



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 10 Ottobre 2025

IVA

Il particolare rapporto tra dichiarazione integrativa e rimborso IVA

di **Gianfranco Antico**

GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Affitto d'azienda: aspetti civilistici e contabili

di **Viviana Grippo**

IVA

Quando spetta la restituzione dell'IVA non dovuta al fornitore

di **Marco Peirola**

CRISI D'IMPRESA

Cessione azienda in composizione negoziata: esclusa la responsabilità civilistica e fiscale del cessionario

di **Fabio Giommoni**

CONTENZIOSO

Sanzioni proporzionali adeguate da perseguire per mezzo di allegazioni documentate

di **Silvio Rivetti**

EDITORIALI

Finanza agevolata, come trasformare bandi e crediti d'imposta in progetti

di **Milena Montanari**

IVA

Il particolare rapporto tra dichiarazione integrativa e rimborso IVA

di **Gianfranco Antico**

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

IVA IN PRATICA

IN OFFERTA PER TE € 65 + IVA 4% anziché € 10 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

In materia di IVA, continua a far discutere la possibilità o meno per il contribuente di modificare la scelta operata in sede di dichiarazione in ordine all'utilizzo dell'IVA eccedente. La richiesta di rimborso, piuttosto che la compensazione, avendo carattere negoziale, è in via di principio irretrattabile e come tale non può essere oggetto di dichiarazione integrativa. Tuttavia, la possibilità di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito IVA, optando invece per la compensazione, è stata già ammessa da alcuni documenti di prassi, che hanno di fatto consentito l'integrativa non solo per correggere errori od omissioni, ma anche per modificare la scelta espressa in merito alla destinazione dell'eventuale credito maturato, pur se con dei precisi limiti.

Premessa

La possibilità o meno di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito IVA, optando invece per la compensazione, continua a essere terreno di scontro, in assenza di una norma *ad hoc*.

Analizziamo, quindi, la questione, rilevando il pensiero della giurisprudenza di legittimità e gli orientamenti di prassi, così da offrire delle linee guida che possano meglio orientarlo nelle scelte.

La norma

Il Legislatore interno, con l'art. 8, comma 6-*bis*, D.P.R. n. 322/1998 – fermo restando l'applicazione delle sanzioni e di quanto contenuto nell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997^[1] – consente l'integrazione delle dichiarazioni ai fini IVA per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore

imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni ordinarie di cui all'art. 3, D.P.R. n. 322/1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57, D.P.R. n. 633/1972. I successivi commi 6-ter e 6-quater, art. 8, D.P.R. n. 322/1998, disciplinano le modalità di fruizione.

In particolare:

- l'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni integrate, presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione ai sensi dell' art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, ovvero chiesto a rimborso, sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli artt. 30[2] e 34, comma 9[3], D.P.R. n. 633/1972;
- l'eventuale credito risultante dalle dichiarazioni integrate ma presentate invece oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9, D.P.R. n. 633/1972, ovvero può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di una minore eccedenza detraibile.

L'ultimo pronunciamento della Corte di Cassazione

Con l'ordinanza n. 16592/2025, la Corte di Cassazione è intervenuta sulla questione[4], a seguito del ricorso operato da una società, avverso la sentenza di II grado, con cui i giudici di appello hanno escluso l'effetto sostitutivo della dichiarazione integrativa, presentata dalla contribuente, assegnando rilevanza alla circostanza che essa non avesse comportato modifiche ricadenti su elementi essenziali della stessa, essendo rimaste immutate la volontà di chiedere il rimborso dell'IVA a credito e l'entità dello stesso. Sostiene la ricorrente che la presentazione della dichiarazione integrativa comporta la sostituzione della dichiarazione emendata a quella originaria, senza che a ciò osti la natura dell'errore emendato[5]. Osservano i massimi giudici che secondo un consolidato orientamento, sebbene le denunce dei redditi costituiscano di

norma delle dichiarazioni di scienza e possano, quindi, essere modificate ed emendate, anche in sede giudiziale, in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti^[6], le scelte che il contribuente può operare, in quest'ambito: *«attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'Erario, ad esempio per avvalersi di un beneficio fiscale o per optare per il rimborso piuttosto che per l'utilizzazione in compensazione di un credito d'imposta, implicano una manifestazione di volontà, cui la concessione del beneficio o quell'opzione è subordinata, avente valore di atto negoziale, la quale è, in quanto tale, irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione»* (Cass., Sez. V, sent. n. 31237/2019; vedi anche Cass., Sez. Trib., ord. n. 33373/2024, punto 4.5)^[7].

Il principio di generale emendabilità della dichiarazione, sia essa dei redditi che dell'IVA, si riferisce, infatti, all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale e obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 ss., c.c.^[8]. Pertanto: *«la scelta operata dal contribuente di chiedere a rimborso il credito d'imposta, piuttosto che utilizzarlo in compensazione, ha carattere negoziale. Come tale è irretrattabile e non può, pertanto, essere oggetto di dichiarazione integrativa»*.

Se, pertanto, la dichiarazione integrativa presentata dalla società non era idonea a incidere sulla richiesta di rimborso *«fatta con la dichiarazione annuale»*, certamente quest'ultima lo era per attivare in capo all'Amministrazione finanziaria i poteri di verifica della sussistenza del credito chiesto a rimborso, sicché è alla data di presentazione dell'originaria dichiarazione che l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto far riferimento ai fini della decorrenza degli interessi di cui all'art. 38-bis, comma 1, seconda parte, D.P.R. n. 633/1972, non essendo giustificata una diversa decorrenza.

Per gli Ermellini una tale conclusione non è contraddetta da un suo precedente – Cassazione, n. 7983/2022 – in cui, con riferimento alla dichiarazione di successione, si è affermato che: *«in caso di dichiarazione presentata oltre i termini di decadenza previsti dall'art. 27 del D.Lgs. n. 346 del 1990, l'obbligo di pagamento si ricollega alla spontanea presentazione della dichiarazione integrativa, con la conseguenza che solo da tale momento l'imposta potrà essere liquidata e diverrà esigibile e si potranno far decorrere gli interessi in caso di ritardato pagamento, ove esso avvenga oltre sessanta giorni dall'avviso di liquidazione; decorrenza che non può avvenire da una data anteriore, e segnatamente dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione originaria, atteso che a tale data l'ufficio non aveva attivato il potere di accertamento relativo a omissione o infedeltà della dichiarazione nel termine di decadenza previsto dalla legge, né vi era, in assenza di liquidazione, un credito liquido ed esigibile sul quale computare gli interessi, o una mora rispetto alla scadenza dell'obbligo di pagamento»*.

