

MM23

moduli manuali

Strumenti per la preparazione ai concorsi pubblici,
gli esami di abilitazione e la formazione professionale

Claudio Orsi

Manuale di Diritto tributario

- Istituzioni di diritto tributario
- L'applicazione dell'imposta
- La disciplina dei singoli tributi
- Le sanzioni e il contenzioso tributario

Aggiornato:

- alla L. 15 luglio 2011, n. 111
(conversione in legge del D.L. 98/2011, manovra correttiva)
- alla L. 14 settembre 2011, n. 148
(conversione in legge del D.L. 138/2011, manovra correttiva bis)


MAGGIOLI
EDITORE

Informazioni su come partecipare ai concorsi pubblici (dove reperire i bandi, come compilare la domanda, quali documenti sono necessari per partecipare alle prove di selezione) sono disponibili gratuitamente sul sito:
www.moduli.maggioli.it

© Copyright 2011 by Maggioli S.p.A.

**Maggioli Editore è un marchio di Maggioli S.p.A.
Azienda con sistema qualità certificato ISO 9001: 2000**

*47822 Santarcangelo di Romagna (RN) • Via del Carpino, 8
Tel. 0541/628111 • Fax 0541/622020
www.maggioli.it/servizioclienti
e-mail: servizio.clienti@maggioli.it*

Diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento, totale o parziale con qualsiasi mezzo sono riservati per tutti i Paesi.

Finito di stampare nel mese di settembre 2011
dalla Litografia Titanlito S.p.a.
Dogana (Repubblica di San Marino)

Indice generale

Parte I Istituzioni di diritto tributario

Capitolo 1 - Le fonti del diritto tributario

1.1	Gerarchia delle fonti	Pag.	25
1.2	Norme costituzionali	»	26
1.3	Norme primarie	»	26
1.3.1	<i>Legge</i>	»	26
1.3.2	<i>Decreto legge</i>	»	28
1.3.3	<i>Decreti legislativi</i>	»	28
1.3.4	<i>Il Testo Unico</i>	»	29
1.3.5	<i>Trattati internazionali</i>	»	29
1.3.6	<i>Fonti comunitarie</i>	»	29
1.	Direttive comunitarie	»	29
2.	Regolamenti comunitari	»	30
1.4	Norme secondarie	»	30
1.4.1	<i>Decreti presidenziali e decreti ministeriali</i>	»	30
1.4.2	<i>Provvedimenti del Direttore Agenzia Entrate</i>	»	31
1.5	Pronunce ministeriali	»	31
1.5.1	<i>Circolari ministeriali</i>	»	32
1.5.2	<i>Risoluzioni ministeriali</i>	»	32
1.6	Consuetudine	»	32

Capitolo 2 - L'interpretazione delle fonti del diritto tributario

2.1	Interpretazione delle norme tributarie	»	33
2.2	Interpretazione autentica, giurisprudenziale e dottrinale	»	33
2.3	Interpretazione letterale, teleologica, sistematica	»	34
2.4	Interpretazione estensiva e analogica	»	34

Capitolo 3 - L'efficacia delle norme tributarie nel tempo e nello spazio

3.1	Efficacia nel tempo	»	35
3.1.1	<i>Entrata in vigore</i>	»	35
3.1.2	<i>Perdita di efficacia</i>	»	35
3.2	Efficacia nello spazio	»	36
3.3	Norme eccezionali	»	36
3.4	Disapplicazione di norme tributarie	»	36

Capitolo 4 - Concetti fondamentali di diritto tributario

4.1	Tributi, imposte, tasse e contributi	Pag.	37
4.2	I monopoli fiscali	»	39
4.3	Presupposto tributario, base imponibile, soggetto passivo, detrazioni e deduzioni d'imposta	»	39
4.4	Tipologie di imposta	»	40
4.5	I fenomeni connessi all'applicazione dell'imposta: le possibili reazioni del soggetto passivo	»	40

Parte II

L'applicazione dell'imposta

Capitolo 1 - Accertamento delle imposte

1.1	Profili generali	»	45
1.2	Domicilio fiscale	»	45
1.3	Notificazioni	»	47
1.4	Rappresentanza del contribuente	»	48
1.5	Eredi del contribuente	»	49
1.6	Divieto di doppia imposizione	»	49
1.7	Segreto d'ufficio	»	49
1.8	Elenchi tributari	»	50
1.9	Sito internet	»	50

Capitolo 2 - Scritture contabili

2.1	Tipologie	»	51
2.2	Termini e modalità di registrazione	»	53
	2.2.1 <i>Termini di annotazione sui registri meccanografici</i>	»	54
	2.2.2 <i>Conservazione in formato elettronico</i>	»	54
	1. Oggetto	»	55
	2. Procedure	»	56
	3. Norme fiscali	»	56
2.3	Soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili	»	58
2.4	Sostituti d'imposta	»	60

Capitolo 3 - Altri obblighi dei contribuenti

3.1	Dichiarazione dei redditi	»	61
3.2	Documentazione	»	62
3.3	Certificazioni	»	62
3.4	Disposizioni antiriciclaggio: cenni	»	63

Capitolo 4 - Controlli dell'Amministrazione Finanziaria sul comportamento dei contribuenti

4.1	Compiti degli Uffici	Pag.	65
4.2	Motivazione degli atti impositivi e inapplicabilità delle sanzioni	»	66
4.3	Tipologie di controlli	»	66
4.3.1	<i>Liquidazione automatizzata</i>	»	66
4.3.2	<i>Controllo documentale</i>	»	68
4.3.3	<i>Controlli sostanziali</i>	»	68
1.	Interazione con il contribuente	»	69
2.	Richieste ad altri soggetti	»	69
3.	Accessi/ispezioni/verifiche sul posto	»	71
4.	Norme specifiche in tema di accertamento ai fini IVA	»	74
5.	Compartecipazione dei Comuni all'attività di accertamento	»	74
4.3.4	<i>Dichiarazioni omesse</i>	»	75
4.3.5	<i>Interposizione fittizia</i>	»	75
4.3.6	<i>Art. 37 bis, D.P.R. 600/1973</i>	»	76

Capitolo 5 - Rettifica delle dichiarazioni

5.1	Accertamento delle persone fisiche (non imprenditori)	»	79
5.2	Accertamento delle imprese individuali	»	79
5.3	Accertamento di società ed enti	»	80
5.4	Tipologie di accertamento	»	80
5.4.1	<i>Accertamento analitico</i>	»	81
5.4.2	<i>Accertamento sintetico</i>	»	81
1.	Redditometro	»	82
2.	Accertamento in base a parametri e studi di settore	»	83
5.4.3	<i>Accertamento d'Ufficio</i>	»	85
5.4.4	<i>Accertamento parziale e integrativo</i>	»	86
1.	Accertamento parziale	»	86
2.	Accertamento integrativo	»	86
5.4.5	<i>Altri casi</i>	»	86
1.	Accertamento con adesione	»	86
2.	Avviso di accertamento senza imposta	»	86
5.5	Avviso di accertamento	»	87
5.5.1	<i>Avvisi di accertamento dal 1° luglio 2011</i>	»	88
5.5.2	<i>Avvisi di accertamento nel consolidato fiscale nazionale</i>	»	89
5.6	Termini per l'accertamento	»	89

