

Visto di conformità, l'integrativa evita le sanzioni se gli intermediari non coincidono - Alla Commissione tributaria spetta la competenza in materia di accise - E-fattura, adesione alla consultazione fino al 2 marzo 2020 - Esenzione Imu per le proprietà dei coltivatori diretti - Fallimento, tassata la rinuncia parziale se il credito viene acquistato da terzi - Coscienza della frode sempre da provare

Sommario

1. Visto di conformità, l'integrativa evita le sanzioni se gli intermediari non coincidono
2. Alla Commissione tributaria spetta la competenza in materia di accise
3. E-fattura, adesione alla consultazione fino al 2 marzo 2020
4. Esenzione Imu per le proprietà dei coltivatori diretti
5. Fallimento, tassata la rinuncia parziale se il credito viene acquistato da terzi
6. Coscienza della frode sempre da provare

1. Visto di conformità, l'integrativa evita le sanzioni se gli intermediari non coincidono

Dichiarazione integrativa per evitare le sanzioni nel caso in cui l'intermediario che abbia apposto il visto di conformità non sia lo stesso che ha predisposto e trasmesso la dichiarazione dei redditi.

È la possibile via d'uscita dopo la risoluzione 99/E/2019 (si veda Il Quotidiano del Fisco del 30 novembre) che ha chiarito la necessità della (triplice) identità soggettiva tra il professionista che certifica la conformità e il professionista che assolve le funzioni di trasmissione e di predisposizione della dichiarazione "vistata".

Sotto il profilo operativo l'allineamento soggettivo impone l'indicazione del codice "2" (dichiarazione predisposta da chi effettua l'invio) nel campo soggetto che predispone la dichiarazione della sezione del Frontespizio denominato «Impegno alla presentazione

telematica» e non il codice "1" che viceversa indica che la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente.

La necessità che il professionista debba procedere anche alla predisposizione della dichiarazione oggetto di asseverazione discende, per il comparto delle imposte dirette, dall'articolo 35, comma 3 del D.Lgs 241/1997 in virtù dell'esplicito richiamo dell'articolo 1, comma 574, della legge 147/2013.

Pertanto occorre porre estrema attenzione alla corretta scelta del codice da utilizzare nel frontespizio, in quanto la scelta del codice "1" (dichiarazione predisposta dal contribuente) appare inconciliabile con le formalità richieste dalle disposizioni sopra citate.

In relazione ai possibili comportamenti del contribuente e soprattutto del professionista non in linea con la citata prassi ministeriali, come richiamato dalla risoluzione 99/E, vi potrebbero essere per il primo le conseguenze previste dall'articolo 13, comma 4, del Dlgs 471/1997, con il recupero del credito superiore a 5.000 euro utilizzato in compensazione, oltre all'applicazione delle sanzioni e interessi, mentre per il professionista le conseguenze del rilascio infedele del visto ex articolo 39 del Dlgs 241/1997.

In conclusione, ancorché la risoluzione 99/E 2019 (uscita proprio a ridosso del termine di presentazione della dichiarazione) specifichi che alle condotte già poste in essere gli uffici valuteranno caso per caso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'articolo 10 della legge 212/2000, che prevede la non punibilità delle violazioni determinate da obiettive condizioni di incertezza della norme, appare consigliabile per i professionisti che nel apporre il "visto" non abbiano attestato anche la predisposizione delle dichiarazione, d'inviare una dichiarazione integrativa indicando il codice "2" nel frontespizio.

2. Alla Commissione tributaria spetta la competenza in materia di accise

In materie di accise, costituisce atto autonomamente impugnabile, ai sensi dell'articolo 19 del Dlgs 546/1992, l'avviso di pagamento disciplinato dall'articolo 14 del Dlgs 504/1995 che precede la procedura di riscossione ai sensi del Dpr 43/1988, trattandosi di atto accertativo e impositivo del tributo, idoneo a esprimere tale funzione, in quanto contenente tutti gli elementi necessari a individuare la pretesa fiscale nell'an e nel quantum.

