo** e quindi non estensibile a soggetti non esplicitamente citati nella norma. Resta tuttavia di tutta evidenza l'importanza del decreto di attuazione che dovrebbe di fatto precisare se l'elencazione effettuata nel nuovo art. 17-ter sia tassativa o possa invece essere oggetto di un'interpretazione estranea.

Per espressa previsione normativa l'art. 17-ter, D.P.R. 633/1972 **non si applica in due casi**:

- › se l'**ente è debitore d'imposta**, cioè se ha acquistato il bene o il servizio in *reverse charge* per natura propria dell'operazione (come ad esempio la pulizia dei locali) nell'ambito dell'esercizio della propria attività imprenditoriale soggetta ad Iva. Questa esclusione invece non opera per gli acquisti dell'attività istituzionale;
- › ai **professionisti soggetti a ritenuta d'acconto** come chiarito dalla Fondazione nazionale dei commercialisti con un comunicato stampa del 19 gennaio 2015. L'interpretazione si è resa necessaria dal momento che il tenore letterale della norma portava all'esclusione solo dei «*compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito*».

### Efficacia temporale

Per quanto poi riguarda l'efficacia temporale della

disposizione il comunicato stampa 9 gennaio 2015 n. 7 del Ministero dell'Economia e delle Finanze chiarisce che lo **split payment si applica** «alle operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2015», per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi successivamente alla stessa data; per le **fatture emesse prima si applicheranno** dunque le **vecchie regole** anche se il pagamento non è stato ancora effettuato.

La precisazione contenuta nel citato comunicato stampa di fatto si configura come una **modifica integrativa del testo normativo**, che consente di risolvere i problemi di doppia imposizione e le difficoltà di gestione che sarebbero potute derivare dall'includere nello *split payment* anche operazioni fatturate prima del 1° gennaio.

Dare infatti rilievo alla data di fatturazione consente ai fornitori della Pubblica Amministrazione di gestire su binari separati le fatture ante 2015 che, se eleggibili, continuano a soggiacere al regime naturale dell'esigibilità differita di cui all'art. 6, co. 5, D.P.R. 633/1972 e quelle emesse a partire dal 2015 che invece sono sottoposte allo *split payment*.

#### Modalità di fatturazione

La fattura emessa **dovrà riportare sia l'imponibile che l'imposta ma non il totale dei due elementi**, in quanto l'ente pagherà il solo imponibile al fornitore e verserà l'Iva alla Tesoreria dello Stato, secondo modalità e termini da definire con decreto ministeriale.

È evidente che il mancato esercizio della rivalsa, analogamente a ciò che accade nel *reverse charge* incrementerà le posizioni a credito Iva dei fornitori ed al riguardo sono opportune le disposizioni del decreto semplificazioni che hanno riscritto l'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 in senso meno rigorose per la prestazione di garanzie.

È, infatti, **previsto** che tali **operazioni rientrino nel conteggio di quelle che rappresentano il presupposto per ottenere il rimborso**, anche trimestrale, del **credito basato sull'aliquota media**. Inoltre, il decreto ministeriale che fisserà termini e modalità di versamento, inserirà questi soggetti nell'elenco degli ammessi ai rimborsi Iva in via prioritaria, limitatamente al credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette allo *split payment*.

Si rileva, infine, che, per le PA che **omettono o ritardano il versamento** dell'imposta, è prevista l'ap-

plicazione della **sanzione** per omesso o tardivo versamento, cioè il **30%** dell'importo non versato.

#### Estensione del «reverse charge» ad altri settori

La stessa logica di introdurre nel nostro ordinamento ulteriori strumenti anti-frode presiede la decisione di **estendere dal 1° gennaio 2015** il particolare **meccanismo dell'inversione contabile** anche ad una **nuova serie di operazioni** riguardanti i settori edile, energetico e della grande distribuzione, ulteriori rispetto a quelle già elencate nei co. 5 e 6, art. 17, D.P.R. 633/1972 (cessioni di oro da investimento, cessioni di materiale d'oro e di prodotti semilavorati con specifiche caratteristiche di purezza; prestazioni di servizi rese nel settore edile da subappaltatori; cessioni di fabbricati, per le quali il cedente ha espresso in atto l'opzione per l'imponibilità Iva; cessioni di cellulari; cessioni di personal computer e loro componenti e accessori; cessioni di materiali e prodotti lapidei) e nel co. 7, art. 74 dello stesso decreto [CFF 274] (cessioni di rottami).

La **legge di Stabilità 2015 estende dunque il meccanismo del reverse charge alle seguenti operazioni:**

- › prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici;
- › trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra (art. 3, Direttiva 2003/87/Ce);
- › trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica;
- › cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo rivenditore. Per le operazioni appartenenti a tale settore, l'applicazione del *reverse charge* è prevista per quattro anni;
- › cessioni di beni effettuate nei confronti di ipermercati, supermercati e discount alimentari. In tale settore, l'**efficacia della disposizione è subordinata all'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea**;
- › cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo. ●

Ⓜ «Split payment» - Nuovo meccanismo Iva nelle operazioni con gli enti pubblici  
(Leonardo Pietrobon)  
La Settimana fiscale, n. 6/2015