Capitolo 6 - L'interpello

6.1	Interpello ordinario (art. 11, L. 212/2000)	»	93
6.2	Interpello antielusivo (art. 21, L. 413/1991)	»	93
6.3	Interpello disapplicativo	»	94

6.4	Interpello in tema di consolidato mondiale	Pag.	94
6.5	Interpello CFC	»	95
6.6	Interpello speciale per investitori non residenti	»	97
6.7	Ruling internazionale	»	98

Capitolo 7 - Riscossione delle imposte

7.1	Profili generali	»	99
7.2	Modalità di riscossione delle imposte	»	99
7.3	Compensazione ex D.Lgs. 241/1997	»	100
	7.3.1 <i>Ritenute</i>	»	104
	7.3.2 <i>Imposte sui redditi e IRAP</i>	»	104
	7.3.3 <i>IVA</i>	»	106
	7.3.4 <i>Contributi INPS</i>	»	106
	7.3.5 <i>L'autoliquidazione del debito d'imposta</i>	»	106
7.4	L'iscrizione a ruolo	»	107
	7.4.1 <i>Tipologie di ruolo</i>	»	107
	7.4.2 <i>Elementi del ruolo</i>	»	108
	7.4.3 <i>Somme iscritte a ruolo</i>	»	108
	7.4.4 <i>Cartella di pagamento</i>	»	113
	7.4.5 <i>Rimborso delle somme indebitamente iscritte a ruolo</i>	»	117
7.5	Riscossione coattiva	»	118
	7.5.1 <i>Profili generali</i>	»	118
	7.5.2 <i>Espropriazione forzata</i>	»	119

Capitolo 8 - Credito d'imposta

8.1	Rimborso d'imposta	»	124
	8.1.1 <i>Modalità di rimborso</i>	»	125
	8.1.2 <i>Interessi sui rimborsi d'imposta</i>	»	125
8.2	Cessione del credito d'imposta	»	126
	8.2.1 <i>Cessione ordinaria del credito d'imposta</i>	»	126
	8.2.2 <i>Cessione del credito IVA</i>	»	127
	8.2.3 <i>Cessione infragruppo del credito IRES</i>	»	127

Capitolo 9 - Ritenute alla fonte

9.1	Sostituti d'imposta	»	129
	9.1.1 <i>Adempimenti dei sostituti d'imposta</i>	»	129
	9.1.2 <i>Classificazione delle ritenute alla fonte</i>	»	130
	9.1.3 <i>Base imponibile della ritenuta alla fonte</i>	»	130
9.2	Redditi soggetti alla ritenuta alla fonte	»	131
	9.2.1 <i>Redditi di lavoro dipendente</i>	»	131
	9.2.2 <i>Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente</i>	»	133
	9.2.3 <i>Redditi di lavoro autonomo</i>	»	133

9.2.4	<i>Redditi di agenzia e simili</i>	Pag.	134
9.2.5	<i>Premi e vincite</i>	»	135
9.2.6	<i>Indennità per la perdita dell'avviamento in caso di cessione di esercizi commerciali</i>	»	135
9.2.7	<i>Contributi non statali a imprese</i>	»	136
9.2.8	<i>Redditi di capitale</i>	»	136
1.	Interessi su prestiti obbligazionari	»	136
2.	Interessi su c/c e certificati di deposito emessi da banche e posta	»	137
3.	Interessi e proventi da riporti e pronti contro termine	»	137
4.	Altri redditi di capitale	»	137
5.	Imposta sostitutiva	»	138
6.	Redditi di capitale esteri	»	138
7.	Ritenuta su royalties a soggetti non residenti	»	138
8.	Interessi e royalties a società non residenti	»	138
9.2.9	<i>Dividendi</i>	»	141
1.	Ritenuta a titolo di imposta	»	141
2.	Non applicazione della ritenuta	»	142
3.	Dividendi corrisposti da società o enti non residenti	»	142
4.	Applicazione della direttiva UE c.d. "madre-figlia"	»	143
5.	Azioni in deposito presso "Monte Titoli S.p.A."	»	144
6.	Non residenti	»	144
9.2.10	<i>Redditi corrisposti dallo Stato o altri enti pubblici</i>	»	145
9.2.11	<i>Ritenute di condominio</i>	»	145
9.2.12	<i>Pignoramento presso terzi</i>	»	145
9.2.13	<i>Ritenute su bonifici per oneri deducibili/detraibili</i>	»	146
9.2.14	<i>Allegati al D.P.R. 600/1973</i>	»	146

Parte III

La disciplina dei singoli tributi

Capitolo 1 - IRPEF

1.1	Profili generali	»	149
1.1.1	<i>Presupposto tributario</i>	»	149
1.	Proventi e costi derivanti da attività illecite	»	150
2.	Redditi in natura e in valuta	»	151
3.	Valore normale	»	151
1.2	Soggetti passivi	»	153
1.2.1	<i>Tassazione dei non residenti</i>	»	154
1.2.2	<i>Trasferimento all'estero della residenza</i>	»	156
1.	Trasferimento di residenza (civilistica) all'estero	»	156
2.	Trasferimento dell'azienda all'estero	»	157

1.2.3	<i>Coniugi</i>	Pag.	157
1.2.4	<i>Società di persone e assimilate</i>	»	157
1.	Determinazione dei redditi delle società di persone e assimilate .	»	158
2.	Determinazione della base imponibile per gli enti collettivi di persone	»	160
1.2.5	<i>Impresa familiare</i>	»	160
1.2.6	<i>Eredi</i>	»	161
1.3	Imponibile e imposta	»	161
1.3.1	<i>Processo di determinazione della base imponibile</i>	»	161
1.3.2	<i>Determinazione dell'IRPEF dovuta</i>	»	164
1.3.3	<i>Tassazione separata</i>	»	168
1.4	Tipologie di reddito	»	171
1.4.1	<i>Redditi fondiari</i>	»	171
1.	Redditi dei terreni	»	172
2.	Redditi dei fabbricati	»	175
3.	Cedolare secca sugli affitti	»	176
1.4.2	<i>Redditi di capitale</i>	»	180
1.	Tipologie di reddito di capitale	»	180
2.	Redditi soggetti a imposta sostitutiva/ritenuta a titolo d'imposta	»	182
3.	Esclusioni dal reddito di capitale	»	182
4.	Determinazione del reddito di capitale	»	184
5.	Presunzioni in tema di redditi di capitale	»	185
6.	Redditi di capitale di fonte estera	»	186
1.4.3	<i>Redditi di lavoro dipendente</i>	»	187
1.	Base imponibile	»	187
2.	Beni/servizi erogati al dipendente	»	188
3.	Rimborsi spese	»	191
4.	Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente	»	192
1.4.4	<i>Redditi di lavoro autonomo</i>	»	193
1.	Base imponibile	»	194
2.	Componenti positivi del reddito professionale	»	194
3.	Spese deducibili dal reddito professionale	»	195
4.	Esclusioni dal computo della base imponibile	»	198
5.	Regimi di imposizione differenti da quello ordinario	»	199
6.	Redditi equiparati al lavoro autonomo	»	199
1.4.5	<i>Redditi d'impresa</i>	»	200
1.	Determinazione del reddito d'impresa	»	200
2.	Aziende trasferite per successione/donazione	»	205
3.	Regimi di imposizione differenti da quello ordinario	»	205
4.	Contabilità semplificata	»	205
5.	Regime delle nuove attività produttive (forfettino)	»	206
6.	Contribuenti minimi	»	208
7.	Imprese di allevamento	»	219