Invero, nella fattispecie esaminata dalla Corte in quel giudizio, la dichiarazione integrativa era stata presentata al fine di sanare l'omesso inserimento nell'originaria dichiarazione di altri cespiti immobiliari caduti in successione, sicché l'Amministrazione finanziaria fino alla

presentazione della dichiarazione integrativa non aveva conoscenza dell'esistenza di tali ulteriori cespiti rientranti nella successione ereditaria e della loro incidenza ai fini della liquidazione dell'imposta e della sua esigibilità.

Diversamente, nel caso di specie l'esistenza di un credito IVA e la sua eventuale rimborsabilità era già nota all'Amministrazione finanziaria con la presentazione dell'originaria dichiarazione, che la CGT di II grado, con incontestato accertamento in fatto, ha affermato essere rimasta *«del tutto immutata»*, avendo la dichiarazione integrativa *«riguardato elementi diversi e non rilevanti ai fini di cui si discute»*, consistendo nella rappresentazione dell'avvenuto spontaneo versamento dell'IVA indetraibile originariamente indicata in eccesso e, dunque, *«nella semplice illustrazione di un dato già “sterilizzato” e privo di effetti sull'entità dell'imposta da rimborsare e sulla relativa istruttoria»*.

In questo caso, dunque, la variazione apportata alla dichiarazione originaria con l'integrativa avrebbe potuto al più legittimare la richiesta alla società da parte dell'Amministrazione finanziaria di produrre eventuale ulteriore documentazione, ove strettamente necessaria ai fini dell'erogazione del rimborso.

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria

La possibilità di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito IVA, optando invece per la compensazione, è stata già ammessa da alcuni documenti di prassi.

Originariamente, detta facoltà è stata riconosciuta – in assenza di una disciplina della dichiarazione integrativa ai fini IVA distinta e autonoma da quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP – mediante la presentazione della c.d. dichiarazione integrativa “a favore” nei termini di cui all'art. 2, comma 8-bis, D.P.R. n. 322/1998, nella formulazione vigente fino al 23 ottobre 2016, ovvero *«non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo»* (cfr. in tal senso, le circolari n. 17/E/2011, n. 25/E/2012 e n. 35/E/2015).

Successivamente, l'art. 5, comma 1, lett. b), n. 2), D.L. n. 193/2016, conv. con modif. dalla Legge n. 225/2016, ha aggiunto il comma 6-bis, all'art. 8, D.P.R. n. 322/1998, attualmente in vigore, così introducendo una disciplina “ad hoc” della dichiarazione integrativa ai fini IVA. La nuova disciplina della dichiarazione integrativa ai fini IVA, distinta e autonoma, ma modellata e tendenzialmente coincidente con quella propria delle imposte sui redditi e dell'IRAP, equipara i termini entro i quali è possibile presentare la dichiarazione integrativa, a prescindere dalla circostanza che gli errori e le omissioni da emendare siano a favore dell'Amministrazione finanziaria o del contribuente.

Già con la risposta a interpello n. 231/E/2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla possibilità di rettificare l'originaria richiesta di rimborso del credito

IVA, optando invece per la compensazione^[9]. A tal proposito, il documento di prassi richiamato consente di modificare la scelta dell'utilizzo del credito IVA (da rimborso a detrazione/compensazione):

- sempreché il rimborso non sia stato ancora eseguito;
- presentando una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall' 57, D.P.R. n. 633/1972;
- indicando il credito risultante dalla dichiarazione integrativa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa.

Orientamento confermato successivamente, con la risposta a interpello n. 328/E/2022, dove peraltro l'Autorità fiscale italiana si è occupata anche del differimento dei termini di decadenza di cui all'art. 57, comma 3, D.P.R. n. 633/1972^[10], richiamando la circolare n. 328/E/1997, ove è stato chiarito che: *«Tale misura assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che, non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli».*

Per l'Agenzia delle Entrate, il rinvio ai termini stabiliti dall'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, a opera del comma 6-bis, dell'art. 8, D.P.R. n. 322/1998 – con riferimento alle tempistiche di presentazione della dichiarazione integrativa ai fini IVA – non può che far riferimento ai termini “ordinari” disciplinati dal comma 1, dell'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, per finalità di coerenza e organicità del sistema. Orbene, il “differimento” contemplato dal comma 3, del richiamato art. 57, D.P.R. n. 633/1972, rappresenta uno «strumento di controllo», volto a evitare strumentalizzazioni che potrebbero ravvisarsi nell'ipotesi in cui, come detto, il contribuente pretestuosamente «temporeggi» nell'ottemperare alla richiesta dell'ufficio di presentazione della documentazione necessaria ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA, con l'obiettivo di far decorrere i termini per l'accertamento. Trattasi, dunque, di una misura posta a presidio dei poteri dell'ufficio, la cui applicazione discende dall'adozione di una condotta del contribuente scorretta od omissiva, da cui pertanto non può derivare un beneficio a suo favore, qual è l'allungamento dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa^[11].

Brevi conclusioni

Come è noto, il rimborso del credito d'imposta consiste nella restituzione al contribuente delle somme che ha indebitamente versato o che ha versato in misura superiore a quelle dovute e si concretizza in una posizione creditoria che può essere oggetto di una domanda di restituzione delle somme illegittimamente prelevate.

A chi ha erroneamente pagato è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si

traduce nella possibilità di presentare l'istanza di rimborso, la cui disciplina si differenzia a seconda della natura delle imposte, periodica e non, dirette e indirette.

E come rilevato in Cassazione n. 33373/2024, l'indicazione del credito nella dichiarazione IVA non implica, di per sé, la manifestazione di volontà di ottenimento del rimborso, dovendosi al riguardo verificare se nella compilazione della dichiarazione annuale possa in concreto rinvenirsi l'esplicitazione di una tale volontà. E infatti, la domanda di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale, la quale configura formale esercizio del diritto (Cass., n. 26371/2019).

In tema di detrazione IVA, non è la presentazione della dichiarazione IVA che regge, in quanto tale, la spettanza della detrazione, ma la sussistenza dei presupposti sostanziali per la sua fruizione. Il credito vantato dal contribuente nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, quindi, una volta dimostrata l'effettiva esistenza del credito, risultante dai registri IVA e dai documenti prodotti all'ufficio, l'Amministrazione finanziaria non può negare la compensazione, pur in mancanza della dichiarazione, in quanto in tale modo la PA verrebbe posta nella medesima condizione in cui si sarebbe trovata qualora il contribuente avesse presentato la dichiarazione (Cass., n. 3066/2023), sempre che – a nostro avviso – non siano scaduti i termini per l'esercizio dei poteri di controllo.

