

## In evidenza



### Notizie *Flash*

**Triplice intervento delle Entrate sulle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e interventi di risparmio energetico**



### Il Punto sull'Iva

**La comunicazione per operazioni di importo pari o superiore a €3.000: come funziona il nuovo "spesometro"**



### Approfondimenti monografici

**Percorso ad ostacoli per le compensazioni del 2011**



## Notizie *Flash*

- Triplice intervento delle Entrate sulle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e interventi di risparmio energetico pag. 4
- *Vademecum* su 55% e sui benefici Irpef e Iva legati alle spese di ristrutturazione pag. 4
- Grandi contribuenti non residenti: tutoraggio demandato alla DRE Abruzzo pag. 4
- Immobili all'estero in RW: diritti reali da dichiarare per quote e valore d'acquisto pag. 5
- *Stock option* nel settore finanziario: i codici tributo per l'addizionale pag. 5
- Scommesse sul *Web*: vincite *on-line* su Unico tra i redditi diversi pag. 5
- La detrazione per i figli a carico può essere fruita per intero da un solo genitore pag. 5
- Opere in concessione: oneri di manutenzione da calcolare sull'intera opera pag. 6
- Tabelle Aci: pubblicate le nuove tariffe 2011 pag. 6
- Nuovi coefficienti per l'usufrutto: in Gazzetta il decreto con il prospetto pag. 6
- Diritto annuale 2011 per soggetti che si iscrivono nel Registro imprese e nel REA pag. 6
- Il valore dell'immobile va calcolato al momento della stipula del preliminare pag. 6
- Non esiste un principio generale che obblighi l'A.F. al contraddittorio preventivo pag. 7
- Le scritture contabili non costituiscono prova legale pag. 7
- L'avviamento di un'azienda non può essere svalutato solo per la riduzione di valore dei singoli beni pag. 7
- Cartelle mute prima di giugno 2008: nulle no, ma annullabili pag. 7
- Elenco dei soggetti *non profit* esenti Ires per il 2010 pag. 8
- *Software Ipec* e aggiornamento F24, F24 *on-line* e Comunicazione da Enti esterni pag. 8



## Focus di pratica professionale

- [Le nuove regole per la tracciabilità finanziaria negli appalti pubblici](#) pag. 9



## Approfondimenti monografici

- [Percorso ad ostacoli per le compensazioni del 2011](#) pag. 14

IVA

## Il Punto sull'Iva

- [La comunicazione per operazioni di importo pari o superiore a €3.000: come funziona il nuovo "spesometro"](#) pag. 24



## Fisco e Estero

- [Trust internazionali alla prova di una nuova trasparenza: i chiarimenti della circolare n. 61/E/10](#) pag. 29



## Scadenzario

- [Principali scadenze dal 16 al 31 gennaio 2011](#) pag. 35



### Notizie flash

#### AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI

##### **Triplice intervento delle Entrate sulle detrazioni per ristrutturazioni edilizie e interventi di risparmio energetico**

Le ritenute d'acconto vanno alle consorziate. La **risoluzione n.2/E del 4 gennaio** precisa che i Consorzi di imprese senza finalità di lucro possono trasferire alle consorziate la ritenuta alla fonte del 10%, che banche e Poste Spa devono effettuare sui bonifici disposti per i *bonus* ristrutturazioni e risparmio energetico. Il documento, infatti, chiarisce che le ritenute possono essere attribuite alle singole imprese una volta azzerato l'eventuale debito Ires del Consorzio e a patto che tale scelta risulti da un atto di data certa (atto costitutivo del Consorzio o verbale del Cda).

[R.M.  
4/01/11  
n.2](#)

[R.M.  
4/01/11  
n.3](#)

[R.M.  
4/01/11  
n.4](#)

[comunicato  
stampa](#)



Sugli oneri di urbanizzazione niente ritenuta per i Comuni. Inoltre, la **risoluzione n.3/E** chiarisce che, per evitare che i Comuni subiscano la ritenuta del 10%, il pagamento degli oneri di urbanizzazione e di quelli collegati alla realizzazione degli interventi agevolati non deve necessariamente essere effettuato tramite bonifico. Tuttavia, se ciò avviene, occorre indicare il Comune come destinatario e, come causale, che si tratta di oneri di urbanizzazione, Tosap, ecc., e non di interventi per il recupero del patrimonio edilizio o il risparmio energetico; non va, quindi, utilizzato l'apposito modulo per le agevolazioni generalmente predisposto dalla banca o dall'ufficio postale.

Ampliamenti Piano Casa agevolati. Infine, con la **risoluzione n.4/E del 4 gennaio**, l'Agenzia chiarisce che i *bonus* del 36 e 55% possono essere richiesti anche per i lavori di ampliamento eseguiti in attuazione del Piano casa, secondo le regole generali previste per le ristrutturazioni. In particolare, viene confermato che l'ampliamento di superfici e volumi è detraibile se riguarda la costruzione dei servizi igienici, come già chiarito dalle precedenti C.M. n. 57/E/98 e n.121/E/98.

[Agenzia Entrate  
guide  
dicembre 2010  
Sito Web](#)



**Vademecum su 55% e sui benefici Irpef e Iva legati alle spese di ristrutturazione**  
Sono state diffuse sul sito *web* delle Entrate le **due guide** aggiornate, dedicate alle agevolazioni fiscali sul risparmio energetico e sulle ristrutturazioni edilizie, contenenti le istruzioni operative per fruire dei benefici.

#### ACCERTAMENTO, VERIFICHE E CONTROLLI

##### **Grandi contribuenti non residenti: tutoraggio demandato alla DRE Abruzzo**

A decorrere dal 1° gennaio 2011, le attività di cui all'art.27, commi 9, 11 e 12 del D.L. n.185/09, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della L. n. 2/09, nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato che assolvono gli obblighi ed esercitano i diritti in materia di Iva direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, comma 1, del DPR n.633/72 con volume d'affari non inferiore a € 100.000.000, sono demandate alla Direzione regionale dell'Abruzzo. A stabilirlo è un **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate del **30 dicembre 2010**.

[Agenzia Entrate  
Provvedimento  
30/12/10](#)



## DICHIARAZIONI

### **Immobili all'estero in RW: diritti reali da dichiarare per quote e valore d'acquisto**

I nudi proprietari sono tenuti a indicare nel modulo RW il valore del diritto d'acquisto così come riportato nell'atto costitutivo e, se il bene è in comunione, nella misura del 50%. Allo stesso modo, per l'usufrutto, se ci sono più titolari, ognuno deve indicare in RW la propria quota parte. In entrambi i casi, il valore rilevante è quello dichiarato nell'atto d'acquisto e, quindi, non va aggiornato di anno in anno. Con la **risoluzione n.142/E del 3 gennaio 2011**, l'Agenzia fornisce chiarimenti in merito agli obblighi di monitoraggio fiscale in caso di nuda proprietà e usufrutto, specificando che il valore dell'immobile da indicare nell'RW è quello d'acquisto e non quello stabilito, di anno in anno, in base ai criteri di valutazione della nuda proprietà e dell'usufrutto. In particolare, il contribuente deve riportare il costo storico d'acquisto della proprietà o degli altri diritti reali dell'attività finanziaria o dell'investimento come risulta dalla relativa documentazione probatoria, maggiorato degli eventuali oneri accessori quali, per esempio, le spese notarili e gli oneri di intermediazione, ad esclusione degli interessi passivi. La risoluzione, inoltre, riprendendo quanto già chiarito con la C.M. n.45/E/10, specifica che, se sullo stesso bene sussistono più diritti reali (come, per esempio, la nuda proprietà e l'usufrutto), sono tenuti al monitoraggio i titolari di entrambi i diritti e, nel caso di più beneficiari dello stesso diritto, ognuno deve compilare l'RW in base alla propria quota.

[R.M.  
3/01/11  
n.142](#)



## IMPOSTE DIRETTE

### **Stock option nel settore finanziario: i codici tributo per l'addizionale**

In attuazione di quanto disposto dalla Manovra estiva (art. 33 del D.L. n. 78/10, convertito, con modificazioni, dalla L. n.122/10), l'Agenzia delle Entrate ha istituito, con la **risoluzione n.1/E del 4 gennaio 2011**, i codici tributo per il versamento dell'addizionale del 10%, applicata alle somme erogate sotto forma di *bonus* e *stock option* ai compensi attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario, nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore, per importi superiori al triplo della retribuzione fissa.

[R.M.  
4/01/11  
n.1](#)



### **Scommesse sul web: vincite on-line su Unico tra i redditi diversi**

Le somme guadagnate partecipando a scommesse su Internet, per esempio attraverso un *casinò* in Rete, sono redditi diversi, quindi tassati per intero, da riportare nel modello Unico e soggetti agli obblighi di monitoraggio. In particolare, quest'ultimo adempimento, che comporta la segnalazione delle vincite nel modulo RW, scatta nel caso in cui il contribuente-scommettitore, per accedere al gioco *on-line*, si appoggi a un conto corrente estero infruttifero, la cui consistenza superi gli € 10.000 alla fine del periodo d'imposta, e se, nello stesso arco di tempo, i movimenti registrati oltrepassino questa stessa soglia. Sono questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 141/E del 30 dicembre**, che si sofferma sulle corrette modalità di tassazione delle vincite *on-line*.

[R.M.  
30/12/10  
n.141](#)

[comunicato  
stampa](#)





### **La detrazione per i figli a carico può essere fruita per intero da un solo genitore**


La possibilità di attribuire la detrazione d'imposta per i figli fiscalmente a carico all'altro genitore, in caso di assenza di reddito, deve ritenersi applicabile anche in caso di genitori separati o divorziati. Tuttavia, nel caso di genitori separati, affinché l'unico genitore titolare di reddito possa beneficiare della detrazione nella misura del 100%, occorre che sia raggiunto tra i due un accordo in merito alla titolarità della detrazione e al successivo riversamento dell'importo spettante al genitore che non può fruire del beneficio. A fornire tali precisazioni è la **risoluzione n.143/E** dell'Agenzia delle Entrate del **30 dicembre** scorso.