8. Reddito delle attività agricole eccedenti i limiti fiscali	Pag.	220
1.4.6 <i>Redditi diversi</i>	»	220
1. Plusvalenze da cessione di partecipazioni	»	227
2. Esenzione plusvalenze da start up	»	229
1.5 Addizionale regionale e comunale all'IRPEF	»	230
1.5.1 <i>Addizionale regionale</i>	»	230
1.5.2 <i>Addizionale comunale</i>	»	230

Capitolo 2 - IRES

2.1 Profili generali	»	233
2.1.1 <i>Trust</i>	»	236
2.1.2 <i>Imprese petrolifere, del gas e dell'energia elettrica</i>	»	236
2.2 Società di capitali ed enti commerciali residenti	»	237
2.2.1 <i>Base imponibile</i>	»	237
1. Proventi e oneri da attività illecite	»	237
2. Perdite fiscali	»	238
3. Competenza fiscale	»	239
4. Costi dedotti extracontabilmente	»	241
5. Bilanci IAS	»	243
6. Riallineamento differenze IAS-fiscali	»	248
7. Riallineamento parziale	»	249
2.2.2 <i>Norme generali sulle valutazioni fiscali</i>	»	249
1. Nozione di "costo" ai fini fiscali	»	249
2. Strumenti finanziari	»	250
3. Valute estere	»	250
4. Variazione dei criteri di valutazione	»	251
5. Monitoraggio scambi con Paesi black list	»	252
6. Trasferimento di sede sociale all'estero	»	252
2.2.3 <i>Componenti positivi del reddito d'impresa</i>	»	253
1. Ricavi	»	253
2. Plusvalenze	»	254
3. Sopravvenienze attive	»	258
4. Dividendi	»	259
5. Interessi attivi	»	259
6. Proventi esclusi dal reddito imponibile	»	260
7. Rimanenze finali: scorte di merci	»	260
8. Rimanenze finali: rimanenze di titoli	»	261
9. Versamenti dei soci	»	261
10. Perdite derivanti dalla partecipazione in società di persone	»	262
2.2.4 <i>Componenti negativi del reddito d'impresa</i>	»	262
1. Costo del lavoro	»	262
2. Imposte e contributi associativi	»	264

3. Oneri di utilità sociale	Pag.	265
4. Minusvalenze	»	265
5. Sopravvenienze passive	»	267
6. Perdite di beni e su crediti	»	267
7. Ammortamento beni materiali	»	268
8. Beni strumentali in leasing	»	271
9. Costi di manutenzione e riparazione	»	272
10. Ammortamento beni immateriali	»	273
11. Spese di rappresentanza	»	273
12. Ammortamento finanziario	»	275
13. Accantonamento per TFR e simili	»	276
14. Svalutazione crediti	»	276
15. Altri accantonamenti	»	277
16. Interessi passivi	»	278
17. Spese per alberghi e ristoranti	»	284
2.3 Istituti IRES	»	285
2.3.1 <i>Trasparenza fiscale</i>	»	285
1. Soggetti ammessi	»	285
2. Inapplicabilità del regime di trasparenza	»	286
3. Modalità applicative	»	286
4. Acconti d'imposta	»	287
5. Presunzioni di legge in merito alle riserve	»	288
6. Altri effetti della trasparenza in capo ai partecipanti al regime opzionale	»	288
7. Rettifiche alla base imponibile	»	289
8. Benefici della trasparenza fiscale	»	290
9. Trasparenza per le S.r.l.	»	290
2.3.2 <i>Consolidato nazionale</i>	»	291
1. Soggetti ammessi	»	291
2. Modalità di esercizio dell'opzione per il consolidato	»	291
3. Effetti dell'opzione per il consolidato	»	292
4. Liquidazione dell'imposta e presentazione della dichiarazione dei redditi	»	294
5. Versamenti	»	295
6. Perdite fiscali	»	295
7. Responsabilità fiscali	»	296
8. Fine del consolidato fiscale	»	297
9. Operazioni straordinarie	»	297
2.3.3 <i>Consolidato mondiale</i>	»	298
1. Requisiti soggettivi - Soggetti ammessi	»	298
2. Requisiti oggettivi - Condizioni per la validità dell'opzione	»	299
3. Modalità applicative	»	300
4. Riallineamento valori del patrimonio delle controllate non residenti	»	302
5. Interruzione del consolidato mondiale	»	302

2.3.4	<i>Tonnage tax</i>	Pag.	303
1.	Reddito da tonnage tax	»	304
2.	Obblighi contabili	»	305
3.	Limiti all'esercizio dell'opzione	»	305
4.	Altre disposizioni	»	306
2.3.5	<i>Disciplina CFC</i>	»	306
1.	Controllate estere residenti in paradisi fiscali	»	306
2.	Collegate estere residenti in paradisi fiscali	»	308
2.4	Rapporti con l'estero	»	309
2.4.1	<i>Transfer price</i>	»	309
2.4.2	<i>Credito d'imposta estero</i>	»	309
2.4.3	<i>Trasferimento all'estero di un imprenditore residente</i>	»	312
2.4.4	<i>Applicazione delle convenzioni internazionali</i>	»	312
2.4.5	<i>Decreto white list</i>	»	313
2.4.6	<i>Attività detenute nei Paradisi fiscali</i>	»	313
2.5	Società di comodo	»	313
2.5.1	<i>Profili generali</i>	»	313
2.5.2	<i>Ambito di applicazione</i>	»	313
2.5.3	<i>Verifica della società di comodo</i>	»	315
2.5.4	<i>Determinazione del reddito imponibile minimo</i>	»	317
2.5.5	<i>Accertamento</i>	»	319
2.5.6	<i>Interpello disapplicativo</i>	»	320
2.6	SIIQ – Società di Investimento Immobiliare Quotate	»	320
2.6.1	<i>Ambito soggettivo</i>	»	320
1.	Decadenza	»	322
2.	SIIQ non quotate	»	322
2.6.2	<i>Distribuzione di utili</i>	»	323
2.6.3	<i>Requisiti statutari</i>	»	323
2.6.4	<i>Disposizioni tributarie</i>	»	323
1.	Imposte sui redditi e IRAP	»	323
2.	Ritenuta sui redditi distribuiti dalla SIIQ	»	325
3.	Locazioni, compravendite ed apporti di immobili	»	327
4.	Operazioni straordinarie	»	327
5.	Presunzione di utilizzo delle riserve della SIIQ	»	327
2.6.5	<i>IVA</i>	»	328
2.6.6	<i>Imposta di registro, ipotecaria e catastale</i>	»	328
2.6.7	<i>ICI</i>	»	328
2.7	Enti non commerciali residenti	»	329
2.7.1	<i>Profili generali</i>	»	329
1.	Reddito imponibile	»	329
2.	Attività commerciale	»	329
2.7.2	<i>Onlus</i>	»	330