Sul rapporto tra detrazione e rimborso del credito IVA, la giurisprudenza è pacifica nell'affermare che fra il diritto a detrazione e quello al rimborso del contribuente di un credito IVA esiste un meccanismo di alternatività che impedisce di sperimentare entrambi i rimedi da parte del contribuente rispetto all'eccedenza d'imposta. Infatti: *«In tema di IVA, la facoltà del contribuente di portare in detrazione il credito d'imposta può essere esercitata soltanto nell'anno successivo alla maturazione di detto credito, mediante annotazione nel registro di cui all'art. 25, del D.P.R. n. 633 del 1972, derivando tale preclusione dagli artt. 32, comma 2, e 55, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972. Ne consegue che, una volta maturata tale preclusione, il contribuente può soltanto domandare il rimborso della maggior imposta pagata, nei limiti e con le forme prescritte per la relativa istanza»* (cfr. Cass. n. 16257/2007).

Tuttavia, il contribuente può modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito solamente, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo, in quanto il principio di alternatività tra rimborso e detrazione esclude l'illimitata possibilità di revoca della scelta del rimborso, originariamente effettuata (Cass. n. 15180/2014; Cass. n. 5387/2017; Cass. n. 23852/2019).

E come rilevato nella risposta a interpello n. 217/E/2023, da una serie di precedenti (risoluzioni n. 99/E/2014 e n. 82/E/2018, nonché circolare n. 35/E/2015, risposte a interpello n. 231/E/2020, n. 292/E/2020, n. 289/E/2021 e n. 328/E/2022) possono essere tratti alcuni principi, tra cui la revocabilità della manifestazione di volontà sottesa alla richiesta di rimborso, con rinuncia alla stessa e la modificabilità della richiesta formulata, nei limiti emendativi delle dichiarazioni annuali.

[1] Norma che disciplina il ravvedimento operoso.

[2] Norma che disciplina il versamento del conguaglio e il rimborso dell'eccedenza.

[3] Dettato per il regime speciale dei produttori agricoli.

[4] A margine, gli Ermellini hanno ribadito che il provvedimento con cui l'Amministrazione finanziaria neghi il rimborso di un credito, sia esso riferibile a tributi o agli interessi dovuti sugli stessi, *«non ha, neppure sostanzialmente, natura di avviso di accertamento (che presuppone necessariamente una pretesa tributaria nuova), sicché l'atto non deve avere una motivazione simile a quella prevista da specifiche disposizioni di legge per gli atti costituenti esercizio della potestà impositiva»* (conforme Cass. n. 8998/2014). Inoltre, nelle controversie aventi a oggetto l'impugnazione del rigetto di un'istanza di rimborso il contribuente riveste la qualità di attore in senso non solo formale – come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo – ma anche sostanziale, sicché grava sul contribuente l'onere di fornire la prova della propria domanda, mentre l'ufficio, non esplicitando alcuna “pretesa” (impugnata dal contribuente), come avviene con l'avviso di accertamento o di liquidazione, o l'irrogazione di una sanzione, *«non incontra nella motivazione del provvedimento espresso di diniego gli obblighi impostigli dalle specifiche disposizioni in materia di motivazione degli atti impositivi, tant'è che nell'eventuale giudizio di impugnazione di quel provvedimento può prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa. Ne consegue che, non potendosi attribuire alla motivazione del provvedimento di rigetto (equivalente, peraltro, al cd. silenzio-rifiuto, del pari impugnabile) il carattere dell'eshaustività, può ritenersi adeguata una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, e che si fondi sull'insussistenza dei presupposti per il rimborso, richiamando altresì le norme di riferimento e gli eventuali provvedimenti adottati (Cass. n. 25999 del 2022; in termini anche Cass. n. 22620 del 2023)»*. Nel caso di specie, i giudici di appello, con la statuizione censurata, hanno disatteso tali principi erroneamente qualificando come espressione di «potere impositivo» nonché «dell'azione autoritativa» dell'Amministrazione finanziaria l'individuazione del periodo di sospensione posto a base del provvedimento di diniego di rimborso impugnato.

[5] La società in data 20 giugno 2012 presentava la dichiarazione IVA per l'anno d'imposta 2011, chiedendo il rimborso di una parte dell'IVA maturata a credito. Successivamente, in data 27 settembre 2013 presentava dichiarazione integrativa immodificata sia nella richiesta di rimborso del credito IVA sia nell'entità dello stesso. L'Agenzia delle Entrate ha calcolato il termine di inizio della decorrenza degli interessi di cui all'art. 38-bis, comma 1, seconda parte, D.P.R. n. 633/1972 (*«novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione»*) dalla data della presentazione della dichiarazione integrativa, e ciò è stato ritenuto illegittimo dal giudice di appello sul rilievo che la dichiarazione integrativa di fatto non aveva inciso sugli “elementi essenziali” della prima dichiarazione.

[6] Cfr. Cass., SS.UU. n. 13378/2016.

[7] Per gli Ermellini deriva che l'utilizzazione o meno del credito d'imposta è lasciata alla libera scelta del contribuente e implica una manifestazione di volontà che viene espressa nella dichiarazione, manifestazione di volontà necessaria per formulare la richiesta di rimborso del credito IVA, che può essere revocata, con rinuncia alla stessa (cfr. anche risposta a interpello n. 217/E/2023); diversa è, invece, l'ipotesi di errore della dichiarazione, che assume una rilevanza specifica, a seconda che lo stesso sia emendabile (e in questo caso la dichiarazione dei redditi rappresenta una dichiarazione di scienza) o non emendabile (perché concerne la parte negoziale della dichiarazione dei redditi), essendo necessario nel secondo caso che il contribuente dimostri il carattere essenziale e obiettivamente riconoscibile dell'errore.

[8] Cass., Sez. V, sent. n. 35133/2022; in termini, Cass. n. 7294/2012 e Cass. n. 1117/2018.

[9] E la stessa Agenzia delle Entrate – risposta a interpello n. 289/E/2021 – ha riconosciuto la possibilità di presentazione di una dichiarazione IVA integrativa per apporre il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, prima assenti, anche se il contribuente non modifica la destinazione a rimborso del credito IVA e nonostante l'archiviazione della prima istanza di rimborso. E le predette integrazioni non comportano l'irrogazione di sanzioni, in quanto non sono riconducibili a un errore o a una violazione.

[10] Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a 15 giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

[11] Resta fermo che, in base all'art. 1, D.P.R. n. 443/1997, nell'ipotesi in cui il rimborso fosse denegato per difetto dei presupposti stabiliti dall'art. 30, D.P.R. n. 633/1972, con contestuale riconoscimento della spettanza del credito, ne sarebbe ammessa la «*detrazione, successivamente alla notificazione*» del provvedimento di diniego, «*in sede di liquidazione periodica, ovvero nella dichiarazione annuale*».