[R.M.  
30/12/10  
n.143](#)




<p><a href="#">R.M.</a> <a href="#">5/01/11</a> <a href="#">n.5</a></p> 	<p><b>Opere in concessione: oneri di manutenzione da calcolare sull'intera opera</b></p> <p>Per le opere in concessione, il <i>plafond</i> di deducibilità degli accantonamenti al fondo manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili (art. 107, co. 2, del Tuir) è determinato in relazione al loro costo complessivo, compreso quello delle parti eventualmente già realizzate dal concedente e sulle quali debbono essere effettuati gli interventi di conservazione e miglioramento. A stabilirlo è la <b>risoluzione n.5/E</b> delle Entrate del <b>5 gennaio 2011</b>, che prende in esame il regime delle spese di ripristino e manutenzione delle opere pubbliche gratuitamente devolvibili.</p>
<p><a href="#">Agenzia Entrate comunicato G.U. 23/12/10 n.299 S.O. n.284</a></p> 	<p><b>Tabelle Aci: pubblicate le nuove tariffe 2011</b></p> <p>Sono state pubblicate sul Supplemento Ordinario n. 284 alla <b>Gazzetta Ufficiale</b> del <b>23 dicembre 2010 n.299</b>, le <b>tabelle nazionali</b> relative al periodo d'imposta 2011 dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI, necessarie per determinare l'imponibile fiscale e previdenziale del <i>fringe benefit</i> per i veicoli aziendali concessi ai dipendenti e ai collaboratori coordinati e continuativi per l'utilizzo promiscuo, ovvero sia per esigenze di lavoro sia per esigenze private ai sensi dell'art.51, co.4 lett.a) del Tuir.</p>


### ADEMPIMENTI





<p><a href="#">DM</a> <a href="#">23/12/10</a> <a href="#">G.U.</a> <a href="#">31/12/10</a> <a href="#">n.305</a></p> 	<p><b>Nuovi coefficienti per l'usufrutto: in Gazzetta il decreto con il prospetto</b></p> <p>È stato pubblicato nella <b>Gazzetta Ufficiale n.305</b> del <b>31 dicembre</b> il <b>decreto</b> del Ministero dell'Economia del <b>23 dicembre 2010</b> recante i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie, adeguati in base alle modifiche introdotte dal DM del 7 dicembre 2010, che ha elevato il saggio degli interessi legali ex art. 1284, c.c., all'1,5% per il 2011. I nuovi parametri si applicano a far data dal <u>1° gennaio 2011</u>.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### CCIAA

<p><a href="#">Ministero Sviluppo</a> <a href="#">nota</a> <a href="#">30/12/10</a> <a href="#">n.201046</a></p> 	<p><b>Diritto annuale 2011 per soggetti che si iscrivono nel Registro imprese e nel REA</b></p> <p>Con la <b>nota n.201046</b> del <b>30 dicembre 2010</b>, il Ministero dello Sviluppo ha confermato anche per il 2011 gli importi 2010, dovuti da imprese individuali e imprese iscritte nella Sezione ordinaria del Registro imprese, mentre ha fissato dei nuovi importi provvisori (salvo conguaglio) per:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ i soggetti iscritti solo nel REA (Repertorio economico-amministrativo)</li> <li>▶ le società semplici agricole/non agricole</li> <li>▶ le società tra avvocati</li> </ul> <p>a seguito delle modifiche introdotte con il D.Lgs. 23/10.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p><a href="#">CTR Lazio</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">09/12/10</a> <a href="#">n.646/01</a></p> 	<p><b>Il valore dell'immobile va calcolato al momento della stipula del preliminare</b></p> <p>L'imposta di registro è un'imposta indiretta sui trasferimenti che colpisce i trasferimenti in senso ampio, e oltre agli atti scritti, comprende anche alcuni contratti verbali. Ne consegue che la valutazione dell'immobile da cui far discendere l'effetto impositivo dovrà essere riferita al momento di stipula del contratto preliminare avente data certa, e non dalla data dell'atto pubblico di trasferimento. Queste le motivazioni che si leggono nella <b>sentenza n. 646/01/10</b> della CTR del Lazio, del <b>9 dicembre scorso</b>.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><a href="#">Cassazione sentenza 29/12/10 n.26316</a></p> 	<p><b>Non esiste un principio generale che obblighi l'A.F. al contraddittorio preventivo</b> L'Amministrazione Finanziaria è obbligata al contraddittorio quando la rettifica nasce da incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione (art.6, co.5, L. n.212/00). L'incertezza può essere intrinseca all'atto del contribuente da cui sorge la diversa pretesa fiscale oppure estrinseca, derivando dal confronto dell'atto in questione con diversi dati di cui l'Ufficio abbia disponibilità. Sulla scorta dello stato attuale della legislazione, tuttavia, non esiste un principio generale che imponga l'attivazione di un contraddittorio preventivo per ogni attività di accertamento. Le conclusioni sono contenute nella <b>sentenza n. 26316 del 29 dicembre 2010</b> della Corte di Cassazione.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 4/01/11 n.105</a></p> 	<p><b>Le scritture contabili non costituiscono prova legale</b> Le scritture contabili, pur se regolarmente tenute, non hanno valore di prova legale a favore dell'imprenditore che le ha redatte e, pertanto, come ogni altro mezzo di prova, sono soggette al libero apprezzamento del giudice, al qual spetta stabilire se e in quale misura siano attendibili ed idonee, eventualmente in concorso con altre risultanze probatorie, a dimostrare la fondatezza della pretesa. Lo statuisce la Corte di Cassazione, con <b>sentenza n.105 del 4 gennaio 2011</b>. La difesa del contribuente si basava sull'efficacia probatoria del giornale generale, da cui si sarebbe evinto che la fattura contestata, era stata pagata.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 30/12/10 n.26429</a></p> 	<p><b>L'avviamento di un'azienda non può essere svalutato solo per la riduzione di valore dei singoli beni</b> Dall'adozione di un metodo di calcolo dell'avviamento basato sul valore residuo dei contratti di locazione (di veicoli, nella fattispecie) in atto al momento della cessione, in sé valido sia perché non contestato sia perché rientra nel novero dei molti criteri alternativi applicabili, non deriva una diminuzione di detto valore negli esercizi successivi solo perché alcuni degli elementi presi a base per il calcolo iniziale sono successivamente variati <i>in peius</i>. Il valore dell'avviamento, comunque determinato all'inizio, non è, infatti, legato alla sorte dei singoli beni aziendali, in quanto il criterio usato inizialmente si esaurisce in detta valutazione e non ha alcun rilievo per le sorti successive di detto valore. Da ciò deriva che il valore dell'avviamento non può mutare nel tempo e tale mutamento non può essere trasfuso nella relativa posta di bilancio, ma ciò deve essere frutto di una valutazione autonoma e complessiva, operata <i>ex novo</i>. Lo ha stabilito la Cassazione, con la <b>sentenza n.26429 del 30 dicembre 2010</b>, avallando la tesi della Guardia di finanza, che aveva contestato ad una società la deduzione di quote di ammortamento dell'avviamento in misura superiore a quella consentita dall'art.103 del Tuir (ex art.68).</p>
<p><a href="#">CTR Lazio sentenza 14/12/10 n.257/06</a></p> 	<p><b>Cartelle mute prima di giugno 2008: nulle no, ma annullabili</b> Sono illegittime le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, anche se relative a ruoli consegnati in data precedente all'1 giugno 2008 e, conseguentemente, annullabili. Se è vero, infatti, che la L. n.31/08 ha comminato la nullità assoluta, con decorrenza successiva a giugno 2008, è altresì vero che le cartelle prive degli adempimenti in oggetto, sono comunque affette da un vizio (meno grave rispetto all'inasprimento introdotto dal Legislatore), ossia l'annullabilità, per contrasto con l'art.7 dello Statuto del contribuente. Sono le indicazioni contenute nella <b>sentenza n.257/06/10 del 14 dicembre 2010</b> della Commissione tributaria regionale del Lazio. I giudici, inoltre, hanno affermato che l'impugnativa della cartella esattoriale può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria o del concessionario, non configurandosi ipotesi di litisconsorzio necessario</p>

## NON PROFIT

[Ministero Finanze](#)  
[decreto](#)  
[22/12/10](#)  
[G.U.](#)  
[3/01/11 n.1](#)



### Elenco dei soggetti *non profit* esenti Ires per il 2010

Con **decreto** del Ministero delle Finanze del **22 dicembre 2010**, pubblicato in **G.U. n.1 del 3 gennaio 2011**, è stato diffuso l'elenco delle associazioni senza fine di lucro, che operano per la realizzazione o che partecipano a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali, che, ai sensi dell'art.1, co.185, della L. n. 296/06 (Finanziari 2007), sono ammesse per l'anno 2010, all'esenzione dall'Ires. L'elenco è allegato al provvedimento.

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web



### Software Ipec e aggiornamento F24, F24 *on line* e Comunicazione da Enti esterni

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.0** del 30/12/10 del **software modello Ipec** che consente la compilazione dell'Istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale e la creazione del relativo file da inviare telematicamente;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Richiedere - Agevolazioni - Istanza di scomputo delle perdite - Compilazione e invio - Software di compilazione)

- **la versione 2.3.6** del 3/01/11 del **software F24 *on line***;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Software di compilazione)

- **la versione 1.0.1** del 3/01/11 della **procedura di controllo Comunicazione da Enti esterni**

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazioni Operatori finanziari - Transfer pricing - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- **la versione 2.2.2** del 5/01/11 delle **procedure di controllo dei modelli F24**.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)



Accedi all' Area Riservata



E\_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.





### **Le nuove regole per la tracciabilità finanziaria negli appalti pubblici**

Con la Legge n.136/10, dal titolo “*Piano straordinario contro le mafie*”, sono state introdotte all’art. 3 importanti e complicate disposizioni in materia di tracciabilità dei movimenti finanziari, finalizzate a prevenire infiltrazioni criminali relative ai lavori, ai servizi ed alle forniture di natura pubblica.

Successivamente, con il D.L. n. 187/10, convertito, con modifiche, dalla L. n.217/10, sono state apportate rilevanti modificazioni al testo originario delle disposizioni contenute negli artt. 3 e 6 della L. n.136/10.

Nelle more delle due disposizioni, l’Autorità per la Vigilanza sui Contratti pubblici di Lavori, Servizi e Forniture (Avcp) ha fornito, con la [Determinazione n.8](#) del 18 novembre 2010, le prime indicazioni operative (cc.dd. “*Linee Guida*”) per l’applicazione delle nuove disposizioni.

In attesa di futuri ed ulteriori chiarimenti sulle concrete modalità applicative di queste complessa disciplina, si evidenziano le caratteristiche principali del nuovo obbligo.

#### **L’ambito di applicazione della norma**

L’art.3 della L. n.136/10 prevede che gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese ed i concessionari di finanziamenti pubblici (anche europei) interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono, al fine di assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari, utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali dedicati, anche in via non esclusiva, alle commesse pubbliche.