2.8	Società ed enti commerciali non residenti	Pag.	331
2.9	Società ed enti non commerciali non residenti	»	331

Capitolo 3 - IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive

3.1	Caratteri generali	»	333
3.2	Soggetti passivi	»	334
3.3	Base imponibile	»	335
	3.3.1 <i>Norme comuni per la determinazione della base imponibile IRAP</i>	»	336
	1. Costo del lavoro	»	336
	2. Norme transitorie	»	337
	3.3.2 <i>Determinazione della base imponibile dei vari soggetti passivi</i>	»	337
	1. Imprese commerciali e industriali, se soggetti passivi dell'IRES (art. 5)	»	338
	2. Imprese individuali/s.n.c/s.a.s. (art. 5 bis)	»	340
	3. Banche ed enti finanziari (art. 6)	»	341
	4. Imprese di assicurazione (art. 7)	»	342
	5. Lavoratori autonomi (art. 8)	»	343
	6. Altri soggetti passivi	»	343
	3.3.3 <i>Riduzioni forfetarie della base imponibile</i>	»	344
3.4	Aliquote	»	344
3.5	Versamenti	»	344
3.6	Accertamento e riscossione	»	345

Capitolo 4 - IVA - Imposta sul valore aggiunto

4.1	Profili generali	»	347
4.2	Schema delle operazioni in base alla normativa IVA	»	348
	4.2.1 <i>Operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta</i>	»	348
	4.2.2 <i>Operazioni fuori campo IVA</i>	»	348
	4.2.3 <i>Differenze fra operazioni rientranti ed escluse dal campo di applicazione</i>	»	348
4.3	Requisiti per l'applicazione dell'IVA	»	349
	4.3.1 <i>Requisito oggettivo</i>	»	349
	4.3.2 <i>Requisito soggettivo</i>	»	351
	4.3.3 <i>Requisito territoriale</i>	»	352
4.4	Operazioni con l'estero	»	354
	4.4.1 <i>Operazioni effettuate con soggetti comunitari (D.L. 331/1993)</i>	»	355
	4.4.2 <i>Operazioni effettuate con soggetti extracomunitari</i>	»	356
	1. Importazioni	»	356
	2. Operazioni non imponibili	»	357
4.5	Effettuazione delle operazioni	»	358
4.6	Separazione delle attività	»	360
4.7	Autofatturazione (reverse charge)	»	361
	4.7.1 <i>Rappresentante fiscale</i>	»	362

4.7.2	Identificazione diretta	Pag.	363
4.8	Base imponibile	»	363
4.8.1	Esclusioni dalla base imponibile	»	365
4.8.2	Prestazioni accessorie	»	365
4.9	Aliquote	»	365
4.10	Operazioni esenti	»	365
4.10.1	Dispensa da adempimenti per operazioni esenti	»	366
4.11	Volume d'affari (fatturato)	»	366
4.12	Rivalsa	»	367
4.13	Detrazione	»	367
4.13.1	Requisiti per l'esercizio del diritto alla detrazione	»	368
4.13.2	Limitazioni alla detraibilità	»	369
1.	Pro-rata	»	369
2.	Indetraibilità ex lege	»	370
3.	Detrazione IVA per prestazioni alberghiere e di ristorazione	»	371
4.13.3	Rettifica della detrazione	»	372
1.	Modalità di esecuzione della rettifica	»	373
2.	Cessione di beni ammortizzabili	»	373
3.	Operazioni straordinarie	»	374
4.14	Adempimenti IVA	»	374
4.14.1	Comunicazione variazione dati	»	374
4.14.2	Fatturazione	»	376
1.	Richiesta di fattura	»	378
2.	Commercianti al minuto/dettaglianti	»	378
3.	Eredi	»	379
4.	Note di variazione	»	379
4.14.3	Scontrino e ricevuta fiscale	»	380
1.	Soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura	»	380
2.	Esoneri dalla certificazione mediante scontrino/ricevuta fiscale ..	»	381
3.	Obbligo di emissione della fattura	»	384
4.	Emissione della fattura	»	385
4.14.4	Documento di trasporto	»	385
4.14.5	Registrazione	»	386
4.14.6	Liquidazione periodica dell'IVA	»	388
1.	Ventilazione dei corrispettivi	»	388
2.	Regimi speciali	»	389
3.	Regimi speciali: regimi forfetari	»	389
4.	Regimi speciali: IVA monofase	»	389
5.	Regimi speciali: IVA delle agenzie viaggi	»	390
6.	Regimi speciali: IVA di gruppo	»	391
4.14.7	Versamento periodico dell'IVA	»	392
4.14.8	Acconto IVA	»	392

4.14.9	<i>Dichiarazioni annuali</i>	Pag.	393
1.	Comunicazione dati IVA	»	393
2.	Dichiarazione IVA annuale	»	394
4.14.10	<i>Adempimenti in caso di fallimento</i>	»	394
4.15	Rimborsi IVA	»	394
4.15.1	<i>Rimborso in dichiarazione IVA annuale</i>	»	394
1.	Garanzie	»	395
2.	Rifiuto del rimborso IVA	»	396
4.15.2	<i>Rimborso infra-annuale</i>	»	396
4.15.3	<i>Rimborso a soggetti passivi non residenti</i>	»	397
1.	Soggetti ammessi	»	397
2.	Condizioni per il rimborso	»	398
3.	Rimborso dell'IVA comunitaria per gli operatori residenti in Italia	»	398
4.15.4	<i>Sgravio dell'IVA per privati cittadini extracomunitari</i>	»	399
4.16	Presunzioni IVA di cessione/acquisto	»	399
4.16.1	<i>Presunzione di cessione</i>	»	399
4.16.2	<i>Presunzione d'acquisto</i>	»	400
4.16.3	<i>Scarti di lavorazione</i>	»	401
4.17	Monitoraggio scambi con Paesi black list	»	401
Capitolo 5 - Imposta di registro			
5.1	Profili generali	»	403
5.2	Applicazione dell'imposta	»	403
5.2.1	<i>Oggetto dell'imposta</i>	»	403
5.2.2	<i>Misura dell'imposta</i>	»	403
1.	Cessioni e locazioni di immobili	»	405
2.	Atti societari	»	408
3.	Agevolazioni c.d. "prima casa"	»	408
5.2.3	<i>Interpretazione dell'atto</i>	»	411
5.2.4	<i>Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta</i>	»	411
5.3	Tipologie di imposta	»	412
5.4	Termini di registrazione	»	413
5.5	Casi di non applicazione dell'imposta di registro	»	413
5.5.1	<i>Principio di alternatività IVA-registro</i>	»	413
5.5.2	<i>Atti formati per corrispondenza</i>	»	414
5.6	Accertamento	»	414
5.6.1	<i>Accertamento sulla cessione di beni immobili</i>	»	414
5.6.2	<i>Accertamento sugli atti di trasferimento d'azienda</i>	»	415
5.6.3	<i>Avviso di accertamento e avviso di liquidazione</i>	»	416
5.6.4	<i>Termini per l'accertamento</i>	»	416