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Iva in pratica"](#).

Affitto d'azienda: aspetti civilistici e contabili

di Viviana Grippo

Convegno di aggiornamento

Riforma fiscale nelle operazioni straordinarie

Scopri di più

Con la [risposta a interpello n 126/E/2025](#) l'Agenzia delle Entrate affronta il tema sollevato da un contribuente, che ha stipulato un **contratto di affitto di azienda**, pagando all'atto della registrazione dello stesso una **imposta di registro in misura fissa**. Il contribuente ha chiesto quanto dovrà corrispondere per le successive annualità di contratto. Le Entrate ritengono che **l'imposta di registro in misura fissa**, applicata al momento della registrazione del contratto di affitto del ramo d'azienda qui in oggetto, **non sia dovuta in occasione della scadenza di ogni singola rata annuale** finalizzata all'assolvimento del pagamento dell'imposta di registro proporzionale dovuta, ai sensi dell'[art. 35, n. 10-quater, D.L. n. 223/2006](#), in quanto **tale imposta d'atto è collegata al servizio di registrazione offerto dallo Stato**; imposta che **non può essere rateizzata**.

La pronuncia ci dà lo spunto per ripercorrere **l'affitto d'azienda in chiave contabile**.

Il Codice civile, [artt. 1615 ss. e artt. 2561 e 2562](#), disciplina il **contratto di affitto d'azienda**.

In particolare, con tale contratto il proprietario del bene "azienda" si obbliga, dietro corrispettivo, a permettere il **godimento della stessa ad altro soggetto che potrà esercitarla** (sotto la ditta che la contraddistingue) e gestirla **senza modificarne la destinazione** e in modo da **conservare l'efficienza dell'organizzazione** e degli impianti e le normali dotazioni. La **forma del contratto** è quella dell'atto pubblico o scrittura privata autenticata depositata presso il Registro Imprese della CCIAA nel termine di **30 giorni dall'atto stesso**.

In merito agli **obblighi del proprietario** che concede in affitto l'azienda, occorre rifarsi alle **norme dettate in tema di locazione**; in particolare, egli ha l'obbligo di **consegnare l'azienda nello stato in cui la stessa sia utilizzabile** secondo la produzione a cui è destinata. All'affittante è dato anche il **diritto di controllare l'operato dell'affittuario** e, in particolare, il proprietario potrà accertare il **corretto svolgimento dell'attività aziendale** e chiedere la **risoluzione del contratto se l'affittuario non adempie** ai suoi obblighi. A sua volta il proprietario dell'azienda, secondo il disposto dell'[art. 2557, c.c.](#), **non potrà per 5 anni svolgere una attività concorrenziale** rispetto a quella svolta dall'azienda affittata.

Quello che va sottolineato è che in vigenza di affitto d'azienda, [art. 2558, c.c.](#), se non diversamente pattuito, l'affittante **subentra nei contratti stipulati dal proprietario** inerentemente l'attività aziendale, fatta salva la **facoltà del terzo contrente di recedere entro tre mesi** dalla notizia dell'avvenuto affitto e sempre che sussista giusta causa.

Al termine del contratto di affitto:

I contratti già esistenti ad inizio dell'affitto ed esistenti anche al termine	Restano in capo al proprietario , quindi all'azienda
i contratti stipulati dall'affittuario ed esistenti anche al termine	Restano in capo all'affittuario

In merito ai debiti e crediti aziendali il codice civile dispone quanto segue:

Crediti relativi all'azienda ceduta	La cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel Registro delle imprese . Tuttavia, il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'alienante.
Debiti relativi all'azienda ceduta	L'alienante non è liberato dai debiti , inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda , se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

Lo **scioglimento del contratto di affitto può avvenire per estinzione, recesso** ovvero **risoluzione**.

Definito il contratto di affitto nelle sue tracce fondamentali occorrerà capire come **gestirlo contabilmente**, si faccia un **esempio**.

Vengono trasferiti con atto notarile i seguenti valori:

ATTIVO	
Impianti	300.000
Rimanenze di merci	190.000
Crediti vs clienti	50.000
PASSIVO	
Fondo trattamento fine rapporto	60.000
Fondo Ammortamento Impianti	180.000
Patrimonio netto	300.000

Alla **data di atto**, l'**affittuario** dovrà rilevare le seguenti scritture:

Crediti vs clienti	a	Debiti vs affittante	50.000
Diversi	a	Diversi	
Impianti			300.000
Rimanenze di merci			190.000
a	Fondo TFR	60.000	
a	F. do amm. Impianti	180.000	
a	Debito vs affittante	300.000	
R.I. di merci	a	Rimanenze di merci	190.000

Al termine dell'affitto, considerato che nel corso di esso l'affittuario ha rilevato contabilmente ogni operazione contabile di carattere ordinario, **occorrerà determinare le differenze inventariali** verificatesi in vigenza di contratto e **definire le consistenze patrimoniali a valori contabili**. A tale fine occorrerà creare ed utilizzare un conto transitorio che si potrà denominare **“Rettifiche finali affitto d'azienda”**, nel quale andranno a confluire i conguagli tra le parti, tale voce rappresenterà a seconda dei valori, una sopravvenienza attiva o una sopravvenienza passiva.

IVA

Quando spetta la restituzione dell'IVA non dovuta al fornitore

di **Marco Peirola**

Master di specializzazione

IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

L'[art. 8, comma 1, Legge n. 167/2017](#) (Legge europea 2017) ha novellato l'[art. 30-ter, D.P.R. n. 633/1972](#), al fine di disciplinare il **rimborso dell'IVA non dovuta**.

Sono **2 le fattispecie** regolate dalla norma, di cui la prima è riferita al caso dell'applicazione di **un'IVA non dovuta a una cessione di beni** o ad una prestazione di servizi **accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria**.

In questa ipotesi, il [comma 1 dell'art. 30-ter, D.P.R. n. 633/1972](#), che corrisponde al contenuto dell'[art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992](#), avente per oggetto il c.d. **rimborso anomalo**, dispone che il cedente/prestatore presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, **entro il termine di 2 anni dal versamento della medesima** ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il **presupposto per la restituzione**.

La seconda fattispecie regolata dalla norma è relativa al caso in cui il **cessionario/committente**, che abbia corrisposto, in via di rivalsa, l'IVA non dovuta al cedente/prestatore, ha **riversato l'imposta all'Erario a seguito di un accertamento divenuto definitivo**.

In questa ipotesi, il cedente/prestatore può presentare la domanda di rimborso **entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'imposta pagata a titolo di rivalsa**.