Con l’intento di sciogliere i dubbi interpretativi in merito alla decorrenza dei nuovi obblighi di tracciabilità<sup>1</sup>, l’art.6 del testo coordinato del D.L. n.187/10 ha chiarito che:

- *la nuova disciplina si applica ai contratti sottoscritti successivamente al 7 settembre 2010 ed ai contratti di subappalto e subcontratti da essi derivanti;*
- *viene previsto un termine più ampio (moratoria) di 180 giorni per consentire l’adeguamento alle nuove regole per i contratti stipulati precedentemente al 7 settembre 2010 e per i contratti di subappalto e subcontratti da essi derivanti;*
- *qualora tali contratti non vengano adeguati alle norme previste dalla L. n.136/10 entro il prossimo 17 giugno 2011<sup>2</sup>, da tale data gli stessi si intenderanno automaticamente integrati ai sensi dell’art. 1374, c.c.. Non vigono gli obblighi di tracciabilità fino a quando i contratti non vengono integrati: pertanto, le stazioni appaltanti potranno legittimamente effettuare, in favore degli appaltatori, tutti i pagamenti richiesti in esecuzione di contratti sottoscritti prima del 7 settembre 2010 (così come i pagamenti potranno essere legittimamente effettuati relativamente a contratti da essi derivanti, anche se stipulati dopo il 7 settembre 2010). Dal 17 giugno 2011 il mancato rispetto delle clausole di tracciabilità da parte dei soggetti interessati costituirà causa di risoluzione del contratto.*

<sup>1</sup> La Legge n.136/10 è entrata in vigore il 7 settembre 2010.

<sup>2</sup> 180° giorno successivo alla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n.187/10, pubblicata sulla G.U. n.295 del 18 dicembre 2010.

Le Linee guida chiariscono che la tracciabilità dei flussi finanziari trova applicazione ai seguenti **contratti**:

- ▶ contratti di appalto di lavori, servizi e forniture;
- ▶ concessioni di lavori pubblici e concessioni di servizi;
- ▶ contratti di partenariato pubblico - privato, compresi i contratti di locazione finanziaria;
- ▶ contratti di subappalto e subfornitura;
- ▶ contratti in economia, compresi gli affidamenti diretti.

L'intento del Legislatore è quello di assicurare la tracciabilità dei pagamenti riguardanti tutti i soggetti in qualche misura coinvolti nell'esecuzione della prestazione principale oggetto del contratto.

Per "*filiere delle imprese*" interessate a qualsiasi titolo ai lavori, ai servizi e alle forniture pubbliche si intendono i contratti di subappalto come definiti dall'art. 118, co. 11, del D.Lgs. n. 163/06<sup>3</sup>, nonché i subcontratti stipulati per l'esecuzione, anche non esclusiva, del contratto.

Diverso è il concetto di "*nuovo rapporto contrattuale*", che, indipendentemente dal fatto che sia legato ad un contratto di appalto stipulato prima del 7 settembre 2010, dovrà obbligatoriamente prevedere le clausole di tracciabilità.

Per "*nuovo rapporto contrattuale*" la L. n.136/10 intende:

- ▶ i contratti aventi ad oggetto lavori o servizi complementari;
- ▶ i nuovi contratti originati dal fallimento dell'appaltatore;
- ▶ i contratti aventi ad oggetto varianti in corso d'opera, che superino il quinto dell'importo complessivo dell'appalto.

Per individuare i soggetti pubblici definiti quale "*stazione appaltante*" dalla L. n.136/10, va fatto riferimento al D.Lgs. n.163/06 (Codice dei contratti pubblici).

Vi rientrano le amministrazioni dello Stato; gli enti pubblici territoriali; gli enti pubblici non economici; gli organismi di diritto pubblico; le associazioni, unioni e consorzi costituiti da detti soggetti, gli enti aggiudicatori di cui all'art. 207 del D.Lgs. n.163/06 (comprese le imprese pubbliche).

Gli **operatori economici interessati** all'esecuzione dei lavori pubblici sono, invece, tutti i soggetti che intervengono nel ciclo di realizzazione dell'opera, anche con noli, forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei contratti. Vi rientrano:

- ▶ società private;
- ▶ società pubbliche;
- ▶ organismi di diritto pubblico;
- ▶ imprenditori individuali;
- ▶ professionisti.

L'Avcp fornisce, nella Determinazione n.8, i seguenti **esempi di appalto** di lavori pubblici:

- ▶ noli a caldo e a freddo;
- ▶ forniture di ferro;
- ▶ forniture di calcestruzzo/cemento;
- ▶ forniture di inerti;
- ▶ trasporti, scavo e movimento terra;
- ▶ smaltimento terra e rifiuti;
- ▶ espropri;
- ▶ guardiania;
- ▶ progettazione;
- ▶ mensa di cantiere;

<sup>3</sup> Qualsiasi contratto avente ad oggetto attività ovunque espletate che richiedono l'impiego di manodopera, quali le forniture con posa in opera e i noli a caldo, se singolarmente di importo superiore al 2% dell'importo delle prestazioni affidate o di importo superiore a €100.000 e qualora l'incidenza del costo della manodopera e del personale sia superiore al 50% dell'importo del contratto da affidare.

► pulizie di cantiere.

In particolare, con riferimento al settore dei servizi di ingegneria ed architettura, la tracciabilità si applica anche agli studi professionali, che concorrono all'aggiudicazione degli appalti, non assumendo rilevanza né la forma giuridica né il tipo di attività svolta dagli stessi.

La disposizione estende gli obblighi di tracciabilità anche ai concessionari di finanziamenti pubblici, inclusi i finanziamenti europei, tra i quali rientrano i soggetti (anche privati) destinatari di finanziamenti pubblici che stipulano appalti per la realizzazione dell'oggetto del finanziamento.

### **Il conto corrente dedicato e la gestione dei pagamenti**

Il D.L. n.187/10 ha chiarito che il conto corrente dedicato può essere un conto corrente già esistente presso gli appaltatori, ma destinato, anche in maniera non esclusiva, alle attività rientranti nella sfera di applicazione della L. n.136/10.

Gli estremi del conto corrente utilizzato e le generalità delle persone delegate ad operarvi dovranno essere comunicati alla stazione appaltante entro 7 giorni, nel caso di accensione di uno specifico conto corrente, o entro 7 giorni dalla prima utilizzazione in operazioni finanziarie relative ad una commessa pubblica, nel caso di conto corrente già esistente.

Si deve ritenere che il termine “*utilizzazione*” del conto corrente dedicato significhi “*destinazione*” alla funzione di conto corrente dedicato, dal momento che, fino al momento in cui non avviene la comunicazione alla stazione appaltante, non è ipotizzabile l'utilizzo del conto stesso per i pagamenti relativi alla commessa pubblica. Nel caso di soggetti economici costituiti sotto la forma di persona giuridica, la comunicazione deve essere sottoscritta dal rappresentante legale ovvero da un soggetto munito di apposita procura.

Ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, gli strumenti di pagamento devono riportare, per ciascuna transazione eseguita dalla stazione appaltante, dai subappaltatori e dagli altri soggetti della filiera delle imprese, il **Codice identificativo di gara (CIG)**, attribuito dall'Avcp su richiesta della stazione appaltante e, se obbligatorio, il **Codice unico di progetto (CUP)** relativo all'investimento pubblico sottostante (nella versione originaria della norma, era previsto sempre l'obbligo di indicazione del CUP).

Nel testo originario della norma era previsto che tutti i movimenti finanziari riguardanti i lavori, i servizi e le forniture pubblici dovessero essere effettuati esclusivamente tramite bonifico bancario o postale.

Il D.L. n.187/10, modificando l'art. 3 della L. n.136/10, ha di fatto eliminato tale rigidità nella scelta dello strumento di pagamento, prevedendo che tutti i pagamenti possano essere effettuati anche con strumenti diversi dal bonifico bancario o postale, purché idonei ad assicurare la piena tracciabilità della transazione finanziaria.

Sono considerati strumenti idonei ad assicurare la piena tracciabilità anche le **ricevute bancarie elettroniche (Ri.Ba.)**: in tal caso, l'indicazione del codice del CIG o del CUP dovrà avvenire da parte del beneficiario e non del pagatore.

Diverso è il discorso per lo strumento di pagamento rappresentato dai **rapporti interbancari diretti (RID)**: le Linee Guida in precedenza richiamate precisano, infatti, che tale strumento non è in grado di rispettare il requisito della piena tracciabilità, in quanto il flusso telematico che gestisce il RID non sembra in grado di gestire i codici (CIG e CUP).

Si evidenziano, di seguito, alcune situazioni, in cui è possibile derogare a taluni degli obblighi imposti dalla nuova normativa.

### ⇒ **Casi in cui non è obbligatoria l'indicazione del CIG e del CUP**

La disciplina contenuta nella L. n.136/10 prevede situazioni in cui, per talune tipologie di pagamenti, non viene richiesta l'indicazione del CIG e del CUP. In particolare :

⇒ **l'art. 3, comma 2**, individua le seguenti fattispecie:

- stipendi (emolumenti a dirigenti e impiegati);
- manodopera (emolumenti a operai);
- spese generali (cancelleria, fotocopie, abbonamenti e pubblicità, canoni per utenze e affitto);
- provvista di immobilizzazioni tecniche;
- consulenze legali, amministrative, tributarie e tecniche.

L'utilizzo di assegni bancari o postali per effettuare tali spese è consentito solo al ricorrere contemporaneo delle tre seguenti condizioni:

- 1) il soggetto beneficiario non sia in grado di accettare pagamenti a valere su un conto corrente;
- 2) il conto corrente da cui vengono tratti gli assegni sia un conto corrente dedicato;
- 3) gli assegni siano muniti della clausola di non trasferibilità (in tal caso non è necessaria l'indicazione del CIG o CUP).

⇒ **l'art. 3, comma 3**, individua le seguenti fattispecie:

- imposte e tasse;
- contributi Inps, Inail, Cassa Edile;
- assicurazioni e fideiussioni stipulate in relazione alla commessa;
- gestori e fornitori di pubblici servizi (per energia elettrica, telefonia, ecc.).

Per tali pagamenti possono essere utilizzate anche carte di pagamento (purché emesse a valere su un conto dedicato).

### ⇒ **Spese giornaliere di importo inferiore a € 1.500**

Per il pagamento di spese giornaliere di importo inferiore a € 1.500 possono essere utilizzati assegni, POS, carte di credito: come chiarito dalle Linee Guida, la soglia giornaliera è riferita all'ammontare di ciascuna spesa e non al complesso di spese sostenute nell'arco della giornata.

L'eventuale costituzione di un fondo cassa cui attingere per le spese giornaliere dovrà essere effettuata tramite bonifico bancario o postale o altro strumento idoneo a garantire la tracciabilità delle operazioni.

Dal 7 settembre 2010 al 19 dicembre 2010 (data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n.187/10), la soglia per le spese quotidiane era fissata in € 500. Rimane in ogni caso fermo il divieto di impiego del contante e l'obbligo di documentazione della spesa.

### ⇒ **Spese estranee al contratto pubblico**

Nel caso il pagamento riguardi spese estranee ai lavori, ai servizi e alle forniture pubbliche per le quali sia necessario ricorrere alle somme provenienti da conti correnti dedicati, questi ultimi possono essere reintegrati successivamente mediante strumenti tracciabili.

