

Interpello sulla sospensione degli effetti dell'atto ai fini della tassazione

Marchi, registro al 3%

Il rinvio del pagamento non è condizione

DI FRANCO RICCA

L'atto di cessione di un bene, nel caso di specie un marchio d'impresa, la cui efficacia è subordinata alla condizione che l'acquirente paghi il prezzo pattuito entro un certo termine è soggetto all'imposta proporzionale di registro; la natura meramente potestativa di tale condizione rende inapplicabile la disposizione che assoggetta all'imposta fissa gli atti sottoposti a condizione sospensiva. Lo chiarisce l'Agenzia delle entrate nella risposta ad interpello n. 78/24, dichiarando che tale atto, che produce in sostanza gli effetti della vendita con riserva di proprietà, diversamente da quanto ritenuto dall'interpellante, sconta l'imposta proporzionale, nella fattispecie con l'aliquota del 3%. La questione verte sull'applicazione dell'art. 27 del dpr 26 aprile 1986 (testo unico dell'imposta di registro). Tale disposizione stabilisce, ai primi due commi, che gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono registrati con il pagamento dell'imposta in misura fissa e

che, nel momento in cui la condizione si verifica, oppure l'atto produce i suoi effetti prima dell'avverarsi di essa (eventi la cui realizzazione è soggetta a denuncia ai sensi dell'art. 19, citato dpr), si riscuote la differenza tra l'imposta pagata in sede di registrazione e quella dovuta. In base al successivo comma 3, tuttavia, non si considerano sottoposti a condizione sospensiva le vendite con riserva di proprietà, nonché gli atti sottoposti a condizione che ne fanno dipendere gli effetti dalla mera volontà dell'acquirente o del creditore; in questo caso, quindi, essendo l'efficacia dell'atto subordinata all'avveramento di una condizione sospensiva "meramente potestativa", dipendente cioè dalla semplice volontà del creditore o dell'acquirente, l'atto sconta l'imposta di registro in misura proporzionale. Richiamata sul punto la giurisprudenza di legittimità, l'Agenzia ritiene che la condizione dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento del prezzo da parte dell'acquirente, attribuendo al medesimo il potere decisionale in ordine

all'efficacia del contratto in sé, appare, ai fini fiscali, meramente potestativa e ricade, conseguentemente, nella previsione del citato comma 3. Una simile condizione, osserva l'Agenzia, mantenendo la proprietà del marchio in capo al venditore fino al verificarsi dell'adempimento del pagamento da parte dell'acquirente, realizza in sostanza gli effetti giuridici propri della vendita con riserva di proprietà di cui all'art. 1523 c.c., sicché la registrazione dell'atto in esame è soggetta all'imposta di registro del 3% sui corrispettivi già pagati e su quelli da pagare.

Concessione di acque. Nella risposta n. 77, anch'essa rilasciata ieri, 22 marzo, l'Agenzia ha chiarito che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sugli atti di concessione, compresi quelli relativi ai diritti d'acqua oggetto dell'interpello, la base imponibile, giusta le disposizioni degli artt. 45 e 43 del dpr n. 131/1986, comprende sia l'ammontare complessivo dei canoni previsti per l'intera durata del contratto sia le ulteriori somme "a carattere tariffario" dovuti

dal concessionario. La circostanza che tali ulteriori somme possano variare, di anno in anno, in funzione anche della capacità di mercato dell'azienda che commercializza l'acqua, chiarisce inoltre l'Agenzia, rende applicabile l'art. 35 dello stesso dpr, concernente i contratti a prezzo indeterminato, che al comma 1 prevede che "se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'art. 19". Quanto alla misura dell'imposta proporzionale, conclude l'Agenzia, la fattispecie rientra nel comma 3 dell'art. 5 della tariffa, parte prima, allegata al predetto dpr, secondo cui le "concessioni di diritti d'acqua a tempo determinato, cessioni e surrogazioni relative" sono soggette a registrazione in termine fisso con l'applicazione dell'aliquota dello 0,50%.