Capitolo 6 - ICI - Imposta comunale sugli immobili

6.1	Profili generali	Pag.	417
6.1.1	<i>Esenzioni ICI</i>	»	417
6.1.2	<i>Esclusione da ICI dell'abitazione principale</i>	»	418
6.2	Soggetti passivi	»	418
6.3	Base imponibile	»	419
6.4	Aliquota dell'imposta	»	421
6.5	Adempimenti a carico del contribuente	»	422
6.5.1	<i>Versamenti</i>	»	422
6.5.2	<i>Dichiarazione</i>	»	423
6.6	Accertamento dell'imposta	»	423
6.6.1	<i>Liquidazione dell'imposta</i>	»	424
6.6.2	<i>Controllo sostanziale</i>	»	424
6.6.3	<i>Riscossione dell'imposta</i>	»	425
6.6.4	<i>Sanzioni</i>	»	425
6.6.5	<i>Rimborso</i>	»	425
6.6.6	<i>Impugnazioni</i>	»	426

Capitolo 7 - Le imposte in fattispecie particolari

7.1	La fiscalità delle operazioni straordinarie	»	427
7.1.1	<i>La trasformazione</i>	»	427
1.	Trasformazione omogenea (da società di capitali a società di persone e viceversa)	»	428
2.	Trasformazioni eterogenee	»	430
7.1.2	<i>La fusione</i>	»	430
7.1.3	<i>La scissione</i>	»	434
7.1.4	<i>Conferimento</i>	»	437
1.	Regime ordinario (art. 86, D.P.R. 917/1986)	»	437
2.	Regime a valori storici (art. 175, D.P.R. 917/1986)	»	438
3.	Regime di neutralità (art. 176, D.P.R. 917/1986)	»	439
4.	Imposta sostitutiva	»	440
5.	Riallineamento delle operazioni straordinarie	»	442
7.1.5	<i>Cessione d'azienda</i>	»	445
1.	Regime ordinario	»	446
2.	Tassazione separata	»	446
7.1.6	<i>Affitto d'azienda</i>	»	447
7.1.7	<i>Liquidazione ordinaria</i>	»	447
7.1.8	<i>Scambi di partecipazioni</i>	»	450
1.	Regime ordinario	»	450
2.	Scambio a valori storici	»	450
3.	Permuta neutrale	»	451
7.1.9	<i>Le imposte indirette</i>	»	451

1.	Trasformazione/fusione/scissione/conferimento d'azienda: IVA ..	Pag.	451
2.	Trasformazione/fusione/scissione/conferimento d'azienda: Imposta di registro	»	454
3.	Trasformazione/fusione/scissione/conferimento d'azienda: Imposta ipotecaria e catastale	»	454
4.	Cessione d'azienda: IVA	»	454
5.	Cessione d'azienda: Imposta di Registro	»	455
6.	Cessione d'azienda: Imposta ipotecaria e catastale	»	455
7.	Affitto d'azienda	»	456
8.	Liquidazione volontaria dell'azienda: IVA	»	456
9.	Liquidazione volontaria dell'azienda: Imposta di Registro	»	456
10.	Liquidazione volontaria dell'azienda: Imposta ipotecaria e catastale	»	457
7.2	La fiscalità delle società cooperative	»	457
7.3	La fiscalità del fallimento	»	458
	7.3.1 <i>Determinazione del reddito della procedura</i>	»	458
	1. Patrimonio netto iniziale	»	459
	2. Residuo attivo	»	459
	3. Riserve e fondi in sospensione d'imposta	»	460
	4. Plusvalenze rateizzate	»	460
	7.3.2 <i>Riporto delle perdite pregresse</i>	»	460
	7.3.3 <i>Obblighi del sostituto d'imposta</i>	»	460
	1. Ritenute subite sugli interessi attivi	»	461
	7.3.4 <i>Imposte dirette e IRAP</i>	»	461
	1. Acconti e saldi d'imposta	»	461
	2. Dichiarazione dei redditi dell'impresa individuale	»	461
	3. Revoca del fallimento	»	462
	7.3.5 <i>IVA</i>	»	462
Capitolo 8 - Altri tributi minori			
8.1	Imposta di successione	»	463
	1. Oggetto dell'imposta	»	463
	2. Base imponibile	»	463
	3. Esenzioni	»	463
	4. Misura dell'imposta	»	464
	5. Liquidazione dell'imposta	»	465
	6. Accertamento	»	465
	7. Rimborsi	»	465
8.2	Imposta sulle donazioni	»	466
8.3	Imposta ipotecaria	»	466
	1. Oggetto dell'imposta	»	466
	2. Esenzioni	»	466
	3. Base imponibile	»	467

4.	Misura dell'imposta	Pag.	467
5.	Controlli	»	467
8.4	Imposta catastale	»	467
1.	Oggetto dell'imposta	»	467
2.	Esenzioni	»	468
3.	Base imponibile	»	468
4.	Controlli	»	468
8.5	Imposta di bollo	»	468
1.	Oggetto dell'imposta	»	468
2.	Misura dell'imposta	»	468
3.	Modalità di pagamento	»	469
4.	Principio di alternatività IVA-imposta di bollo	»	469
5.	Accertamento	»	470
6.	Rimborsi	»	470
8.6	Imposta sugli intrattenimenti	»	471
1.	Oggetto dell'imposta	»	471
2.	Misura dell'imposta	»	471
3.	Base imponibile	»	471
4.	Certificazione dei corrispettivi	»	472
8.7	Tassa sulle concessioni governative	»	472
1.	Oggetto della tassa	»	472
2.	Esenzioni	»	473
3.	Tipologie di tassa	»	473
4.	Effetti del pagamento della tassa	»	473
5.	Accertamento	»	473
6.	Rimborsi	»	474
7.	Tassa per la manutenzione e bollatura dei libri sociali	»	474
8.8	Accise	»	474
1.	Oggetto dell'imposta	»	474
2.	Armonizzazione delle accise	»	475
3.	Base imponibile	»	476
4.	Accertamento	»	476
5.	Rimborsi	»	476
8.9	Dazi doganali	»	477
1.	Misura dell'imposta	»	477
2.	Base imponibile	»	478
3.	La Dogana	»	478
4.	La classificazione e le tariffe doganali	»	478
5.	Compiti delle dogane	»	478

Parte IV Le sanzioni tributarie

Capitolo 1 - Sanzioni amministrative tributarie

1.1	Definizione e caratteri della sanzione amministrativa tributaria	Pag.	483
1.2	Principio di legalità	»	483
1.3	Principio di colpevolezza	»	484
	1.3.1 <i>Persone giuridiche</i>	»	484
	1.3.2 <i>Concorso di persone</i>	»	484
1.4	Cause di non punibilità	»	485
1.5	Commisurazione della sanzione	»	486
	1.5.1 <i>Cumulo giuridico</i>	»	486
	1.5.2 <i>Ravvedimento operoso</i>	»	487
1.6	Sanzioni amministrative e cessione d'azienda	»	488
1.7	Fusione/trasformazione/scissione	»	488
1.8	Irrogazione delle sanzioni	»	488
1.9	Prescrizione	»	489
1.10	Ipoteca/sequestro conservativo	»	489
1.11	Sospensione del rimborso	»	490
1.12	Riscossione delle sanzioni	»	490