La norma, pertanto, consente che i pagamenti provenienti dal conto corrente dedicato possano anche avere natura "mista", cioè essere relativi a prestazioni inerenti il contratto di appalto così come a prestazioni estranee allo stesso: le prestazioni di avvocati, commercialisti, consulenti del lavoro, vengono spesso fatturate per una serie incarichi inerenti l'attività del medesimo cliente, ma riferibili sia all'attività "pubblica" sia a quella "privata".

### **Gli aspetti sanzionatori**

La stazione appaltante, nei contratti sottoscritti con gli appaltatori relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici, deve inserire, a pena di nullità assoluta, un'apposita

clausola, con la quale gli appaltatori si assumono gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui alla L. n.136/10.

L'appaltatore, il subappaltatore o il subcontraente che ha notizia dell'inadempimento della propria controparte agli obblighi di tracciabilità finanziaria ne deve dare immediata comunicazione alla stazione appaltante e alla Prefettura - ufficio territoriale del Governo della Provincia, ove ha sede la stazione appaltante o l'amministrazione concedente.

Particolarmente pesanti sono le sanzioni previste per l'inosservanza delle disposizioni inerenti la tracciabilità.

L'inadempimento degli obblighi previsti, infatti, comporta l'applicazione di una serie di sanzioni previste dall'art. 6 della L. n.136/10, riviste in sede di conversione del D.L. n.187/10:

- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria dal 5% al 20% del valore della transazione a carico del soggetto inadempiente, che non si sia avvalso di strumenti finanziari tracciabili per l'effettuazione delle transazioni relative ai lavori, ai servizi e alle forniture in questione;
- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria dal 2% al 10% del valore della transazione, qualora non venga impiegato lo strumento del bonifico bancario o postale o altri strumenti di incasso o pagamento tracciabili;
- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria dal 2% al 10% del valore della transazione, qualora vengano eseguite su un conto corrente non dedicato;
- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria dal 2% al 10% del valore della transazione, qualora venga omessa l'indicazione del CIG o del CUP ove obbligatori;
- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria dal 2% al 5% del valore di ciascun accredito, nel caso di reintegro del conto corrente dedicato con modalità diverse da transazioni tracciabili;
- ✚ una sanzione amministrativa pecuniaria da € 500 a € 3.000 nel caso di omessa, tardiva o incompleta comunicazione alla stazione appaltante del codice IBAN del conto corrente dedicato o delle generalità e del codice fiscale delle persone delegate ad operarvi.

Le sanzioni amministrative pecuniarie per le violazioni di cui ai punti precedenti sono applicate dal Prefetto della Provincia ove ha sede la stazione appaltante o l'amministrazione concedente, e l'opposizione è proposta davanti al giudice del luogo ove ha sede l'autorità che ha applicato la sanzione.



## **Percorso ad ostacoli per le compensazioni del 2011**

### **Premessa**

I contribuenti che vantano crediti di imposta derivanti da dichiarazioni possono legittimamente utilizzarli in compensazione a decorrere dal primo giorno del periodo di imposta successivo; pensando al caso dell'Iva maturata a credito nel 2010, la prossima scadenza del 17 gennaio (il giorno 16 è festivo) rappresenta la prima occasione per sfruttare tale beneficio.

I contribuenti hanno già sperimentato lo scorso anno, tuttavia, come l'utilizzo del credito Iva soggiaccia a precise regole cautelative che, ovviamente, proseguono anche per il 2011. Inoltre, dal 1° gennaio 2011, diviene operativa la disposizione dell'art. 31 del D.L. n.78/10, che, a determinate condizioni, sanziona la compensazione di crediti erariali effettuata in presenza di cartelle esattoriali scadute e non pagate<sup>4</sup> (limite del tutto assente nel passato). Nel presente intervento, dunque, cercheremo di ricostruire le novità applicabili e di richiamare, in breve sintesi, le limitazioni già note per l'utilizzo dei crediti in compensazione.

### **La limitazione alle compensazioni per esistenza di ruoli insoluti: lineamenti generali**

A decorrere dal 1° gennaio 2011<sup>5</sup>, dunque, la compensazione dei crediti di cui all'art. 17, co. 1, del D.Lgs. n.241/97, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a € 1.500, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

Ci si deve innanzitutto interrogare su quale sia l'ambito applicativo della disposizione, poiché è noto che la **compensazione** evocata può essere di **tipo orizzontale** o **verticale**. Nel primo caso, sul modello F24 si contrappongono tributi differenti, mentre nel secondo caso si interfacciano tributi della stessa natura, sia pure riferiti a periodi differenti (ad esempio, Iva da Iva, oppure Ires a saldo con Ires in acconto).

La differenza sostanziale tra le due posizioni sta nel fatto che la compensazione orizzontale può essere realizzata unicamente con il transito su modello F24, mentre quella verticale può avvenire anche in altra sede (ad esempio, sui registri Iva oppure all'interno della dichiarazione).

Al riguardo, sembra potersi desumere che lo spirito della disposizione sia quello di colpire le compensazioni orizzontali, anche se dal tenore letterale della norma si desume una sorta di divieto generalizzato di compensazione, pena l'applicazione delle sanzioni.

Va peraltro segnalato che la Cassazione penale (sentenza n. 42642/10), sia pure ai fini della configurazione del reato di cui all'art. 10-*quater* del D. Lgs. n.74/00<sup>6</sup>, ha ritenuto che anche la compensazione verticale possa rientrare a pieno titolo nell'alveo generale delle compensazioni di cui al D. Lgs. n. 241/97.

Emerge, in secondo luogo, che la nuova situazione può configurarsi solo in caso di esistenza contemporanea di crediti per imposte erariali e debiti per ruoli scaduti formati per il recupero delle imposte erariali.

<sup>4</sup> Gli obiettivi del nuovo limite sono sicuramente ambiziosi; infatti, le maggiori entrate sono state quantificate in € 700 mln per il 2011, € 2,1 mld per il 2012 e € 1,9 mld per il 2013, a testimonianza del fatto che la nuova impostazione determinerà ampi riflessi sulla disponibilità finanziaria delle imprese.

<sup>5</sup> Sembrerebbe a prescindere dall'anno di maturazione del credito e dell'anno di formazione del ruolo.

<sup>6</sup> Trattasi del reato di indebite compensazioni.

Al medesimo riguardo, è stato ventilato il dubbio che la nuova limitazione non debba interessare la compensazione di somme che derivano dal **godimento di particolari agevolazioni**, quali i crediti di imposta o altre erogazioni fruibili con il particolare meccanismo della compensazione. Ad onor del vero, non sembrerebbe emergere dalla norma alcuna esclusione, anche se una considerazione di riguardo potrebbe essere auspicabile, tenuto anche conto dei tempi talvolta stretti entro cui i suddetti crediti possono essere recuperati.

Oltre all'esistenza del ruolo e alla cartella di pagamento, la legge dispone che lo stesso sia:

- riferito ad imposte erariali;
- di importo superiore a € 1.500;
- scaduto.

L'ambito delle **imposte erariali** non è del tutto chiaro; ad esempio, si potrebbe discutere sulla natura dell'Irap, tributo per definizione regionale. Tuttavia, non va dimenticato che le regole per la gestione del tributo sono le medesime utilizzate per le imposte dirette e, la stessa Corte Costituzionale (sentenza n. 296/03) ha affermato che l'Irap non costituisce affatto un tributo proprio delle Regioni.

Per le altre casistiche, il criterio più semplice e corretto per individuare i tributi interessati appare quello di verificare la loro collocazione all'interno del modello F24; ciò significa che, prescindendo dall'Irap, sono interessati dalla disposizione tutti quei tributi che vanno evidenziati nella sezione Erario del modello di pagamento.

In relazione alla verifica del superamento **dell'ammontare di € 1.500**, la norma si riferisce "*all'importo dei debiti per imposte erariali e relativi accessori iscritti a ruolo*"; vi rientrano imposte, sanzioni ed interessi, mentre dubbi sorgono in relazione agli aggi della riscossione e alle spese di notifica della cartella, che rappresentano elementi discendenti dal ruolo, ma non compresi tecnicamente dalla stesso (infatti, gli aggi della riscossione si incrementano laddove il debitore non ottemperi nei termini dovuti), oltre che agli interessi di mora. Poiché la soglia di rilevanza è di ammontare modesto (€ 1.500), in talune ipotesi il fatto di considerare oppure no piccole somme potrebbe rappresentare una discriminante.



Appare irrilevante, invece, che il superamento della soglia derivi da una o più cartelle di pagamento, dovendosi avere riguardo alla posizione complessiva del contribuente.


Ulteriore riflessione attiene il **momento in cui il ruolo può dirsi scaduto**, istante a partire dal quale la compensazione diviene preclusa e sanzionabile; in via di principio, rimanendo ancorati all'attuale sistema di riscossione, si dovrebbe fare riferimento al 60° giorno successivo alla notifica della cartella di pagamento.

È chiaro che diviene assolutamente indispensabile avere una certezza granitica sulla data della notifica, anche se tale elemento non sempre è di facile soddisfacimento. Sovente accade, infatti, che le stesse notifiche avvengono in maniera non del tutto trasparente, con la conseguenza che si potrebbe verificare l'ipotesi del soggetto che, ignaro di avere pendenze con Equitalia, pone in essere una compensazione che, solo successivamente, scopre essere invece inibita. Al riguardo, può essere utile attivare le forme di consultazione telematica dell'estratto conto del contribuente, al fine di poter avere una certezza dei dati.

La relazione illustrativa precisa che, ai fini della verifica, non rilevano i ruoli oggetto di sospensione. In particolare, si tratta delle ipotesi previste dall'art. 19-*bis* (sospensione amministrativa della riscossione per situazioni eccezionali<sup>7</sup>) e dall'art. 39 (sospensione amministrativa della riscossione<sup>8</sup>) del DPR n. 602/73, oppure dell'art. 47 del D.Lgs. n.546/92 (sospensione giudiziale dell'atto impugnato).

<sup>7</sup> Si pensi al recente caso del sisma dell'Abruzzo.

<sup>8</sup> La sospensione rappresenta una facoltà dell'ufficio e può essere disposta, con provvedimento motivato, sino alla pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale.

 Evidentemente, si tratterà di verificare che, al momento di effettuazione della compensazione, sia già disposta la sospensione del pagamento.

Un'ulteriore area d'incertezza, attualmente presente, riguarda l'effettiva scadenza del ruolo, in relazione alle posizioni per le quali sia stata presentata **istanza di rateazione**; la fattispecie, infatti, non è esplicitamente citata dalla norma e ciò consente, sempre salvo diversa indicazione, di ritenere che, in caso di rateazione concessa, il ruolo non può essere definito come scaduto e non onorato, proprio in virtù del fatto che l'Agente per la riscossione non ha il potere di pretendere nulla, se non alle singole (e successive) scadenze delle rate.