A tale conclusione è giunta la Corte di Cassazione con l'ordinanza 30774/2019.

Fino all'entrata in vigore della legge 448/2001 le controversie tra gli operatori doganali e l'Amministrazione finanziaria erano devolute alla cognizione del giudice ordinario. Più lineare era invece il sistema di tutela giurisdizionale nei settori doganale e delle imposte di fabbricazione e di consumo (attualmente accise) (Dlgs 504/1995) ove la cognizione delle controversie concernenti vicende di diritto soggettivo, competeva esclusivamente al giudice ordinario.

In materia doganale l'articolo 22 del Dlgs 374/1990 aveva inoltre stabilito che avverso l'atto di accertamento o di rettifica e contro il diniego, espresso o tacito, della revisione dell'accertamento, poteva essere proposto ricorso dinanzi al giudice civile e a quello amministrativo. Tuttavia non si era mai dubitato concretamente che le liti aventi a oggetto l'imponibile o l'ammontare dell'imposta rientrassero nella competenza dei tribunali ordinari (Tar Calabria, sezione di Catanzaro, n. 520/1990), spettando ai Tar, invece, la cognizione sugli atti discrezionali dell'amministrazione, quale, ad esempio, il rifiuto della revisione dell'accertamento.

Riformando il precedente assetto normativo, il comma 2 dell'articolo 12 della legge 448/2001 ha ampliato la giurisdizione delle commissioni tributarie «a tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio».

La giurisdizione tributaria include tutti i tributi previsti dall'ordinamento, secondo quella nozione elaborata dalla giurisprudenza costituzionale che identificando i tributi con le prestazioni patrimoniali imposte e destinate a finanziare le pubbliche spese vi ricomprende, oltre all'imposta in senso tecnico, anche la tassa e i contributi paracommutativi. Pertanto, tale giurisdizione ha finito per comprendere oltre all'imposta di bollo, alle tasse sulle concessioni governative, alle tasse sui contratti di borsa, all'imposta sugli intrattenimenti, alle tasse automobilistiche e al canone di abbonamento alla televisione anche le imposte amministrate dall'Agenzia delle dogane e pertanto i dazi doganali, l'Iva applicata sulle importazioni e le accise.

A partire dalla data di entrata in vigore della legge 448/2001 (01/01/2002) gli atti di natura tributaria emessi dagli uffici dell'agenzia delle Dogane aventi natura ed effetti analoghi a quelli indicati dall'articolo 19 del Dlgs 546/1992, sebbene diversamente denominati, devono essere impugnati dagli interessati dinanzi alle commissioni tributarie (circolare 26/D/2002). Va

ricordato, infatti, che la giurisdizione speciale tributaria è esclusiva estromettendo la cognizione di qualunque altro giudice sulla dedotta illegittimità degli atti sopra elencati.

Pertanto, rientrano nella potestà giudiziale del giudice tributario tanto gli atti con cui gli uffici dell'agenzia delle Dogane portano a conoscenza dei contribuenti il maggiore imponibile accertato e le maggiori imposte liquidate, a seguito dei controlli eseguiti dall'ufficio, cioè gli avvisi di accertamento e di liquidazione, quanto gli atti con i quali vengono irrogate ai contribuenti le sanzioni tributarie, i dinieghi alle agevolazioni fiscali (dazi ridotti, franchigie doganali, pagamento periodico o differito dei diritti doganali ecc.) e i rimborsi di imposte (dazi e accise), indebitamente corrisposte dagli operatori del comparto.