Se, quindi, il cedente/prestatore ha, a pena di decadenza, **2 anni di tempo dal pagamento dell'imposta per attivare la richiesta di rimborso** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il cessionario/committente può, invece, proporre l'**azione di ripetizione nei confronti del cedente/prestatore entro il termine decennale di prescrizione** previsto dagli [artt. 2033 e 2946, c.c.](#).

La Corte di Giustizia UE, nella [causa C-427/10 del 15 dicembre 2011](#), relativa al caso Banca Antoniana Popolare Veneta, ha ritenuto che il **disallineamento dei termini di rimborso** a disposizione, rispettivamente, del cedente/prestatore e del cessionario/committente non sia, di

per sé, **incompatibile con l'ordinamento comunitario**. La **tutela dei principi di effettività e di equivalenza** esige, tuttavia, che sia garantita la **restituzione dell'IVA al cedente/prestatore** se esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente.

Giunto al vaglio della Corte di cassazione il tema della coesistenza del doppio termine di rimborso, i **giudici di legittimità hanno recepito**, in modo alquanto rigoroso, le **indicazioni della Corte europea**, ritenendo che – per la restituzione dell'imposta al cedente/prestatore – **non sia sufficiente la mera richiesta di rimborso** avanzata dal cessionario/committente, essendo **necessario un provvedimento coattivo che disponga l'obbligo di pagamento** a suo favore.

In sostanza, il cessionario/committente, al quale venga disconosciuta la detrazione operata in ragione della natura indebita dell'imposta si rivolge al proprio cedente/prestatore per **ottenere la restituzione**, per cui è logico ritenere che, se quest'ultimo ha provveduto al relativo rimborso, **in modo spontaneo o coattivo**, avrà diritto – anche oltre il **termine biennale di decadenza** – ad essere reintegrato dall'Amministrazione finanziaria; in caso contrario, l'Erario trarrebbe un indebito arricchimento a danno del cedente/prestatore, sul quale finirebbe per gravare il tributo con una **evidente violazione del principio di neutralità**.

Pertanto, con l'obiettivo di **evitare che il rimborso dell'imposta non dovuta risulti**, di fatto, impossibile o eccessivamente difficile quando il cedente/prestatore risulti esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente, il [comma 2 dell'art. 30-ter, D.P.R. n. 633/1972](#), non subordina la restituzione dell'imposta all'esistenza di un provvedimento coattivo, rivolto al cedente/prestatore, considerando **ugualmente rilevante** la situazione in cui quest'ultimo abbia **rimborsato l'imposta alla propria controparte in modo spontaneo**.

Infine, il [comma 3 dell'art. 30-ter, D.P.R. n. 633/1972](#), pone un **limite più generale al diritto di rimborso**, disponendo che la restituzione dell'imposta è **esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale**.

A questo riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 50/E/2025](#), ha formulato l'esempio in cui il **rapporto contrattuale instaurato tra le parti** venga riqualificato da **contratto d'appalto di servizi a contratto di somministrazione di lavoro** e, di conseguenza, recuperata l'IVA inizialmente esposta in fattura.

Nel documento di prassi si afferma che se, a seguito dell'attività di controllo da parte dell'ufficio, il rapporto contrattuale tra le parti venga riqualificato e, conseguentemente, **escluso il diritto alla detrazione dell'IVA** collegata alle prestazioni relative al contratto asseritamente ritenuto di appalto per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, **non essendo configurabile una prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA**, **non potrà darsi luogo ad alcuna restituzione dell'imposta**.

In proposito, occorre rilevare che la mera riqualificazione del contratto **non è idonea, di per sé, a configurare un'ipotesi di frode fiscale**, la quale non può infatti discendere dalla **sola invalidità del negozio giuridico** utilizzato dalle parti per effettuare le operazioni.



In ogni caso, poi, la specifica limitazione prevista quando il versamento dell'IVA sia avvenuto in un contesto di frode fiscale deve essere **opportunamente coordinata con le indicazioni della giurisprudenza**, sia comunitaria che nazionale, in base alle quali il cedente/prestatore **mantiene il diritto al rimborso dell'IVA in precedenza versata in assenza di danno per l'Erario**.

Sul punto, la Cassazione ha affermato che, anche in caso di **operazioni inesistenti**, al cedente/prestatore deve essere **garantita la restituzione dell'IVA se è stato eliminato completamente il rischio di danno erariale**, che ricorre non solo quando il cessionario/committente **non abbia detratto l'imposta** o, in caso contrario, abbia già **provveduto alla relativa rettifica**, ma anche quando la detrazione operata sia stata **accertata a titolo definitivo dall'Amministrazione finanziaria** e, di conseguenza, la **relativa imposta riversata all'Erario** ([Cass., n. 7080/2020](#)).

CRISI D'IMPRESA

Cessione azienda in composizione negoziata: esclusa la responsabilità civilistica e fiscale del cessionario

di **Fabio Giommoni**



Master di 6 mezze giornate

Crisi d'Impresa

Scopri di più

Una delle soluzioni maggiormente perseguite per il **superamento della crisi di impresa** nell'ambito della procedura di **composizione negoziata** ("CNC") è quella della **vendita dell'azienda ad un soggetto terzo** (c.d. continuità "indiretta"), perché questa consente di **superare le consuete problematiche di reperimento della "nuova finanzia"** (soprattutto per le PMI) necessaria al mantenimento della continuità aziendale. Le **risorse finanziarie necessarie per il rilancio dell'impresa** potranno essere, infatti, **apportate dal cessionario**, soggetto "in bonis" e tendenzialmente caratterizzato da un **"merito creditizio" superiore** rispetto all'azienda che ha fatto ricorso alla CNC.

Nel contesto della vendita dell'azienda in sede di composizione negoziata occorre, però, assicurare al cessionario l'**esclusione da responsabilità per i debiti pregressi riferibili all'azienda**.

Ciò in quanto, in ambito civilistico, l'[art. 2560, c.c.](#), stabilisce che **il cedente non è liberato dai debiti inerenti all'azienda venduta**, anteriori al trasferimento, **se non risulta che i creditori vi hanno consentito** (comma 1) e che anche **il cessionario risponde dei debiti afferenti all'azienda "se essi risultano dai libri contabili obbligatori"** (comma 2).

In ambito fiscale, è prevista una ulteriore **specifica responsabilità** ai sensi dell'[art. 14, D.Lgs. n. 472/1997](#), il cui [comma 1](#) prevede che **«il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore»**.