Il ragionamento, ovviamente, potrebbe complicarsi per effetto delle seguenti variabili:

- tra il momento della presentazione della istanza di rateazione ed il momento della sua concessione (o eventuale diniego) trascorre un certo lasso temporale, comunque non superiore a 90 giorni; si tratta di capire, in tale periodo, se il contribuente possa effettuare eventuali compensazioni, oppure no. A parere di chi scrive, le compensazioni dovrebbero essere precluse, per il semplice fatto che il contribuente perde la qualifica di soggetto "inadempiente" solo con il pagamento della prima rata, secondo il piano concesso dall'agente della riscossione;
- in caso di rateazione concessa e, quindi, di possibilità di compensazione secondo la tesi da noi sostenuta, bisogna capire cosa accade nelle ipotesi di decadenza, vale a dire quando, dopo l'avvio del piano, il contribuente non paga almeno 2 delle rate successive alla prima. Secondo le procedure di Equitalia, in tale evenienza il contribuente deve considerarsi in mora a partire dalla scadenza dell'ultima rata pagata, che, in pratica, potrebbe essere antecedente rispetto al momento di effettuazione della compensazione, posta in essere con l'idea che si sarebbe provveduto ad onorare il debito rateale alla successiva scadenza. Sul punto, vale la pena di attendere indicazioni specifiche, poiché si potrebbe sostenere che, sino al momento dell'effettivo inadempimento (si potrebbe discutere se questo coincida con il mancato pagamento della prima o della seconda rata) il contribuente è sostanzialmente adempiente.

Sempre in relazione al termine, inoltre, ci si potrebbe interrogare in merito all'ammissibilità di comportamenti tesi ad aggirare la norma in questione.

Si pensi al caso del contribuente che, ricevendo in notifica una cartella per tributi erariali di importo superiore a 1.500 euro che sa già di non poter onorare, si affretti ad effettuare delle compensazioni con modello F24 la cui scadenza sia successiva al momento ultimo di scadenza del ruolo.

Da un lato, si può certo notare che il comportamento posto in essere sembra poter essere tacciato di palese violazione della norma da un punto di vista sostanziale, mentre dall'altro non può che constatarsi che, al momento di effettuazione della compensazione, il contribuente non si trova nella situazione impeditiva.

A nostro modo di vedere la compensazione sopra descritta può solo essere definita "non elegante" ma certamente appare ammissibile.

#### ⇒ La tipologia dei ruoli interessati

La rubrica dell'art. 31 è indicata come "*Preclusione all'autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi*". La relazione di accompagnamento al provvedimento dispone che la preclusione alla compensazione presuppone che "*l'iscrizione a ruolo sia avvenuta a titolo definitivo*".

Sono poste in evidenza queste due circostanze in quanto, nel tenore della norma, non si ripropone alcun riferimento alla definitività del ruolo, se non intendendo questa definitività come assenza di un provvedimento di sospensione amministrativa o giudiziale, al fine della applicazione delle sanzioni (al riguardo, si veda il paragrafo successivo).

Eppure, l'attuale meccanismo della riscossione di cui al DPR n.602/73 prevede:



- ▶ all'art. 14, quattro ipotesi d'iscrizione a ruolo a titolo definitivo (liquidazione e controllo automatico delle dichiarazioni, accertamenti definitivi, redditi dominicali ed agrari dei terreni determinati dall'ufficio su base catastale, relativi interessi e pene pecuniarie);
- ▶ all'art. 15, l'ipotesi di iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti già notificati ma non divenuti ancora definitivi, per le sole imposte e gli interessi e nella misura del 50% delle imposte o maggiori imposte corrispondenti agli imponibili accertati (la disposizione va letta congiuntamente all'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92).

In definitiva, dunque, la rubrica e la relazione di accompagnamento sembrerebbero riferire la preclusione alla sola presenza di importi iscritti in ruoli definitivi e scaduti, mentre il testo parrebbe estendere la stessa preclusione anche alla presenza dei ruoli c.d. "provvisori".

In dottrina si riscontrano posizioni divergenti sul punto, tanto che appare opportuna l'emanazione di chiarimenti.

#### ⇒ Ma come funziona effettivamente il limite?

Verificate le condizioni di accesso, vi è da domandarsi quale sia l'intento effettivo della norma; letteralmente, si stabilisce, infatti, che:

*"A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/97, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a € 1.500, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento".*

Stralciando dal testo le parti che possono impedire una libera lettura, potremmo avere che *la compensazione dei crediti "... è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti ... iscritti a ruolo ... per i quali è scaduto il termine di pagamento".*

L'analisi si rende necessaria in quanto, sul reale funzionamento del blocco, si contrappongono due possibili chiavi di lettura:

- ➔ una di natura rigorosa, che tende a vietare la compensazione *in toto*, ogni volta in cui l'importo del debito che si intende estinguere con il credito in compensazione sia inferiore all'importo del ruolo scaduto;
- ➔ una di natura logico – sistematica, che tende a rendere legittima la compensazione del credito che risulta eccedente rispetto al ruolo scaduto; in sostanza, secondo tale approccio (che noi preferiamo), è sufficiente preservare una quota del credito maturato come se lo stesso sia destinato alla copertura del ruolo<sup>9</sup>.

Si consideri il seguente esempio, riferito ad un contribuente con un credito Iva di €10.000, un ruolo per Ires scaduto e non pagato di €6.000, ed un debito di ritenute Irpef di €3.000. Secondo la **prima tesi**, la compensazione è vietata per importi sino a €6.000, ammontare del ruolo scaduto e non pagato.

Secondo l'**altra tesi**, invece, il contribuente deve cristallizzare l'importo di €6.000 del proprio credito, rendendolo indisponibile sino alla regolazione della cartella esattoriale; ovviamente, può compensare la parte eccedente del credito (nell'ipotesi: 10.000 - 6.000 = 4.000).

Anche su tali aspetti, appare quanto mai urgente un chiarimento.

#### ⇒ Il trattamento sanzionatorio

In caso di inosservanza del nuovo divieto, la norma prevede che si applichi la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per

<sup>9</sup> Tale interpretazione, peraltro, si legherebbe bene con altra disposizione dell'art. 31 del DL n. 78/10, secondo la quale: è comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. È inutile dire che, al momento in cui scriviamo, il decreto attuativo non è stato ancora emanato. Ragionando in un'ottica di completa attuazione, tuttavia, se il contribuente ha un credito di €10.000, un ruolo scaduto di €3.000, ed intende compensare i €7.000 di credito residuo, non farà null'altro che estinguere il ruolo e, successivamente, accedere alla compensazione libera del credito residuo.

i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Tuttavia, si prevede che la sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa.

Appare certo, dunque, che tali contestazioni debbano interessare direttamente l'iscrizione a ruolo, e non l'eventuale atto prodromico da cui tale iscrizione potrebbe prendere le mosse.

La precisazione può tornare utile ove si accolga, secondo quanto in precedenza argomentato, la tesi che rientrino nella disposizione anche i ruoli emessi a seguito di accertamento non definitivo, ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 602/73.

In tal caso, pertanto, a nulla rileva l'eventuale impugnazione dell'avviso di accertamento che, come noto, non sospende in via autonoma l'efficacia della cartella emessa per la riscossione in pendenza di giudizio.

Diversamente, si potrebbe evocare l'ipotesi di un avviso di accertamento perfettamente legittimo, seguito da una cartella esattoriale viziata nell'iter formativo e nelle modalità di notifica; questo per ribadire che le due posizioni (avviso di accertamento, se esistente, e cartella esattoriale) viaggiano su binari autonomi ai fini della applicazione della disposizione. Giova anche sottolineare che l'ipotesi della contestazione, amministrativa o giudiziale che sia, opera come una circostanza che sterilizza solo temporaneamente l'applicazione della sanzione, e non come una situazione di disapplicazione del divieto.



Ciò appare importante in quanto, se male non interpretiamo, un esito negativo del giudizio determina l'automatico prodursi della violazione a monte. Insomma, sembra che chi compensa in costanza di impugnazione, si assuma il rischio di vedersi contestato - a posteriori - il comportamento adottato.

Probabilmente, l'impostazione prescelta deriva dalla necessità di evitare che la contestazione del ruolo divenga lo strumento utilizzato per abilitare la compensazione, pur in assenza di fondati motivi.

È stato affermato che la misura sanzionatoria si pone in posizione intermedia tra quella del 30% relativa alle violazioni sui versamenti e quella del 100% o 200% nel caso di inesistenza del credito compensato. Nella realtà, tale confronto non è del tutto immediato, posto che le sanzioni "ordinarie" sono riferite all'importo della compensazione, mentre nel caso specifico il termine di commisurazione utilizzato è quello dell'importo iscritto a ruolo e scaduto, sia pure con un primo limite massimo pari all'importo compensato.

Il ragionamento, tuttavia, deve poi essere completato da un secondo limite, introdotto in sede di conversione della norma, in forza del quale la sanzione stessa non può essere comunque superiore al 50% di quanto indebitamente compensato.

Effettivamente, a causa di una non buona stesura lessicale, tale secondo limite è stato agganciato all'ipotesi di disapplicazione, ma si ritiene che una interpretazione logica debba condurre ad una considerazione unitaria del meccanismo.

Sinteticamente, si può affermare che la sanzione è pari al 50% del minore importo tra quello iscritto a ruolo e scaduto e quello effettivamente compensato.

Per meglio comprendere, si veda la seguente tabella.

Importo iscritto a ruolo scaduto	Importo compensato	50% dell'importo iscritto a ruolo (ordinaria)	100% dell'importo compensato (1° limite)	50% dell'importo compensato (2° limite)	Sanzione applicabile
10.000	10.000	5.000	Non applicabile	5.000	5.000
20.000	8.000	10.000	8.000	4.000	4.000
8.000	20.000	4.000	Non applicabile	Non applicabile	4.000

L'applicazione pratica delle sanzioni non dovrebbe rimanere arginata ad un mero piano teorico, posto che la stessa norma prevede che, nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, sia assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto, anche mediante specifici piani operativi.

#### ⇒ I termini per la notifica dell'atto di contestazione

A conferma del fatto che la compensazione in pendenza di atto di contestazione rappresenta solo una operazione "potenzialmente non contestabile" in subordine all'esito dell'impugnativa, lo stesso art. 31 si premura di precisare che, in tali ipotesi, i termini di cui all'art. 20 del D.Lgs n. 472/97, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione.

La richiamata norma prevede che:

- l'atto di contestazione di cui all' art. 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell' art. 17, co. 3;
- se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal co. 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine è prorogato di un anno;
- il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di 5 anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

#### ⇒ Il divieto di rimborsi in presenza di ruoli

L'art. 28-ter del DPR n. 602/73 stabilisce che, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, le somme da rimborsare. Ricevuta la segnalazione, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.

👉 **In caso di accettazione della proposta**, l'agente della riscossione provvede alla compensazione entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo.