Capitolo 2 - Le singole fattispecie sanzionate

2.1	Sanzioni in tema di imposte dirette	»	491
	2.1.1 <i>Omessa dichiarazione</i>	»	491
	2.1.2 <i>Dichiarazione infedele/incompleta</i>	»	491
	2.1.3 <i>Sanzioni per studi di settore</i>	»	492
	2.1.4 <i>Sanzioni per rettifiche del transfer price</i>	»	492
	2.1.5 <i>Sanzioni per omessa comunicazione variazione carichi di famiglia</i>	»	493
	2.1.6 <i>Sanzioni per omessa comunicazione utilizzo personale di beni dell'impresa</i>	»	493
2.2	Sanzioni in tema di sostituti d'imposta	»	493
	2.2.1 <i>Omessa dichiarazione (mod. 770)</i>	»	493
	2.2.2 <i>Compensi dichiarati nel mod. 770 < compensi accertati</i>	»	493
	2.2.3 <i>Omessa esecuzione di ritenute fiscali</i>	»	493
	2.2.4 <i>Attività detenute nei Paradisi fiscali</i>	»	494
	2.2.5 <i>Sanzioni per mancata comunicazione monitoraggio scambi con Paesi black list</i>	»	494
2.3	Sanzioni in tema di redditi fondiari	»	494
2.4	Sanzioni in tema di IVA	»	494
	2.4.1 <i>Omessa dichiarazione annuale</i>	»	494
	2.4.2 <i>Omesso/incompleto mod. Intrastat relativo agli acquisti</i>	»	494
	2.4.3 <i>Dichiarazione infedele</i>	»	494

2.4.4	<i>Ecceденza detraibile o a rimborso/rimborso non dovuti</i>	Pag.	495
2.4.5	<i>Base imponibile dichiarata < corrispettivo pattuito</i>	»	495
2.4.6	<i>Omessa/incompleta comunicazione variazione dati IVA ex art. 35, D.P.R. 633/1972</i>	»	496
2.4.7	<i>Violazione obblighi di documentazione/registrazione delle operazioni imponibili</i>	»	496
2.4.8	<i>Violazione obblighi relativi alle operazioni non imponibili/esenti</i>		
2.4.9	<i>Illegittima detrazione IVA</i>	»	496
2.4.10	<i>Omessa autofattura sanante</i>	»	496
2.4.11	<i>Esportazioni ex art 8, comma 1, lett. b), con mancato trasferimento, nei 90 giorni dalla fattura, della merce fuori dal territorio UE</i>	»	497
2.4.12	<i>Dichiarazione fraudolenta in dogana</i>	»	497
2.4.13	<i>Dichiarazione d'intento</i>	»	497
2.4.14	<i>Omessa installazione di apparecchi per l'emissione di scontrini fiscali</i>	»	498
2.4.15	<i>Mancata emissione scontrino/ricevuta fiscale/documento di trasporto; intempestività manutenzione registratori di cassa</i>	»	498
2.4.16	<i>Sanzioni in tema di trasferimenti immobiliari</i>	»	498
2.4.17	<i>Sanzioni per reverse charge</i>	»	499
2.4.18	<i>Sanzioni per prestazioni di telecomunicazione</i>	»	499
2.4.19	<i>Omessa comunicazione telematica delle fatture</i>	»	499
2.4.20	<i>Sanzioni per mancata comunicazione monitoraggio scambi con Paesi black list</i>	»	499
2.5	<i>Disposizioni comuni</i>	»	500
2.5.1	<i>Dichiarazioni nulle/irregolari</i>	»	500
2.5.2	<i>Omessa tenuta della contabilità (compresa la contabilità tenuta con irregolarità gravi e ripetute)</i>	»	500
2.5.3	<i>Violazioni degli operatori finanziari</i>	»	500
2.5.4	<i>Violazioni dei revisori contabili</i>	»	501
2.5.5	<i>Violazioni degli intermediari incaricati della trasmissione telematica</i>	»	501
2.5.6	<i>Visto di conformità infedele</i>	»	501
2.6	<i>Altre violazioni</i>	»	501
2.7	<i>Sanzioni accessorie comuni</i>	»	502
2.8	<i>Omissione in tema di versamenti d'imposta</i>	»	502
2.8.1	<i>Omessi (o tardivi) versamenti del tributo</i>	»	502
2.8.2	<i>Mod. F23/F24 incompleto/inesatto</i>	»	503
2.8.3	<i>Utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti</i>	»	503
2.8.4	<i>Indebita compensazione per esistenza di debiti tributari</i>	»	503
2.9	<i>Responsabilità solidali in caso di subappalto</i>	»	503

Capitolo 3 - Sanzioni penali tributarie

3.1	Principi generali	Pag.	505
3.2	Reati in materia di dichiarazione	»	506
	3.2.1 <i>Dichiarazione fraudolenta tramite fatture false</i>	»	506
	3.2.2 <i>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</i>	»	507
	3.2.3 <i>Dichiarazione infedele</i>	»	507
	3.2.4 <i>Dichiarazione omessa</i>	»	507
3.3	Reati documentali o di versamento	»	507
	3.3.1 <i>Emissione di fatture false</i>	»	507
	3.3.2 <i>Occultamento o distruzione di documenti contabili</i>	»	508
	3.3.3 <i>Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</i>	»	508
	3.3.4 <i>Omesso versamento di ritenute certificate</i>	»	509
	3.3.5 <i>Omesso versamento IVA</i>	»	509
	3.3.6 <i>Indebita compensazione</i>	»	509
3.4	Sanzioni accessorie	»	509
3.5	Attenuanti	»	510
3.6	Personalità della sanzione e persone giuridiche	»	510

Parte V**Il contenzioso tributario****Capitolo 1 - Il processo tributario**

1.1	Profili generali	»	513
1.2	Commissioni Tributarie	»	514
	1.2.1 <i>Competenza</i>	»	514
	1.2.2 <i>Ricusazione del giudice tributario</i>	»	514
	1.2.3 <i>Poteri delle Commissioni Tributarie</i>	»	514
1.3	Le parti del processo tributario	»	515
	1.3.1 <i>Procura</i>	»	515
	1.3.2 <i>Assistenza tecnica</i>	»	516
	1.3.3 <i>Litisconsorzio</i>	»	517
	1.3.4 <i>Spese del giudizio</i>	»	517
1.4	Comunicazioni nel processo tributario	»	518
	1.4.1 <i>Modalità</i>	»	518
	1.4.2 <i>Efficacia</i>	»	518
	1.4.3 <i>Luogo delle notificazioni</i>	»	518
1.5	Il ricorso	»	519
	1.5.1 <i>Elementi da indicare nel ricorso</i>	»	519
	1.5.2 <i>Oggetto del ricorso</i>	»	520
	1.5.3 <i>Procedura di ricorso</i>	»	521
	1.5.4 <i>Parte resistente</i>	»	522
	1.5.5 <i>Altri documenti</i>	»	523