© Riproduzione riservata

IL CRITERIO ADOTTATO VALE ANCHE PER LE VIOLAZIONI DELLE DICHIARAZIONI

Omessi versamenti, sanzione di sistema

La nuova sanzione per gli omessi versamenti come riferimento generale nel nuovo sistema anche per le violazioni relative alle dichiarazioni: questo nel caso in cui il contribuente, prima dell'avvio di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria abbia comunque provveduto ad effettuare gli adempimenti dichiarativi, seppur tardivi, ovvero abbia integrato la dichiarazione originaria. È questo il quadro che emerge dalla lettura del provvedimento di riforma del sistema sanzionatorio, per la parte correlata alle violazioni amministrative, nel testo inviato in Parlamento e nel quale, a differenza della prima stesura, vi è un riferimento generale alle violazioni commesse a far data dal 30 aprile 2024. Come detto, la modifica sulla quale nella sostanza si incentrano le novità è quella legata alla identificazione, nell'ambito dell'articolo 13, comma 1, del dlgs 471 del 1997, della sanzione base per gli omessi, carenti o tardivi versamenti di imposta che scenderà dall'attuale 30 al futuro 25%. La misura in questione, naturalmente, diverrà anche il riferimento generale ad esempio per la definizione degli avvisi bonari notificati a seguito della liquidazione delle dichiarazioni ovvero in seguito al controllo formale. In buona sostanza, le riduzioni ad un terzo del minimo (nel caso della liquidazione) ovvero a due terzi del minimo (nel caso di controllo formale) saranno ovviamente parametriche alla nuova misura. Analogamente, anche in materia di compensazioni di crediti non spettanti (secondo la "nuova" definizione contenuta anch'essa nell'articolo 13 del dlgs 471, al comma 4) la misura del 25% si renderà applicabile. La novità tecnicamente più

interessante appare però essere quella relativa alla modifica apportata all'articolo 1 del dlgs 471 del 1997 in relazione alle violazioni di omessa od infedele dichiarazione nel comparto delle imposte sui redditi ed Irap con principi che, per effetto del contenuto dell'articolo 5 del decreto legislativo sono applicabili anche al comparto Iva. In particolare:

in relazione alla omessa presentazione della dichiarazione viene abbandonata la misura variabile tra il 120 ed il 240% e si fissa una unica sanzione pari al 120% delle imposte dovute. In questo senso, il principio generale della determinazione di una sanzione identificata in una certa misura non muta laddove il contribuente non abbia presentato la dichiarazione nei termini ovvero, al massimo, nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario. La novità è però rappresentata dall'ipotesi, delineata nel nuovo comma 1 bis, in cui il contribuente pur non potendo ravvedere da un punto di vista tecnico la violazione dichiarativa, provveda entro il termine di accertamento alla presentazione di una dichiarazione ultra tardiva ed a condizione che non siano stati avviati, nei suoi confronti, controlli anche "preliminari" quali ad esempio l'invio di questionari. In questa ipotesi, la nuova disposizione normativa prevede che la sanzione applicabile sia quella prevista per l'omesso versamento aumentata al triplo e cioè determinata nella misura del 75%. L'ulteriore condizione che pare emergere, seppur indirettamente, è quella legata al fatto che il contribuente abbia versato le imposte oltre i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione. Laddove il versamento sia stato ef-

fettuato entro il predetto range temporale, parrebbe infatti che la norma recepisca il contenuto della risposta ad interpello n. 450 del 2023 che affermava l'applicabilità della sanzione fissa prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione. Laddove, invece, il versamento di imposta avveniva oltre il predetto termine, la risposta delineava come si applicasse, di base, la sanzione proporzionale del 120%. Sanzione base applicabile, ovviamente, nel caso in cui non veniva presentata affatto la dichiarazione, principio che rimane fermo;