3. E-fattura, adesione alla consultazione fino al 2 marzo 2020

Adeempimenti. L'Agenzia sposta il termine per gli interventi necessari a conservare i dati per 8 anni

Al fine di completare gli interventi tecnici necessari al recepimento della conservazione delle e- fatture per 8 anni da parte dell'agenzia delle Entrate, introdotta dal collegato fiscale alla legge di Bilancio 2020 (articolo 14 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124), è stato prorogato dal 20 dicembre 2019 al 2 marzo 2020 (il 29 febbraio 2020 è un sabato) il termine ultimo per effettuare l'opzione della consultazione le fatture elettroniche ricevute nel proprio Entratel o Fisconline. A prevederlo è il provvedimento di ieri n. 1427541/2019. Con questa proroga i contribuenti persone fisiche dovranno però attendere ancora fino al 3 marzo 2020 per vedere le proprie fatture private (con il solo codice fiscale) nel sito delle Entrate.

Il decreto fiscale prevede che i file delle fatture elettroniche acquisiti dallo Sdi, completi di tutte le relative informazioni, comprese quelle sulla «natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi», saranno memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento, ovvero fino alla definizione di eventuali giudizi, a prescindere dall'adesione al servizio di «consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici» (contrariamente a quanto detto dal punto 10.3 del provvedimento del 30 aprile 2018; si veda Il Sole 24 Ore dell'11 dicembre 2019).

Per consentire gli adeguamenti tecnici a questa conservazione di 8 anni, pertanto, il termine del 20 dicembre 2019 è stato spostato al 2 marzo 2020.

Per i soggetti Iva, tutti i dati delle e-fatture emesse o ricevute sono già consultabili in Fisconline o Entratel (anche prima del 1° luglio 2019), senza alcuna adesione a questo servizio. Per loro la mancata adesione comporterà, dopo l'avvenuto recapito della fattura

al destinatario, la cancellazione da parte dell'Agenzia dei dati dei file delle fatture elettroniche e la memorizzazione solo dei «dati fattura» (quindi, non la natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi).

Per i privati-consumatori finali, invece, le fatture elettroniche ricevute (intestate al codice fiscale) potranno essere visibili in Fisconline solo previa adesione al servizio, da effettuare, dal 1° luglio 2019 ed entro il 2 marzo 2020, nella sezione «Le tue fatture» all'interno di Fisconline. Ma anche se l'adesione avviene oggi, l'xml sarà visibile solo dal 3 marzo 2020. Va ricordato, comunque, che i fornitori sono obbligati a consegnare loro una copia (su carta o digitale) della fattura xml che hanno inviato al Sdi o che dicono di aver inviato.

I privati consumatori, quindi, dovranno attendere ancora per visionare gli xml in Fisconline, ma ciò sta creando problemi agli stessi, in quanto non hanno la certezza che la fattura, ad esempio, per una ristrutturazione edilizia, sia stata effettivamente inviata allo Sdi da parte del fornitore. È in ritardo, quindi, la raccolta della documentazione da consegnare il prossimo anno al proprio professionista di fiducia per la stagione dichiarativa 2020 relativa ai redditi 2019. I contribuenti sono in possesso di alcune prove di pagamento (ad esempio, i bonifici «parlanti») ma manca la certezza documentale del costo deducibile e/o detraibile.

4. Esenzione Imu per le proprietà dei coltivatori diretti

Per gli immobili rurali strumentali l'aliquota base è dello 0,1%

Conferma dell'esenzione da Imu per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e Iap (Imprenditore agricolo professionale), anche in forma di società e abolizione della esenzione sui fabbricati rurali strumentali. Sono queste alcune delle novità previste in materia di Imu dal Ddl Bilancio 2020.

La legge di Bilancio riscrive la disciplina dei tributi locali prevedendo l'unificazione di Imu e Tasi; la Tari resta, invece, soggetta ad una autonoma disciplina. Con riferimento ai terreni agricoli viene anzitutto precisato che sono tali quelli iscritti in catasto, a qualsiasi uso destinato, compresi quelli non coltivati. Non si fa, quindi, più riferimento alla definizione contenuta nel Dlgs 504/92 secondo cui per terreno agricolo si intende il terreno adibito all'esercizio delle attività indicate nell'articolo 2135 del Codice civile.