👉 Diversamente, **in caso di rifiuto della predetta proposta** o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione e l'agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle Entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione.

Per effetto delle nuove preclusioni alla compensazione dettagliate nei precedenti paragrafi, si sarebbe evidenziata una disparità di trattamento tra ottenimento dei rimborsi ed utilizzo delle somme in compensazione, posto che queste ultime avrebbero incontrato una limitazione solo per importi superiori ad € 1.500, diversamente dal caso dei rimborsi.

Per ovviare a tale disparità, il D.L. n. 78/10 è intervenuto a sancire che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, le disposizioni di cui all'art. 28-ter del DPR n. 602/73, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a millecinquecento euro.

Pertanto, è possibile affermare che, dal 2011, il sistema tollera, tanto per la erogazione dei rimborsi che per l'utilizzo dei crediti erariali in compensazione, una franchigia di scoperto esattoriale pari ad € 1.500.

#### ⇒ Il cimitero delle buone intenzioni

Va marginalmente rammentato che, al momento, non risultano attuati i seguenti provvedimenti che avrebbero lo scopo di agevolare i contribuenti virtuosi:

- innalzamento del tetto massimo di compensazione a € 700.000<sup>10</sup>;
- possibilità di compensare i crediti erariali con i ruoli erariali scaduti e non versati<sup>11</sup>;
- possibilità di compensare i ruoli con crediti verso pubbliche amministrazioni, per crediti certi, liquidi, esigibili e certificati come tali dall'amministrazione debitrice<sup>12</sup>.

### La compensazione dei crediti Iva

I soggetti che non hanno problemi di ruoli scaduti e non versati, e che intendono utilizzare in compensazione il credito Iva maturato nel 2010, si debbono nuovamente confrontare con le cautele introdotte dall'art. 10 del D.L. n.78/09. In estrema sintesi:

- l'utilizzo del credito Iva in compensazione è libero sino ad importi di € 10.000 annui, da conteggiarsi anche se esposti su più modelli F24; il tetto dei € 10.000 è riferito all'anno solare di maturazione del credito e non all'anno di utilizzazione in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva, annuale e trimestrale;
- l'utilizzo del credito Iva in compensazione per importi superiori a € 10.000 annui, ma non a € 15.000 annui, è:
  - subordinato alla preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva, che è stata resa autonoma dal modello Unico e può essere presentata a decorrere dal mese di febbraio;
  - effettuabile solo a partire dal decimo giorno successivo rispetto alla presentazione della dichiarazione, con data di addebito non antecedente al giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della suddetta dichiarazione;
  - realizzabile esclusivamente con strumenti telematici dell'Agenzia (Entratel o Fisconline) e non tramite le procedure *home banking* o *Internet banking*<sup>13</sup>;
- l'utilizzo del credito Iva in compensazione per importi superiori a € 15.000 annui, è subordinato, oltre alle condizioni di cui al punto precedente, anche alla apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale Iva, oppure alla sottoscrizione della medesima dichiarazione da parte del soggetto che redige la relazione di revisione.

Una situazione che vale la pena di sottolineare è quella che attiene il **credito residuo del 2009**, ancora utilizzabile in compensazione. Come noto, infatti, l'avvio pratico della procedura aveva subito, lo scorso anno, una sorta di calmiera per il fatto che il credito IVA residuo dell'anno 2008 poteva essere liberamente utilizzato in compensazione, sino alla presentazione della dichiarazione Iva/2010<sup>14</sup>. La situazione del 2011, invece, sembra essere cambiata, per il semplice motivo che il credito dell'anno 2009, per poter essere utilizzato in compensazione, deve essere stato "trattato" con le cautele di cui sopra.

Ciò significa che:

- ▶ in mancanza di apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione Iva/2010 (per importi superiori a € 15.000), lo stesso credito residuo non può essere utilizzato;
- ▶ in presenza dell'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione Iva/2010, il contribuente può continuare ad utilizzare liberamente il credito Iva residuo, ma solo fino al momento di presentazione della dichiarazione Iva/2011.

La seconda situazione evidenziata potrebbe riguardare tutti quei contribuenti che avessero superato, nel corso dello stesso anno solare 2010, il tetto massimo di compensazione ammissibile e, per conseguenza, vantassero crediti residui del periodo 2009 da smaltire nel corrente anno. Tale casistica legittima la possibilità di differire la presentazione della dichiarazione Iva/2011, sin tanto che vi è capienza nel credito

<sup>10</sup> Attualmente fissato a € 516.456,89, ad opera dell'art. 34 della L. n. 388/00, salvo alcune specifiche eccezioni (subappaltatori in *reverse charge*, con tetto fissato ad € 1 milione, ex art. 35, co. 6, D.L. n. 223/06).

<sup>11</sup> In attesa di decreto attuativo.

<sup>12</sup> In attesa di decreto attuativo.

<sup>13</sup> Gli stessi sistemi generano, in tali ipotesi, due ricevute successive: la prima attesta il ricevimento del file, la seconda (che è la ricevuta vera e propria) attesta l'effettuazione della compensazione in caso di assenza di anomalie.

<sup>14</sup> Si veda, al riguardo, la C.M. n.1/E/10, paragrafo 2.

pregresso (ovviamente tenendo conto che l'utilizzo del nuovo credito formato nel 2010 si renderà possibile solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della nuova dichiarazione).

Una questione sulla quale non è mai stato ottenuto un chiarimento ufficiale riguarda l'esistenza del **doppio limite dei 10.000 € per crediti annuali e trimestrali** in occasione del 2° anno di applicazione della norma.

In relazione all'anno 2010, la stessa Agenzia delle Entrate ([C.M. n. 1/E/10](#)) ha manifestamente confermato la cumulabilità dei due "plafond" di € 10.000; tuttavia, pensando all'evoluzione futura, taluna dottrina<sup>15</sup> si è interrogata sulla validità di tale conclusione per i successivi anni. Quindi, il problema si presenta con assoluta attualità per il 2011.

### Esempio

Riprendiamo l'esempio contenuto nella richiamata circolare IRDCEC, che appare chiaro:

- gennaio 2011: residui crediti trimestrali maturati nel 2010 per un importo di € 4.000 (a fronte di compensazioni infrannuali precedentemente effettuate pari a € 5.000);
- credito annuale 2010: € 20.000.

In tal caso, qualora con riferimento alla predetta mensilità di gennaio 2011 si debbano versare ritenute Irpef pari a € 12.000, resta dubbio se, a tal fine, si possa utilizzare in compensazione tanto l'importo residuo dei crediti trimestrali relativi al 2010 pari a € 4.000, quanto il credito annuale che si esporrà nella dichiarazione Iva relativa al 2010 per i restanti € 8.000, senza dover assolvere agli obblighi previsti dal nuovo meccanismo di controllo preventivo, facendo affidamento su quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 1/E/10 secondo cui "il 'tetto' di € 10.000 è riferito all'anno di maturazione del credito ... ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale)".

Se così non fosse e si dovesse considerare il limite annuo di € 10.000 unico per anno di maturazione, senza distinguere per tipologia di credito (annuale o trimestrali) maturata nel medesimo anno, nell'esempio proposto, a gennaio 2011, ci si dovrebbe limitare ad utilizzare in compensazione soltanto un importo di € 5.000 (composto dai restanti € 4.000 di crediti trimestrali e da € 1.000 di credito annuale relativi al 2010), considerato che detto importo esaurirebbe il "tetto" annuale di compensazioni "libere" riferito ai crediti Iva maturati in tale anno, già parzialmente assorbito nel corso del 2010 dalla compensazione dei crediti trimestrali riferiti a detta annualità in misura pari a € 5.000.



L'esempio e le conclusioni cui giunge la circolare IRDCEC a noi paiono logici e rassicuranti per confermare l'esistenza del doppio *plafond*, ma appare evidente come sia necessaria una conferma ufficiale.

Per questioni di spazio, non analizziamo nel presente intervento le tematiche relative alle modalità pratiche del rilascio del **visto di conformità**, richiamando solo l'attenzione del lettore sul fatto che:

- lo stesso è subordinato all'appartenenza a categorie professionali ed alla presentazione di apposita documentazione (comprensiva di una polizza assicurativa) alla DRE competente per l'iscrizione in un "fantomatico" elenco telematico di soggetti abilitati;
- l'avvenuta iscrizione in tale elenco permane sin che sussistono i requisiti; tuttavia, è necessario aggiornare la stessa DRE inviando la quietanza del pagamento del premio

<sup>15</sup> R. Rizzardi, "Compensazioni, doppio tetto fantasma", in Il Sole 24 Ore del 25 gennaio 2010, pag. 33. Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti ed Esperti contabili, circolare n.14/IR dell'8 febbraio 2010, paragrafo 2.4.

Secondo il primo autore: "È vero che quest'anno (ndr. 2010) ci sono due plafond, l'annuale e il trimestrale, non perché questa è la modalità di raddoppio del tetto, ma perché il credito annuale si è formato nel 2009 e quello trimestrale si sta formando nel 2010, quindi in due diversi anni. L'apparente raddoppio nel 2010 deriva dal fatto che i crediti targati 2008 sono utilizzabili liberamente, sino a quando si decide di presentare la dichiarazione annuale. Il riconoscimento della non rilevanza dei crediti sorti con la dichiarazione relativa al 2008 e dei trimestrali 2009, in quanto antecedenti la nuova procedura, pone l'attenzione solo sui crediti dell'annuale 2009, che comprenderanno, come visto sopra, anche quelli del 2008 non utilizzati alla data di presentazione della dichiarazione per il 2009, e delle istanze trimestrali per il 2010 che saranno presentate, dagli aventi diritto, nel prossimo mese di aprile".

- assicurativo (in caso di contratto pluriennale) o la nuova copia della polizza di responsabilità (in caso di contratto annuale)<sup>16</sup>;
- da quest'anno si rendono operativi i riferimenti alla tariffa professionale per tale prestazione, come evidenziato dall'art. 47, commi 1 e 2 e dalle relative Tabelle di supporto, del DM n.169/10 del Ministero di Giustizia<sup>17</sup>.

### **La compensazione delle ritenute d'acconto**

Un ultimo veloce cenno merita la tematica dei crediti derivanti dalle ritenute d'acconto subite. La questione può essere riferita:

- ▶ alle ritenute del 10% sulle agevolazioni, di cui all'articolo 25 del DI 78/10<sup>18</sup>;
- ▶ alle ritenute subite dai soggetti trasparenti ed imputate ai partecipanti, che sono ormai retrocedibili all'ente partecipato secondo le istruzioni della C.M. n.56/E/09<sup>19</sup>, completate ed arricchite dalle [indicazioni della DRE Lombardia](#).