nello stesso senso depone il nuovo comma 2 bis dell'art. 1 con riferimento al caso del contribuente che, prima dell'avvio di controlli, integri la dichiarazione originariamente presentata. In questo caso, la sanzione base per l'infedeltà dichiarativa rideterminata dal provvedimento nella misura del 70% (in luogo dell'attuale 90%) è rideterminata al ribasso nella misura della sanzione per omesso versamento aumentata al doppio e dunque nella percentuale del 50%. Poiché, evidentemente, in questa ipotesi si ha rilievo al fatto che i controlli non siano stati avviati, si tratta in concreto del caso in cui il contribuente presenti il ravvedimento operoso. Con la differenza che, laddove il contribuente riceva un questionario, la causa ostativa per il ravvedimento operoso non si sarà concretizzata (mancando un atto impositivo) ma la sanzione base per il ravvedimento stesso tornerà ad essere quella ordinaria e dunque quella pari al 70% della maggiore imposta o del maggior credito utilizzato.

Duilio Liburdi
e Massimiliano Sironi

© Riproduzione riservata

MAXICONCORSO Alle Entrate una nuova graduatoria

Maxi concorso dell'Agenzia delle entrate: attesa per lunedì la graduatoria dei vincitori mentre per gli idonei si aprirà il limbo del 20%. Si va componendo il quadro dei risultati del primo maxi concorso per l'assunzione di oltre 3.970 dipendenti dell'Agenzia delle entrate con una unica prova di risposta a quiz, svoltosi dal 22 al 24 novembre 2023. Un quadro al cui completamente manca un tassello importante e che rischia di ingenerare ricorsi: quello del numero degli idonei. I nodi sono l'applicazione della norma cosiddetta taglia idonei e il denominatore di calcolo della percentuale del 20% di idonei per il concorso. Il dl 44/2023 stabiliva che nei concorsi pubblici sono considerati idonei i candidati nella graduatoria finale entro il 20% dei posti successivi all'ultimo di quelli banditi. Una modifica, in sede di conversione del dl 75/2023, ha invece previsto, cambiando formulazione, che sono considerati idonei i candidati collocati nella graduatoria finale dopo l'ultimo candidato vincitore, in numero non superiore al 20% dei posti messi a concorso. Il bando del concorso dell'Agenzia delle entrate è del 24 luglio 2023, prima della conversione del dl 75/2023. Il punto su cui si stanno confrontando Agenzia e Funzione pubblica è quale disposizione applicare al concorso: se quella del decreto legge vigente al momento del bando o quella della legge di conversione, che però indica come decorrenza quella ai bandi successivi all'entrata in vigore della legge di conversione. L'interpretazione cambia, e non di poco, il numero degli idonei. Negli esiti pubblicati sul sito dell'Agenzia il 15 dicembre 2023, si indicavano 3.940 vincitori e 1.970 idonei calcolati sulla base del 20% di coloro che hanno ottenuto 21 dopo l'ultimo vincitore. Ora però si rischia il ricalcolo. Accanto al superamento della prova senza essere vincitori bisogna rientrare nella quota del 20% di cosa? Due le interpretazioni: di quanti hanno superato la prova o dei posti messi a bando su base regionale. Secondo quanto risulta a ItaliaOggi, le interlocuzioni tra l'Agenzia delle entrate e la funzione pubblica puntano a ottenere un parere o un intervento di prassi amministrativa chiarificatore. Il rischio concreto è che dopo l'indicazione della graduatoria vincitori, per cui si procederà all'assunzione, si apra un fronte di contenzioso di quelli che a dicembre si sono ritrovati nei 1.970 e dopo il ricalcolo su base regionale potrebbero invece risultare esclusi o congelati in attesa che il nodo interpretativo venga sciolto.

Cristina Bartelli

© Riproduzione riservata