L'aliquota base per i terreni agricoli è fissata in misura pari allo 0,76% ma è facoltà dei Comuni aumentarla fino all'1,06% o azzerarla. Confermate poi le attuali esenzioni da imposizione per i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e Iap, comprese le società agricole, per i terreni ubicati nei comuni montani di cui alla circolare

9/1993, per quelli ubicati nelle isole minori e per quelli a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà indivisa e inusufruttibile.

Confermata anche la agevolazione secondo cui si considerano non fabbricabili i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui al Dlgs 99/2004, comprese le società agricole. Si noti che il testo di legge prevede l'applicazione delle agevolazioni con riferimento alle società agricole "di cui all'articolo 1, comma 3» del Dlgs 99/04 e non invece a

quelle di cui all'articolo 2 del medesimo decreto. Ne consegue che per fruire delle agevolazioni è sufficiente che la società svolga esclusivamente le attività agricole di cui all'articolo 2135 del Codice civile e che sia in possesso della qualifica di IAP; non è, invece, necessario che la società abbia nella denominazione sociale l'indicazione "società agricola" in quanto tale requisito è contenuto nell'articolo 2.

Per gli immobili rurali strumentali viene, invece, prevista l'applicazione dell'imposta con aliquota base dello 0,1% con possibilità per i Comuni di azzerarla. Si ricorda che ad oggi, questi fabbricati sono esenti da ILMU in base a quanto disposto dal comma 704 della legge 147/2013 (comma di cui è prevista l'abrogazione) mentre sono soggetti a TASI con aliquota massima dell'1 per mille.

Per l'identificazione degli immobili che possono essere definiti rurali strumentali si deve sempre far riferimento all'articolo 9, comma 3bis del decreto legge 557/93; sono, quindi, gli immobili destinati allo svolgimento di una delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del Codice civile e che siano accatastati in categoria D/10 o, se di altra categoria, che abbiano l'annotazione di ruralità.

5. Fallimento, tassata la rinuncia parziale se il credito viene acquistato da terzi *Sopravvenienza attiva per la parte eccedente il valore fiscale dell'importo.*

Non è rilevante che il prezzo di acquisto sia fissato nella procedura concorsuale.

La rinuncia parziale al credito vantato nei confronti della controllata costituisce sopravvenienza attiva imponibile, per la parte che eccede il valore fiscale del credito, anche quando questo è acquistato da terzi nell'ambito di un fallimento. A nulla rileva, pertanto, la circostanza che il prezzo di acquisto sia fissato direttamente nell'ambito della procedura concorsuale.

È questa la conclusione raggiunta dall'agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 530/2019.

Nell'anno 2018, la società istante acquistava - nell'ambito della procedura di fallimento avente ad oggetto la società Beta Spa (capogruppo) - la partecipazione nella società Gamma Srl Sempre dalla procedura fallimentare, la società istante acquisiva da Beta il credito finanziario vantato da quest'ultima nei confronti della ex controllata Gamma.

L'acquisto del credito avveniva per un importo inferiore al valore nominale e lo stesso veniva iscritto nel bilancio dell'acquirente per un valore pari al relativo prezzo di acquisto.

L'istante rappresentava che nell'acquisto del credito ad un prezzo inferiore rispetto al valore nominale c'era l'implicita volontà - da parte del nuovo socio acquirente - di accettare un pagamento inferiore rispetto a quello teoricamente spettante sulla base del valore originale.

Peraltro, nell'istanza veniva precisato che la formale rinuncia al credito da parte del nuovo socio creditore - per la differenza tra il valore originale del credito ed il prezzo di acquisto - sarebbe intervenuta al momento dell'effettivo pagamento.