Si tratta, in estrema sintesi, di una **responsabilità avente le seguenti caratteristiche**:

- è **sussidiaria**, in quanto è previsto il beneficio della **preventiva escussione del cedente** e solo successivamente il Fisco può agire contro il cessionario;
- è **limitata temporalmente** alle **violazioni commesse e/o contestate nell'anno in cui è**

avvenuto il trasferimento e **nei 2 anni precedenti**;

- è operante **nei limiti del valore dell'azienda** (valore dichiarato dalle parti in atto o valore accertato dall'ufficio).

È, inoltre, **limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici** ([comma 2](#)), per cui il cessionario può richiedere all'Agenzia delle Entrate un **certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti** ([comma 3](#)), il quale, se negativo, ha pieno **effetto liberatorio del cessionario** (come vi è effetto liberatorio se il certificato **non è rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta**).

Detta responsabilità fiscale risulta, invece, **illimitata**, nell'ipotesi di **cessione d'azienda attuata in frode dei crediti tributari** ([comma 4](#)).

Nell'ambito della cessione dell'azienda in sede di composizione negoziata, la **possibilità di escludere la responsabilità civilistica del cessionario per i debiti pregressi** (e risultanti dai libri contabili obbligatori) era già prevista dal D.L. n. 118/2021. Attualmente tale facoltà è contenuta nell'[art. 22, comma 1, lett. d\), CCII](#), di cui al D.Lgs. n. 14/2019, il quale prevede che, **su richiesta dell'imprenditore**, il Tribunale, verificata la funzionalità degli atti rispetto alla **continuità aziendale** e alla **migliore soddisfazione dei creditori**, possa autorizzare il **trasferimento dell'azienda in qualunque forma** (e quindi anche mediante conferimento in società), o di suoi rami, **senza gli effetti di cui all'art. 2560, comma 2, c.c.**, previa verifica del **rispetto del principio di competitività** nella selezione dell'acquirente e **dettando le misure ritenute opportune**, tenuto conto delle istanze delle parti interessate al fine di **tutelare gli interessi coinvolti**.

Pertanto, in sede di **vendita competitiva dell'azienda durante la CNC** è possibile **chiedere al Tribunale competente di escludere la responsabilità del cessionario per i debiti pregressi riferibili all'azienda e risultanti dalle scritture contabili** ([comma 2 dell'art. 2560, c.c.](#)). Nel concedere detta autorizzazione il Tribunale deve **verificare la sussistenza delle seguenti condizioni**:

- che il trasferimento sia funzionale alla **continuità aziendale** e al **miglior soddisfacimento dei creditori**;
- che siano tutelati gli **interessi coinvolti nel trasferimento**, tenuto conto delle **istanze delle parti interessate**;
- che sia stato rispettato il **principio di competitività** nella selezione del **destinatario del trasferimento**.

Da notare che, invece, **non è prevista la possibilità di derogare alla responsabilità solidale del cedente** (ex [comma 1 dell'art. 2560, c.c.](#)) per i debiti che eventualmente il **cessionario di accolla a parziale o totale pagamento del prezzo**. Pertanto, ricorrendo tale situazione l'impresa in composizione negoziata che cede l'azienda dovrebbe **acquisire dal cessionario garanzie**, affinché i **debiti che questi si accolla siano poi soddisfatti** (altrimenti potrebbero ricadere sul cedente stesso e comprometterne il risanamento).

A livello fiscale, invece, **non era prevista una specifica deroga nell'ambito della Composizione Negoziata**, dato che la previgente versione del [comma 5-bis dell'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997](#), **escludeva la responsabilità fiscale del cessionario** (salvo il caso di operazione in frode dei crediti tributari) soltanto nelle ipotesi di cessione di azienda realizzata in sede di: **“procedura concorsuale”** (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria), **accordo di ristrutturazione dei debiti, piano attestato di risanamento**, procedimento di **composizione della crisi da sovraindebitamento** o di **liquidazione del patrimonio**.

Ciò comportava un significativo **disincentivo alla cessione dell'azienda nella Composizione Negoziata** (penalizzando dunque la continuità aziendale e la salvaguardia dei posti di lavoro), in quanto l'acquirente sarebbe rimasto **responsabile dei debiti tributari dell'azienda** ceduta nei termini previsti dell'[art. 14, D.Lgs. n. 472/1997](#).

Stante le suddette problematiche con l'[art. 9, comma 1, lett. a\), n. 3\)](#), della Legge delega per la Riforma fiscale (Legge n. 111/2023) è stata prevista la possibilità di estendere **“a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza”**, ivi compresa la CNC, l'esclusione dalle responsabilità previste dall'[art. 14, D.Lgs. n. 472/1997](#), e dall'[art. 2560, c.c.](#).

Le previsioni della delega sono state attuate con l'[art. 3, comma 1, lett. h\), del D.Lgs. n. 87/2024](#) (**“revisione del sistema sanzionatorio tributario”**) che ha riformulato il citato [comma 5-bis](#), il quale ora prevede che (sempre salvo il caso della cessione in frode dei crediti tributari) **la responsabilità dell'acquirente per i debiti fiscali non trova applicazione quando la cessione dell'azienda avviene nell'ambito della composizione negoziata** o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al CCII.

L'esonero dalla responsabilità opera a partire dalle cessioni di aziende effettuate dal **29 giugno 2024** (data di entrata in vigore del citato Decreto) ed è generalizzata, ovvero **prescinde dall'ammontare dei debiti tributari maturati dalla società debitrice riportati nel “certificato dei carichi pendenti”**, che quindi il **cessionario non è più tenuto a farsi rilasciare**.

Va, tuttavia, considerato che il successivo [art. 5, D.Lgs. n. 87/2024](#), ha previsto che *«le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024»* e ciò ha indotto l'Agenzia delle Entrate a sostenere (in occasione di Telefisco del 19 settembre 2024) che, anche **l'esclusione della responsabilità fiscale solidale**, sancita dal [comma 5-bis dell'art. 14, D.Lgs. n. 472/1997](#), in quanto introdotta dal comma 3 del medesimo D.Lgs. n. 87/2024, opera solamente con riferimento alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**.

La posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate è stata **aspramente critica dalla dottrina** e, soprattutto, dal documento n. 3/2025 dell'AIDC-LAB di Milano, secondo il quale, in estrema sintesi, questa deriverebbe da un mero **errore di coordinamento delle norme** del D.Lgs. n. 87/2024 le quali, in generale, si riferiscono alla riforma delle **sanzioni tributarie**, mentre quella in esame in realtà **non riguarda una “violazione tributaria”** e dunque **non dovrebbe soggiacere**

alla predetta specifica decorrenza temporale.