1.5.6	<i>Fascicoli</i>	Pag.	523
1.6	Esame preliminare del ricorso	»	524
1.7	Trattazione della controversia	»	524
1.8	Vicende straordinarie del processo	»	526
1.8.1	<i>Sospensione del processo</i>	»	526
1.8.2	<i>Interruzione del processo</i>	»	527
1.8.3	<i>Estinzione del processo</i>	»	527
1.9	Sospensione dell'atto impugnato	»	528
1.10	Impugnazioni	»	529
1.10.1	<i>Appello</i>	»	529
1.	Contenuto dell'appello	»	530
2.	Notifica e deposito dell'appello	»	530
3.	Rimessione	»	531
4.	Decisione CTR	»	531
1.10.2	<i>Corte di Cassazione</i>	»	531
1.	Modo di proposizione	»	531
2.	Motivi di ricorso	»	531
3.	Termini di proposizione	»	532
4.	Costituzione in giudizio	»	532
5.	Rinvio a CTP/CTR	»	532
1.10.3	<i>Revocazione</i>	»	532
1.11	Esecuzione delle sentenze della Commissione Tributaria	»	533
1.11.1	<i>Rimborso delle spese di giudizio del contribuente</i>	»	533
1.11.2	<i>Giudizio di ottemperanza</i>	»	534
1.12	Strumenti per deflazionare il contenzioso	»	535
1.12.1	<i>Autotutela</i>	»	535
1.12.2	<i>Definizione agevolata (c.d. "acquiescenza")</i>	»	535
1.12.3	<i>Accertamento con adesione (c.d. "concordato")</i>	»	536
1.	Procedura	»	536
2.	Effetti del concordato	»	538
1.12.4	<i>Conciliazione giudiziale</i>	»	539
1.12.5	<i>Adesione ai pvc</i>	»	540
1.12.6	<i>Adesione agli inviti a comparire</i>	»	541
1.12.7	<i>Reclamo e mediazione fiscale</i>	»	542
1.12.8	<i>Definizione delle liti pendenti all'1.5.2011</i>	»	544
	Indice analitico	»	545

Non è inoltre sanzionabile il contribuente che abbia dato mandato al proprio consulente di eseguire il pagamento di tributi, laddove tale consulente non abbia poi versato l'ammontare relativo e la sua condotta fraudolenta sia stata penalmente accertata (Corte di Cassazione, sent. 884/2009).

1.5 Commisurazione della sanzione

Nell'irrogare la sanzione, si tiene conto di (art. 7):

- **condotta tributaria** di fatto tenuta dal contribuente, anche in passato;
- **condizioni economiche** e sociali del contribuente;
- **gravità** della violazione tributaria riscontrata.

La presenza di eventuali circostanze eccezionali che rendano evidente la sproporzione fra violazione e sanzione può comportare la riduzione di quest'ultima al 50% del minimo.

La recidiva nei 3 anni può invece comportare l'incremento della sanzione fino al 50%.

Al fine di incentivare l'uso di strumenti di pagamento tracciabili, per imprese e professionisti con ricavi non superiori a 5.000.000 euro, le cui operazioni attive e passive sono tutte regolate con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante e che indicano nelle dichiarazioni dei redditi e IVA gli estremi dei rapporti di conto corrente intrattenuti con gli intermediari finanziari, le sanzioni previste dagli artt. 1, 5 e 6, D.Lgs. 471/1997 (violazioni in materia di dichiarazione per imposte dirette e IVA e alla documentazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA) sono ridotte alla metà (art. 2, comma 36-vicies ter, D.L. 138/2011 aggiunto dalla legge di conversione 14 settembre 2011, n. 148).

1.5.1 Cumulo giuridico

L'istituto del **cumulo giuridico** (art. 12) si applica nel caso di:

- *una sola azione* con cui siano commesse più violazioni, anche di tributi diversi;
- *più azioni* a cui corrispondano più violazioni formali della stessa norma;
- *più violazioni*, in tempi diversi, fra loro correlate e che possano pregiudicare la base imponibile o la determinazione del tributo.

Per effetto del **cumulo giuridico**, in luogo di più sanzioni, ne è comminata una complessiva pari a:

- **sanzione-base** (quella riferita alla violazione più grave), *incrementata da $\frac{1}{4}$ al doppio*, con applicazione separata fra tributi erariali (e, all'interno di tale categoria, fra quelli doganali e gli altri tributi) e di altri enti impositori;
- **sanzione di cui sopra** *incrementata di $\frac{1}{5}$* , nel caso di violazioni relative a più tributi;
- **sanzione-base**, *incrementata da $\frac{1}{2}$ al triplo*, nel caso di una stessa violazione

ripetuta per più periodi d'imposta (anche se le violazioni sono constatate con diversi atti di accertamento).

In ogni caso la sanzione liquidata in applicazione del principio del cumulo non può essere superiore alla somma delle sanzioni applicabili separatamente per ciascuna delle violazioni commesse ed il cumulo giuridico è interrotto dalla constatazione delle violazioni in sede di accertamento.

Nel caso di accertamento con adesione, il cumulo si applica separatamente per ciascun periodo d'imposta e ciascun tributo oggetto di definizione; nel caso di definizione agevolata o conciliazione giudiziale, invece, si applica il cumulo solo per le violazioni accertate nell'atto definito.

1.5.2 Ravvedimento operoso

Qualora la violazione non sia stata ancora contestata dall'Amministrazione Finanziaria, né sia iniziato un accertamento tributario, tramite il c.d. "**ravvedimento operoso**", il contribuente può porre rimedio alla violazione commessa versando, contestualmente al tributo e agli interessi legali maturati, la **sanzione ridotta** nelle misure di (art. 13):

- 1/10 del minimo edittale, qualora egli provveda a porre rimedio a un omesso/ tardivo versamento d'imposta nei 30 giorni successivi al termine di legge ordinario;
- 1/8 del minimo edittale, qualora egli ponga rimedio alla violazione nel termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'infrazione è stata commessa (o nel termine di 1 anno dalla violazione, nel caso in cui non vi sia dichiarazione annuale da presentare);
- 1/10 del minimo edittale, qualora si presenti la dichiarazione omessa nei 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario.

Gli interessi legali vanno calcolati all'1,5% annuo a far data dal 1° gennaio 2011 (D.M. economia 4 dicembre 2009).

Il versamento integrale della sanzione, contestualmente alla regolarizzazione dell'obbligo tributario (comprensivo degli interessi di mora), rappresenta condizione di perfezionamento del ravvedimento operoso: infatti, in caso di versamento della sanzione ridotta in misura inferiore a quella dovuta, la regolarizzazione è nulla, con la conseguenza che deve essere corrisposta per intero la sanzione originaria ed è pertanto legittima l'iscrizione a ruolo delle maggiori somme (Corte di Cassazione, ordinanza 9.6.2011, n. 12661).