Con l'istanza in esame, la società acquirente invocava quindi la non applicazione dell'articolo 88, comma 4-bis del Tuir, in base al quale costituisce sopravvenienza attiva la rinuncia al credito da parte del socio, per la parte che eccede il valore fiscale. Infatti, a parere dell'istante, il minor valore fiscalmente riconosciuto del credito era identificato nel prezzo di acquisto dello stesso e quindi, per tale ragione, non emergeva alcuna sopravvenienza attiva imponibile a fronte della rinuncia parziale.

L'agenzia delle Entrate, richiamando l'articolo 88, comma 4-bis, ha precisato che non assume rilevanza la circostanza che il credito sia acquisito nell'ambito di una procedura fallimentare, ma esclusivamente la circostanza che il credito sia stato volontariamente acquisito a fronte di un corrispettivo inferiore al relativo valore nominale.

Pertanto, a parere delle Entrate, anche in tale occasione la parziale rinuncia al credito formalizzata dal socio in sede di pagamento dello stesso determina per la società controllata, da un lato un incremento del patrimonio netto ai fini contabili, dall'altro la rilevazione di una variazione fiscale in aumento ai fini Ires per la parte che eccede il valore fiscale del credito rinunciato (pari quindi alla differenza tra il valore originale del credito in capo a Beta ed il prezzo di acquisto da parte del nuovo socio).

6. Coscienza della frode sempre da provare

L'amministratore deve dimostrare gravità e precisione delle accuse

In tema di fatture soggettivamente inesistenti l'amministrazione è tenuta a provare la consapevolezza del contribuente alla partecipazione alla frode. Il giudice deve inoltre verificare che le presunzioni dell'Ufficio siano gravi, precise e concordanti e non mere ipotesi. A confermare questo orientamento è la Corte di cassazione con l'ordinanza n. 33320 depositata ieri.

Una società impugnava degli avvisi di accertamento con i quali erano contestate alcune fatture perché riferite ad operazioni soggettivamente inesistenti.

Il giudice di appello, riformando la decisione di prime cure, rilevava la fittizietà in una serie di elementi. Innanzitutto, le dichiarazioni rese in atti da parte di terzi (fornitori e dipendenti), secondo le quali uno degli amministratori delle società fornitrici era un mero prestanome.

Inoltre, per i citati fornitori era provata l'assenza di documentazione contabile così come di una struttura amministrativa/operativa per la concreta attività.

La società ricorreva così in Cassazione avverso la decisione di appello, lamentando tra i diversi motivi, che la Ctr aveva trascurato di riscontrare l'adeguato assolvimento da parte dell'Agenzia dell'onere probatorio sulla consapevolezza dell'inesistenza soggettiva delle operazioni.

La Corte di cassazione ha innanzitutto ricordato che l'amministrazione finanziaria, se contesta operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario sulla circostanza che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. A tal fine occorre la dimostrazione, anche in via presuntiva, che in base ad elementi oggettivi e specifici, il contribuente era a conoscenza o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza, della sostanziale inesistenza del contraente. Solo se l'amministrazione assolve tale onere istruttorio grava poi sul contribuente la prova contraria finalizzata a dimostrare la propria estraneità ai fatti. In tale contesto, la Suprema corte ha ricordato che non assume rilievo né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né l'assenza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

Nella specie, la Ctr non aveva chiaramente indicato le ragioni per le quali gli amministratori della società contribuente sapevano o avrebbero dovuto sapere, secondo la specifica diligenza richiesta dalla loro qualifica professionale, che si trattava di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

La prova di tale consapevolezza non può dedursi da meri indizi privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In particolare, il collegio di appello aveva ravvisato la consapevolezza negli assegni rinvenuti presso la sede, i quali, secondo la ricostruzione dei verificatori, costituivano la "garanzia" delle somme fittiziamente indicate a debito nelle false fatture. Tuttavia, la commissione regionale aveva omesso qualunque concreto riscontro sulla possibilità che l'ipotesi dei verificatori fosse davvero fondata.

La decisione è particolarmente interessante poiché rimarca la necessità che la consapevolezza sia provata non da mere ipotesi, bensì da presunzioni gravi, precise e concordanti.