In ogni modo, applicando l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate, risulta che l'esonero da responsabilità fiscale sarà **pienamente operativo** solo relativamente ai trasferimenti di azienda in sede di composizione negoziata effettuati **a decorrere dal 1° gennaio 2027**, dato che, come detto in precedenza, la responsabilità fiscale opera **limitatamente ai 3 periodi di imposta precedenti** (ovvero "quello in corso e i due esercizi precedenti").

Per le **vendite realizzate prima di detta data** (ovvero dal 29.06.2024 al 31.12.2026) sarà, dunque, opportuno **continuare a richiedere il rilascio del "certificato fiscale"** di cui all'[art. 14, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997](#), in modo da limitare la **responsabilità dell'acquirente ai debiti fiscali ivi presenti**.

Da ultimo, è opportuno rammentare l'ulteriore specifica disciplina di **responsabilità solidale dell'alienante e dell'acquirente dell'azienda per i debiti verso il personale dipendente** esistenti al tempo del trasferimento (compreso il TFR), prevista dall'[art. 2112, comma 2, c.c.](#), la quale, per espressa previsione dell'[art. 22, comma 1, lett. d\), CCII](#), non può in ogni caso essere **derogata a fronte dell'autorizzazione del Tribunale** prevista dalla norma.

In linea generale, la **responsabilità del cessionario** per i debiti pregressi relativi ai dipendenti è **disattivabile soltanto mediante specifici accordi sottoscritti nelle ipotesi previste dall'art. 47, Legge n. 428/1990**, ovvero quando il trasferimento riguarda imprese a carico delle quali sia stata aperta la procedura di **liquidazione giudiziale**, oppure siano state ammesse ad un **concordato preventivo di tipo liquidatorio** o sia stata aperta la procedura di **liquidazione coatta amministrativa**.

Non viene richiamata la composizione negoziata, anche se l'attuale versione dell'[art. 191, CCII](#), come novellato dal Correttivo-ter, estende l'**applicazione dell'art. 47, Legge n. 428/1990**, a **tutti gli "strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza"**. Tuttavia, **si ritiene che la composizione negoziata non possa essere considerata uno "strumento di regolazione della crisi"**, almeno in senso stretto, per cui **si dubita sulla possibilità di poter derogare**, in sede di cessione dell'azienda durante la composizione negoziata, **al principio di solidarietà illimitata tra cedente e cessionario**, per tutti i crediti dei lavoratori sussistenti al tempo del trasferimento, mediante il ricorso alla procedura dell'[art. 47, Legge n. 428/1990](#).

CONTENZIOSO

Sanzioni proporzionali adeguate da perseguire per mezzo di allegazioni documentate

di **Silvio Rivetti**

Master di specializzazione

Istituti deflattivi, accertamento e contenzioso dopo la delega fiscale

Scopri di più

È sufficiente leggere l'[art. 20, comma 1, lett. c\), n. 1, Legge n. 111/2023](#), di delega al Governo per la Riforma fiscale, ove si richiede al Legislatore di «*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*», per acquisire definitiva certezza di come la Riforma espressamente **certifichi il fallimento del tradizionale meccanismo di deterrenza**, allestito dal nostro ordinamento, per **contrastare la cronicamente bassa compliance fiscale che lo caratterizza**, e che non ha paragoni nella ristretta cerchia dei Paesi occidentali comparabili: quello di sottoporre **l'asserito trasgressore a un carico di sanzioni gravosissimo**, che facilmente raddoppierà l'importo dell'obbligazione tributaria dovuta e sovente lo **metterà nell'impossibilità di adempiere al debito complessivamente ascrittogli** (di qui, i risicati numeri della riscossione e il ricorso a ogni possibile meccanismo legale **di rateazione dei carichi iscritti a ruolo**, in funzione di parzialissima riequilibrio: terreno fertile per i tradizionali, facili, ma pur sempre di corto respiro, escamotage condonali, oggi connotati da denominazioni tecnicamente fantasiose come "definizione dei carichi", "rottamazione", ecc..).

In questo quadro, per quanto la Riforma fiscale provveda a ridisegnare **in maniera più favorevole al contribuente i criteri di determinazione delle sanzioni**; e per quanto il Legislatore finalmente traduca principi garantisti, già noti all'ordinamento, in norme positive, nondimeno la **prassi quotidiana registra non poche resistenze concrete presso gli uffici finanziari e i giudici tributari nell'applicare**, anche nelle fattispecie meritevoli, i più corretti **parametri di sgravio sanzionatorio** che si rendano nel caso applicabili.

Al riguardo, è allora utile conoscere, per ben maneggiare sia nelle fasi di **confronto preliminare con gli uffici ante-contenzioso**, sia **nella fase contenziosa** (con l'impostazione della causa tributaria e la conduzione del corso del processo), le **regole giuridiche che ammettono la migliore calibratura del carico sanzionatorio**: un carico alla cui riduzione deve immancabilmente mirarsi, **nell'ambito delle procedure di cui sopra**.

È bene ricordare che l'[art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#), rubricato "Criteri di determinazione delle sanzioni", dispone, nella sua versione applicabile alle **violazioni poste in essere sino al 1°**

settembre 2024 (quindi con riguardo alle annualità attualmente oggetto di accertamento), mediante i suoi [commi 1 e 2](#), che, nella determinazione pratica della sanzione, si deve aver riguardo alla **gravità della violazione**, come desunta anche alla luce della condotta del trasgressore, **ai suoi precedenti fiscali** (che ne determinano la “personalità”), alle sue effettive condizioni economiche e sociali (nonché all’opera eventualmente svolta per eliminare o attenuare le conseguenze delle violazioni). E non solo: oltre ai **criteri di tipo “soggettivo”** di cui si è detto, l’[art. 7](#) sopra citato dispone al successivo e fondamentale **comma 4** pure criteri di **tipo oggettivo/comparativo**, per cui, qualora concorrano circostanze **ordinarie** che rendono manifesta la **sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione**, quest’ultima può essere ridotta fino alla metà del minimo (circostanze, si noti, non più “eccezionali”, come nell’originaria versione della norma in vigore fino al 2016).

L’esigenza di ricondurre il carico delle sanzioni irrogate a una **generale e più coerente proporzionalità** è fortemente sentita dal Legislatore della Riforma, che vi provvede mediante **tre importanti interventi innovativi**: in primo luogo, per mezzo del D.Lgs. n. 219/2023 in vigore **dal 18 gennaio 2024**, con l’introduzione dell’[art. 10-ter, Legge n. 212/2000](#) (Statuto del contribuente), il cui [comma 3](#) dispone **l’applicabilità del principio di proporzionalità anche alle sanzioni tributarie**; in secondo e terzo luogo, giusta le novelle recate dal D.Lgs. n. 87/2024 e valide per le violazioni **poste in essere post 1° settembre 2024**, con l’inserimento sia del **comma 3-bis** nel corpo dell’[art. 3, D.Lgs. n. 472/1997](#), per il quale *“La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività”* (non a caso, l’[art. 3](#) in parola è oggi rubricato *“Principi di legalità e proporzionalità”*); sia del nuovo **incipit** dell’[art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#), già citato, il cui comma 1 declama che *«La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all’articolo 3, comma 3-bis»*.