Le due casistiche paiono tra loro autonome e distaccate; infatti, nel primo caso si tratta solitamente di importi a credito che verranno utilizzati nella dichiarazione dei redditi, mentre, nella seconda ipotesi, si tratta di un passaggio intersoggettivo di crediti, legittimato per migliorare la situazione finanziaria dei soggetti.

Tuttavia, è possibile trovare un'area di contatto nella recente [R.M. n.2/E/11](#). Il caso analizzato è quello degli interventi imputati formalmente a un Consorzio con attività esterna, che opera con mandato senza rappresentanza, ma effettivamente realizzati dai singoli consorziati. La ritenuta del 10%, di fatto, viene subita dal Consorzio, in quanto dotato di autonomia soggettiva, con conseguente accumulo di una posizione fortemente creditoria nei confronti dell'erario, posto che gli stessi soggetti solitamente non hanno debiti tributari da abbattere. L'Agenzia riscontra che, in linea generale, la configurazione del Consorzio come strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate comporta che il Consorzio medesimo non deve conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera, per poi dividerlo fra le imprese consorziate, ma deve risultare "neutrale" rispetto al risultato, in utile o in perdita, dell'affare<sup>20</sup>.

In relazione alla ritenuta d'acconto del 10%, prevista dall'art. 25 del D.L. n. 78/10, si rileva che la norma intende perseguire la finalità di contrastare la sottrazione di materia imponibile da parte di coloro che rendono prestazioni per le quali i committenti beneficiano di vantaggi fiscali.

Sul piano logico sistematico appare, quindi, coerente, che l'onere della ritenuta sia sopportato, anziché dal soggetto che svolge funzioni di carattere strumentale e organizzativo, dai soggetti che effettivamente eseguono gli interventi agevolati e ne conseguono i relativi redditi.

Si ritiene, pertanto, che le ritenute subite dai Consorzi di imprese con attività esterna e senza finalità lucrative, per le prestazioni di recupero edilizio o di riqualificazione energetica, possano da questi essere trasferite ai singoli Consorziati che hanno effettivamente eseguito i lavori.

Si richiama in proposito la [C.M. n. 56/E/09](#), nella quale è stata riconosciuta, in favore dei soci o associati, la possibilità di riattribuire alle società o associazioni di cui all'art. 5 del Tuir le ritenute che residuano una volta operato lo scomputo dall'Irpef dovuta dagli stessi

<sup>16</sup> Sul sito delle varie DRE (o, in alternativa, mediante consultazione telefonica) si possono ricevere le relative istruzioni. Per un indirizzo generale si veda il sito della DRE Lombardia, che ha predisposto specifico comunicato nel corso del mese di dicembre 2010.

<sup>17</sup> Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 242 del 15 ottobre 2010.

<sup>18</sup> Si veda, L. Signorini, "Ritenuta del 10% sui bonifici relativi alle spese del 36% e 55%" nella Circolare tributaria n. 28/10, pag. 7, e A. Perini, "I chiarimenti sulla nuova ritenuta d'acconto all'accredito dei bonifici che fruiscono della detrazione del 36% o del 55%" nella Circolare tributaria n.32/10, pag.13.

<sup>19</sup> Si veda F. Garrini, "Ritenute degli studi associati: la gestione in dichiarazione" nella Circolare tributaria n.20/10, pag. 8.

<sup>20</sup> Confronta risoluzione n. 9/888/86.

soci o associati, in modo da consentire che il relativo credito sia portato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi.

Analogamente a quanto previsto nella richiamata circolare, si ritiene che i Consorzi, una volta azzerato il proprio eventuale debito Ires, possano trasferire la residua quota di ritenuta del 10 % ai consorziati che hanno eseguito i lavori, a condizione che la volontà di effettuare il trasferimento risulti da un atto di data certa, quale, ad esempio, il verbale del Consiglio di amministrazione, ovvero dallo stesso atto costitutivo del Consorzio.

**GIORNATA DI STUDIO**  
GENNAIO 2011

**LEGGE DI STABILITÀ, PIANIFICAZIONE STRATEGICA DEGLI ADEMPIMENTI 2011 E ALTRE NOVITÀ**

**ACCERTAMENTI NEI TRASFERIMENTI IMMOBILIARI E DI AZIENDE**

AGGIORNATO CON GLI ULTIMI DECRETI

1 CONVEGNO + 2 DISPENSE TECNICHE + 1 LIBRO SUGLI IMMOBILI

**IN OLTRE 20 SEDI. SCEGLI QUELLA A TE PIÙ VICINA**

MILANO I TORINO MILANO II ALESSANDRIA	GENOVA SAVONA NAPOLI BOLOGNA	MODENA FIRENZE TRENTO VERONA	PADOVA TREVISO PORDENONE RIMINI	CREMONA SASSARI VICENZA CAGLIARI	CATANIA PERUGIA BRESCIA
------------------------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------------	------------------------------------------	-------------------------------------------	-------------------------------

SCOPRI TUTTI I DETTAGLI      ACCEDI AL SITO

Gruppo **EUROCONFERENCE**  
INFO: Tel. 045.8201828 - e-mail: [convegni@euroconference.it](mailto:convegni@euroconference.it) - sito web: [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

**La comunicazione per operazioni di importo pari o superiore a € 3.000: come funziona il nuovo "spesometro"***a cura di Sandro Cerato***Premessa e quadro normativo**

L'articolo 21 del D.L. n. 78/10 (Manovra d'estate 2010) ha introdotto l'obbligo di comunicazione all'Amministrazione Finanziaria delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo superiore a €3.000.

Come si legge nella relazione illustrativa al citato D.L. n.78/10, l'obiettivo di tale adempimento è duplice, in quanto, da un lato, si intende contrastare il fenomeno delle frodi Iva, (che si realizzano soprattutto nelle operazioni che intervengono tra soggetti passivi d'imposta) e, dall'altro, intercettare elementi e notizie rilevanti ai fini dell'applicazione del redditometro (con particolare riguardo, quindi, alle operazioni effettuate nei confronti di persone fisiche, visto che il citato strumento di accertamento si riferisce alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche stesse).

In data 22 dicembre 2010, il direttore delle Entrate ha approvato il [provvedimento](#) che dà attuazione all'art. 21 del D.L. n.78/10, fornendo indicazioni in merito ai soggetti interessati all'obbligo di presentazione, alle operazioni che devono essere inserite nella comunicazione, nonché alle modalità e termini di presentazione della comunicazione.

Evidenziando che l'obbligo in questione si riferisce già alle operazioni relative al periodo d'imposta 2010 - salvo quanto si dirà in seguito - è opportuno osservare che il citato provvedimento direttoriale prevede una partenza "morbida" per tale anno, in quanto dovranno essere comunicate, entro il 31/10/11, "solamente" le operazioni di importo pari o superiore ad €25.000, al netto dell'Iva, e solo se soggette all'obbligo di fatturazione.

**Ambito soggettivo**

Il punto 1 del provvedimento del 22/12/10 dispone che sono obbligati alla presentazione della comunicazione tutti i soggetti passivi ai fini Iva che effettuano o ricevono operazioni rilevanti ai fini del citato tributo (cessioni di beni e prestazioni di servizi).

L'ambito soggettivo è, quindi, molto ampio, e comprende i soggetti passivi d'imposta ai fini Iva, di cui agli artt. 4 e 5 del DPR n. 633/72, a prescindere dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato.

Il punto 1.2 del provvedimento direttoriale prevede poi particolari regole in presenza di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni, ecc.) o trasformazioni sostanziali soggettive (sono tali, in ambito, Iva quelle operazioni che comportano il trasferimento del patrimonio aziendale da un soggetto ad un altro, quali la cessione ed il conferimento d'azienda).

In tali ipotesi, il discrimine è rappresentato dall'estinzione o meno del soggetto "dante causa", in quanto:

- se tale soggetto si estingue a seguito dell'operazione stessa, il subentrante (ad esempio, società incorporante nella fusione, società beneficiaria della scissione, ecc.) deve inserire nella propria comunicazione anche le operazioni effettuate dal soggetto estinto nel periodo antecedente l'operazione o la trasformazione;
- se tale soggetto non si estingue a seguito dell'operazione stessa, la comunicazione deve essere presentata dal soggetto stesso, in quanto ancora esistente dopo



l'operazione straordinaria o la trasformazione (società scissa in presenza di scissione parziale, società conferente di ramo d'azienda, ecc.).

### Ambito oggettivo

Il punto 2.1 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 dispone che:

*“oggetto della comunicazione sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute dai soggetti passivi (...), per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a € 3.000 al netto dell'Iva. Per le operazioni rilevanti ai fini Iva, per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura, il predetto limite è elevato a € 3.600 euro al lordo dell'Iva applicata”.*

Salvo quanto previsto in via “transitoria” per l'anno 2010 (si veda l'apposito paragrafo), a regime rientrano nell'obbligo di comunicazione tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva (cessioni di beni e prestazioni di servizi), di importo:

- pari o superiore a € 3.000, al netto dell'Iva, in presenza dell'obbligo di fatturazione;
- pari o superiore a € 3.600, Iva compresa, per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione (documentate da scontrino o ricevuta fiscale).

#### ⇒ Stipula di più contratti

Il provvedimento direttoriale del 22/12/10 contiene particolari regole per la determinazione del suddetto limite di € 3.000, in relazione all'ipotesi in cui siano stipulati più contratti tra loro collegati. In tal caso, si deve considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti.



Tale previsione non è del tutto chiara, e sembrerebbe (letteralmente) non riferirsi all'ipotesi in cui, a fronte di un'unica operazione, siano corrisposti più acconti.

#### **Esempio**

Si pensi, ad esempio, all'acquisto di un bene il cui costo superi la soglia di € 3.000 (Iva esclusa), con pagamento anticipato, rispetto alla consegna, di un acconto di € 1.500 (più Iva), e corresponsione del saldo, di € 2.000 (più Iva) all'atto della consegna.

In tal caso, applicando le ordinarie regole di cui all'art. 6 del DPR n. 633/72, l'operazione è “spezzata” in due *tranche* e il soggetto cedente deve emettere due fatture (la prima a fronte del pagamento dell'acconto e la seconda all'atto della consegna), sia pure di importo inferiore a € 3.000.

L'operazione descritta non prevede la stipula di più contratti tra loro collegati, in quanto si realizza una semplice compravendita, bensì prevede diversi momenti di effettuazione dell'operazione, ai fini Iva, sia pure riferiti ad un'unica operazione dal punto di vista giuridico (il contratto, come detto, è unitario).

Orbene, appare evidente che l'operazione dovrebbe essere valutata tenendo conto della sommatoria degli acconti pagati (pur con le difficoltà operative), al fine di valutare l'eventuale inserimento dell'operazione nella comunicazione, anche se sul punto sarebbe opportuno un intervento dell'Amministrazione Finanziaria.

#### ⇒ Contratti con corrispettivi periodici

Particolari regole sono altresì previste, secondo il punto 2.2. del provvedimento, in presenza di «*contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici*».