La correzione delle risultanze della dichiarazione di un anno mediante presentazione di **dichiarazione integrativa** presuppone il ravvedimento operoso anche in relazione agli **acconti** d'imposta che, sulla base della nuova base imponibile dichiarata, dovessero ritenersi insufficienti (c.m. 18 giugno 2008, n. 47/E).

1.6 Sanzioni amministrative e cessione d'azienda

Il cessionario d'azienda (art. 14) è obbligato al *pagamento in solido* con il cedente, salvo il beneficio di *preventiva escussione* e nei *limiti del valore* dell'azienda trasferitagli:

- per le violazioni commesse nell'anno della vendita e nei 2 antecedenti;
- per le violazioni già oggetto di contestazione entro 2 anni prima della vendita;

nei limiti di quanto risulta accertato *agli atti* dell'Agenzia delle Entrate nell'anno della vendita.

Il cessionario ha tuttavia la possibilità di richiedere all'Amministrazione Finanziaria il rilascio di un **certificato delle passività tributarie** pendenti sull'azienda oggetto di acquisto, compilando l'apposito modello ministeriale, da presentare all'Ufficio competente: nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate risponda che non esistono, alla data prescritta, passività tributarie pregresse relativamente all'azienda oggetto di cessione, il cessionario è liberato da responsabilità per violazioni tributarie (commesse dal cedente nel periodo di cui sopra) accertate successivamente dai verificatori. Eguale effetto liberatorio ha la mancata risposta dell'Ufficio entro 40 giorni dalla richiesta (principio del silenzio-assenso).

Le disposizioni di favore (non responsabilità tributaria) riferite al cessionario non trovano però applicazione qualora questi abbia agito in **malafede**: la malafede si presume nel caso di trasferimento dell'azienda nei 6 mesi successivi alla contestazione di una violazione di carattere penale in capo al cedente.

Non esiste comunque solidarietà passiva in capo al cessionario di un'azienda fallita (r.m. 112/E/99).

1.7 Fusione/trasformazione/scissione

Fusione/scissione comportano (art. 15) il *subentro* del beneficiario nella responsabilità per il pagamento delle sanzioni tributarie del suo dante causa.

In particolare, poi, nel caso della scissione, ogni società coinvolta è obbligata in solido per le sanzioni tributarie antecedenti alla data di effetto della stessa.

1.8 Irrogazione delle sanzioni

L'**atto di irrogazione delle sanzioni** va *notificato* al contribuente *entro il 31 dicembre del 5° anno* successivo alla commissione della violazione, salvo che la legge tributaria disciplinante la specifica imposta non detti un termine diverso. Usualmente, le sanzioni devono essere irrogate con **atto separato** da quello che contesta le violazioni tributarie (art. 16).

In **deroga** a tale principio, è tuttavia possibile comminare le sanzioni con l'avviso di accertamento del tributo relativo (art. 17): tale adempimento è obbligatorio nel caso di avvisi di accertamento esecutivi.

Le sanzioni per mancata emissione di scontrini/ricevute fiscali o documenti di trasporto, ovvero per omessa annotazione sul registro dei corrispettivi o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali, nonché per la loro non installazione o non tempestiva richiesta di manutenzione, sono notificate entro 90 giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro 180 giorni se si tratta di un soggetto non residente (art. 16 *bis*).

Viene ammessa la possibilità di **definizione agevolata**, attraverso il pagamento di una sanzione pari a $\frac{1}{3}$ della sanzione minima (purché almeno pari a $\frac{1}{3}$ del minimo della sanzione riferita alla violazione più grave) entro il termine per proporre ricorso (art. 16, comma 3; art. 17, comma 2).

Inoltre, nel caso di omesso versamento riscontrato con le procedure *ex artt.* 36 *bis/36 ter*, D.P.R. 600/1973, si procede ad *iscrizione a ruolo diretta della sanzione*, senza possibilità di fruire della definizione agevolata (art. 17, comma 3).

In alternativa all'immediata acquiescenza, il contribuente può, entro il termine per la proposizione del ricorso, produrre deduzioni difensive: queste, se accolte, comportano tipicamente una ridefinizione delle sanzioni originarie con il pagamento di $\frac{1}{3}$ della misura piena, sempre entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. In ogni caso, l'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile, qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione (art. 16, commi 3, 4 e 7-bis, D.Lgs. 472/1997).

Se la legge lo consente, possono essere irrogate *sanzioni accessorie*. Queste, infatti, per essere comminate necessitano di una sanzione principale e di una legge che le ammetta (e ne stabilisca i limiti).

In particolare, le sanzioni accessorie previste (tutte per un massimo di 6 mesi) dal D.Lgs. 472/1997 sono:

- interdizione da appalti/gare pubbliche;
- interdizione dalla carica di amministratore/sindaco/revisore di società di capitali;
- interdizione dal conseguimento di licenze o loro sospensione;
- sospensione attività d'impresa/lavoro autonomo.

1.9 Prescrizione

Il **diritto alla riscossione** delle sanzioni comminate si prescrive in *5 anni*: l'eventuale ricorso presentato dal contribuente comporta tuttavia la *sospensione* del termine prescrizione (art. 20, comma 3).

1.10 Ipoteca/sequestro conservativo

Dopo la notifica dell'*atto impositivo* o del processo verbale di constatazione, l'Ufficio può richiedere, al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale

presso la quale è stato presentato il ricorso, l'adozione di un provvedimento di *ipoteca/sequestro conservativo* (art. 22), qualora sussista un *fondato timore* circa il recupero delle somme.

La richiesta al Presidente di Commissione deve essere inoltre notificata al contribuente, il quale può proporre le proprie osservazioni difensive nei 20 giorni dalla notifica. Il provvedimento può essere evitato qualora il contribuente fornisca idonea garanzia.

Il Presidente di Commissione è tuttavia legittimato ad assumere un provvedimento immediato, nei casi di eccezionale gravità e urgenza: la sentenza definitiva può però cancellare (anche solo in parte) tale decisione "preliminare".

In ogni caso, il provvedimento che dispone la possibilità di ipoteca/sequestro conservativo sui beni del contribuente *perde efficacia* qualora non abbia concretamente seguito, da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro 120 giorni.

Il provvedimento è comunque reso inefficace dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, se questa accoglie il ricorso del contribuente.

1.11 Sospensione del rimborso

Nel caso in cui congiuntamente esistano:

- un **credito** vantato dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria;
- un **atto impositivo** (anche non definitivo) notificato allo stesso contribuente; è possibile la *non erogazione del rimborso* spettante, per un *ammontare* pari all'importo dell'atto impositivo.

La "compensazione" deve avvenire tramite apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, notificato al contribuente, che può al riguardo proporre ricorso presso la Commissione Tributaria Provinciale (art. 23).

1.12 Riscossione delle sanzioni

Per la **riscossione delle sanzioni** tributarie si applicano le regole previste per la riscossione dei tributi relativi (D.P.R. 602/1973 e s.m.i.).

È possibile la **dilazione** in un massimo di 30 rate, con decadenza dal beneficio in caso di mancato pagamento anche di una sola rata: in tal caso, dunque, il contribuente sarà tenuto al versamento, in unica soluzione ed entro 30 giorni, del residuo importo a debito, compresi gli interessi (art. 24).