Ora, per quanto **le nuove norme riformate**, regolanti in chiave ribassista le sanzioni tributarie, trovino **applicazione solo per le violazioni post 1° settembre 2024** (per quelle, il nuovo [comma 4 dell’art. 7](#) citato prevede per esempio riduzioni sanzionatorie fino a 1/4, in caso di sproporzione), nondimeno resta fermo che, per i **periodi d’imposta attualmente oggetto di controllo**, sono senz’altro applicabili sia i criteri di adeguamento e riduzione delle sanzioni ai **precedenti fiscali e alle condizioni economico/sociali concrete dei contribuenti**, di cui al già citato [art. 7, comma 4](#), che sono **rimasti immutati**; sia lo stesso **principio di proporzionalità della sanzione**, che è da dirsi immanente all’ordinamento tributario, come si desume dagli **insegnamenti della giurisprudenza tanto unionale** (per tutte, [CGUE, 8 giugno 2023, causa C-640/21, SC Zes Zollner Electronic](#)), quanto **della Corte Costituzionale** ([sent. n. 46/2023](#)). E se si conviene, in uno con i precedenti sopra indicati, che **la sanzione tributaria non è una punizione graniticamente automatica a carico del trasgressore**, ma una **reazione che dev’essere proporzionata all’entità della violazione** rispetto a violazioni simili, e ragionevolmente adattata alle **condizioni del contribuente**, spetterà allora al contribuente stesso e al suo difensore tecnico, non tanto invocare genericamente l’applicazione di principi mitigatori di sanzioni per definizione afflittive e mai gradite, ma di **rappresentare**, in primo luogo, all’attenzione dell’ufficio, i **margini di modulazione delle sanzioni** che la prassi erariale stessa a quest’ultimo impone (si pensi, ad esempio, in tema di sanzioni per **l’omessa compilazione del quadro RW**, all’applicazione delle riduzioni ex [art. 7, comma 4, D.Lgs. n.](#)



[472/1997](#), richiamata alla pag. 59 della [circolare n. 38/E/2013](#)); e in secondo luogo, all'attenzione del giudice del rapporto tributario controverso, l'applicazione delle norme di Legge volte a riportare il carico sanzionatorio alla sua **dimensione più proporzionata e ragionevole**, in equilibrio tra gli **interessi erariali e personali coinvolti**, sulla scorta dell'esame di circostanze concrete, da allegare in maniera documentata e puntuale.

EDITORIALI

Finanza agevolata, come trasformare bandi e crediti d'imposta in progetti

di **Milena Montanari**



Capire e sfruttare le opportunità disponibili

Negli ultimi anni il panorama della finanza agevolata si è arricchito di strumenti diversi: contributi a fondo perduto, crediti d'imposta, super deduzioni, finanziamenti agevolati, voucher per la formazione, sono diventati una leva concreta per chi investe in innovazione, digitalizzazione e sostenibilità.

Il seminario "Finanza agevolata per l'impresa" aiuta a orientarsi tra le varie misure, con l'obiettivo di individuare quelle davvero utili per sostenere i progetti di crescita, senza disperdere tempo ed energie in adempimenti complessi.

Appuntamento in diretta web

L'incontro si terrà **martedì 28 ottobre 2025, dalle 15.00 alle 17.00**, in diretta web. La **partecipazione è gratuita** e dà diritto a **2 Crediti Formativi** per Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Il taglio dell'incontro è pratico e pensato per i professionisti che vogliono dotarsi di strumenti e competenze per proporre soluzioni agevolative ai propri clienti. Allo stesso tempo, l'appuntamento rappresenta un'opportunità per lo Studio, che può integrare la finanza agevolata nella consulenza continuativa e rafforzare il proprio ruolo nel supporto alle scelte di investimento delle imprese assistite.

Investimenti e innovazione: il cuore del programma

La prima parte dell'incontro sarà dedicata agli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi. Verranno approfonditi il Credito d'imposta Transizione 4.0, il Credito

d'imposta Transizione 5.0, il Credito d'imposta ZES unica e l'Ires premiale. I relatori chiariranno condizioni, spese ammissibili e vantaggi fiscali, offrendo spunti per pianificare in modo consapevole gli investimenti aziendali.

La seconda parte sarà invece incentrata sulle agevolazioni per ricerca, sviluppo e innovazione: credito d'imposta R&S e innovazione tecnologica (anche in ottica 4.0 ed ecologica), super deduzione Patent Box e i bandi Brevetti+, Disegni+ e Marchi+ 2025. L'intento è mostrare come collegare ogni beneficio al progetto concreto, dalla tutela della proprietà intellettuale fino alla valorizzazione dei risultati ottenuti.

Dalla teoria all'applicazione: strumenti Euroconference e TeamSystem

La sezione "In pratica" sarà dedicata alla trasformazione dei principi in procedure operative: dalla consultazione dinamica dei bandi al monitoraggio continuo delle opportunità di finanza agevolata e ordinaria per imprese selezionate, fino alla gestione dei progetti con il supporto di un provider esterno come **Change Capital**.

Ampio spazio anche all'utilizzo dell'IA nell'informazione professionale, grazie all'esperienza di **ECinPratica**, che consente di accelerare le ricerche, aggiornare i contenuti e rendere più efficiente la raccolta delle informazioni. Un approccio che aiuta lo Studio a presidiare con metodo il tema delle agevolazioni e a cogliere in tempo le opportunità utili per i propri clienti.

Strumenti operativi e risultati immediati

Al termine dell'incontro i partecipanti disporranno di una panoramica aggiornata delle principali misure agevolative e di indicazioni pratiche per verificare l'ammissibilità delle spese, impostare la documentazione e gestire i flussi di lavoro interni. Saranno illustrati esempi concreti per integrare il monitoraggio dei bandi e la pianificazione degli incentivi nei processi di Studio, con un'attenzione particolare alla collaborazione con i clienti e alla rendicontazione dei progetti.

Relatori e modalità di partecipazione

I lavori saranno condotti da **Debora Reverberi**, Ingegnere gestionale e Dottore in Consulenza Aziendale e Libera Professione, e da **Agostino Bonzani**, Consulente Applicativo TeamSystem. Il confronto tra esperienze diverse offrirà una visione completa, che unisce competenze tecniche e applicazioni pratiche.

Iscriviti subito [cliccando qui!](#)