In tali fattispecie, si deve aver riguardo al corrispettivo dovuto per l'intero anno solare, e solamente laddove tale corrispettivo superi l'importo di € 3.000 sorge l'obbligo di comunicazione dell'operazione derivante dai predetti contratti.



Il provvedimento in commento si riferisce all'anno solare, e non ai dodici mesi, ragion per cui alla fine di ciascun anno solare, a prescindere dalla data di stipula del


contratto, è necessario verificare il superamento della soglia di euro 3.000. Ad esempio, se il contratto è stato stipulato in data 1° ottobre dell'anno "n", e prevede un corrispettivo annuale di euro 10.000 più Iva, al 31 dicembre dello stesso anno "n" il corrispettivo maturato è pari a euro 2.500 più Iva, con conseguente esclusione dall'obbligo di comunicazione per tale anno.

### Operazioni escluse

Il punto 2.4 del provvedimento contiene un elenco di operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione.

Nella tabella che segue, si schematizzano le operazioni interessate da tale esclusione.

Operazione	Note
<b>Importazioni</b>	L'esonero dovrebbe applicarsi anche se i beni sono introdotti in deposito Iva, previa immissione in libera pratica in Italia, con conseguente non applicazione dell'imposta (art. 50-bis, co. 4, lett. b), del D.L. n.331/93).
<b>Esportazioni</b> <b>(lett. a e b, art. 8, DPR n.633/72)</b>	Esportazioni di beni "dirette" con trasporto a cura del cedente nazionale, esportazioni "triangolari" con trasporto a cura o a nome del primo cedente, ed esportazioni con trasporto a cura del cessionario entro 90 giorni dalla consegna dei beni nel territorio nazionale. Sono invece ricomprese nell'obbligo di comunicazione le "esportazioni" di cui all'art. 8, lett. c), del DPR n.633/72, ossia le cessioni a favore di esportatori abituali, tramite rilascio della dichiarazione d'intento.
<b>Cessioni di beni e prestazioni di servizi con operatori <i>black list</i></b>	Tali operazioni sono già "monitorate" con l'inclusione delle stesse nell'apposita comunicazione di cui all'art. 1 del D.L. n. 40/10 (e DM del 30/03/10).
<b>Operazioni oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria</b>	Tali operazioni sono già a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria (art. 7 del DPR n.605/73).

 Nell'ambito delle operazioni escluse non figurano le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni, di cui agli artt. 38 e 41 del D.L. n. 331/93, né le prestazioni di servizi ricevute da operatori stabiliti in altri Stati Ue (art. 7-ter del DPR n. 633/72, e rilevanti ai fini Iva in Italia), per le quali sussiste altresì l'obbligo di indicazione negli elenchi Intrastat, nonché le prestazioni di servizi ricevute da soggetti extra-Ue non stabiliti in Paesi *black list*.

In tali casi, almeno per le operazioni intercorse con soggetti Ue, vi è un doppio obbligo di monitoraggio delle stesse, sia nei predetti modelli Intra, sia nella comunicazione di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/10.

Restano, invece, escluse dall'obbligo di comunicazione in quanto non rilevanti ai fini Iva in Italia le prestazioni di servizi, di cui all'art. 7-ter del DPR n. 633/72, rese nei confronti di soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato (operazioni fuori campo Iva).

### Momento di inclusione dell'operazione

Individuate le operazioni interessate dall'obbligo di indicazione, è necessario verificare ora quale sia il momento cui fare riferimento per l'inclusione delle stesse nella comunicazione.

A tale proposito, il punto 4.2 del provvedimento stabilisce che è necessario fare riferimento:

- al momento in cui l'operazione è registrata ai fini Iva, ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del

DPR n. 633/72,

- ovvero, al momento di effettuazione dell'operazione stessa, ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/72.


In buona sostanza, come già accade per la comunicazione delle operazioni intercorse con operatori economici stabiliti in Paesi *black list*, anche in relazione all'obbligo in questione, si deve far riferimento, quale momento rilevante per la compilazione della comunicazione, alla data di effettiva registrazione del documento ai fini Iva nei relativi registri.

Tuttavia, il riferimento (alternativo) al momento di effettuazione dell'operazione, di cui all'art. 6 del DPR 633/72, dovrebbe significare che in caso di mancata (o tardiva) registrazione dell'operazione nei registri Iva, è necessario tener conto del momento di effettuazione dell'operazione (in linea generale, consegna o spedizione per i beni mobili, pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi).

### **Dati da inserire nella comunicazione**

Secondo quanto stabilito dal punto 3.1 del provvedimento direttoriale, nella comunicazione devono essere indicati i seguenti dati, per ciascuna operazione:

- ▶ anno di riferimento;
- ▶ partita Iva o, in mancanza, codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente;
- ▶ per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato:
  - se persone fisiche: cognome e nome, luogo e data di nascita, sesso e domicilio fiscale;
  - se soggetti diversi dalle persone fisiche: denominazione, ragione sociale o ditta e domicilio fiscale;
- ▶ corrispettivi dovuti e l'importo dell'Iva (se trattasi di corrispettivi deve essere indicato l'importo al lordo dell'imposta, mentre per le operazioni non imponibili o esenti si deve riportare la relativa specifica).

 Il punto 3.2 del provvedimento stabilisce che per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione (quindi, quelle documentate da scontrino o ricevuta fiscale), il cessionario o committente è tenuto a fornire al cedente prestatore i propri dati anagrafici (codice fiscale, ad esempio).

Tale precetto, evidentemente, è finalizzato all'identificazione del soggetto che acquista beni o servizi "sopra soglia", in modo tale da indicarne i relativi dati nella comunicazione in oggetto, anche al fine, come detto, di fornire elementi utili all'Amministrazione Finanziaria per l'applicazione del redditometro.

Sul punto, evidenti sono i problemi di *privacy* che tale obbligo comporta, e dovrà essere chiarito come deve comportarsi il soggetto che pone in essere l'operazione di fronte al rifiuto, da parte dell'acquirente o committente, di fornire i predetti dati.

### **Modalità e termini di invio della comunicazione**

Gli artt. 4 e 5 del provvedimento direttoriale disciplinano rispettivamente le modalità ed i termini per l'invio della comunicazione.

Salvo quanto previsto per il periodo "transitorio" (si veda il successivo paragrafo), la comunicazione in parola deve essere:

- inviata esclusivamente in via telematica, direttamente dal contribuente o mediante intermediari abilitati, secondo le specifiche tecniche allegate al provvedimento;
- entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il punto 4.4 del provvedimento stabilisce che è possibile inviare una comunicazione "sostitutiva" di un'altra precedentemente inviata, purché la stessa si riferisca al medesimo periodo temporale, e ciò avvenga, previo annullamento della precedente, entro 30 giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione.

Si tratta - almeno sembra di capire - di una comunicazione “sostitutiva oltre i termini”, senza applicazione di sanzioni, anche se sul punto si auspicano opportuni chiarimenti.

### **Periodo transitorio**

Come anticipato in premessa, il provvedimento direttoriale del 22 dicembre contiene una disciplina transitoria con riferimento alla comunicazione delle operazioni riferite al periodo d'imposta 2010 e, sia pure parzialmente, anche il successivo periodo d'imposta 2011.

In particolare, relativamente alle operazioni effettuate nell'anno 2010:


- la soglia di riferimento per l'inclusione dell'operazione nella comunicazione è di €25.000, al netto dell'Iva;
- l'obbligo di comunicazione si riferisce solamente alle operazioni per le quali sussiste l'obbligo di fatturazione. In merito a tale aspetto, non devono quindi essere oggetto di segnalazione né le operazioni effettuate da soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura sia nei confronti di privati, sia nei confronti di altri soggetti che non richiedono l'emissione della fattura. Infatti, ai sensi dell'art. 22 del DPR n. 633/72, per i “dettaglianti” l'obbligo di emissione della fattura sussiste solamente nel caso in cui l'acquirente (impresa) acquista beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa;
- il termine per l'invio della comunicazione è il 31 ottobre 2011.

Per le operazioni effettuate a decorrere dall'anno 2011, l'obbligo in commento entra a regime, con conseguente inclusione delle operazioni di importo almeno pari a €3.000 (Iva esclusa), se soggette a fatturazione, ovvero a € 3.600 se non soggette all'obbligo di fatturazione (Iva compresa).

Tuttavia, il punto 2.5 del provvedimento stabilisce che sono escluse le operazioni rilevanti ai fini Iva, per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione (vedi paragrafo precedente), effettuate fino al 30 aprile 2011.

In buona sostanza, per l'anno 2011, è necessario distinguere tra:

- operazioni per le quali sussiste l'obbligo di fatturazione: il conseguente obbligo di comunicazione decorre sin dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2011;
- operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione: l'obbligo di comunicazione decorre dalle operazioni effettuate dal 1° maggio 2011.

 In relazione alle “semplificazioni” previste per il 2010, il provvedimento, sia pure relativamente ad un adempimento Iva, si riferisce al “periodo d'imposta” e non all'anno solare.

Ciò potrebbe creare qualche complicazione per i soggetti con periodo d'imposta diverso dall'anno solare, in relazione alla corretta individuazione del periodo “transitorio” cui si applicano le “semplificazioni”.

Si pensi, ad esempio, ad una società di capitali con periodo d'imposta 1/07 – 30/06:



---

In tal caso, il riferimento al periodo d'imposta 2010 per tale soggetto significherebbe che le particolari regole previste si applichino solo per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2010, mentre per quelle effettuate nel primo semestre non dovrebbe sussistere alcun obbligo di comunicazione, atteso che si tratta della “seconda” parte del periodo d'imposta 2009?

---

Tale soluzione non appare accettabile, talché l'utilizzo del termine “periodo d'imposta” dovrebbe riferirsi più correttamente all'anno solare, anche se sul punto si attendono gli opportuni chiarimenti.



## ***Trust internazionali alla prova di una nuova trasparenza: i chiarimenti della circolare n. 61/E/10***

### ***Trust trasparenti e trust opachi***

La [C.M. n. 61/E/10](#) è intervenuta sul tema della tassazione ai fini delle imposte dirette dei *trust*, integrando le osservazioni già contenute nella C.M. n. 48/E/07 e negli interventi di prassi succedutisi nel corso degli anni.

Il recente intervento dell'Agenzia contiene una premessa dove si illustra, sommariamente, il regime di tassazione dei *trust*, che - è appena il caso di ricordare - vengono categorizzati in *trust* opachi, *trust* trasparenti e *trust* misti.

Il successivo paragrafo - principi e caratteristiche dell'istituto - descrive le caratteristiche salienti dell'istituto, con particolare attenzione al tema dell'interposizione, sul quale torneremo in un successivo intervento su questa rivista.

In questa sede analizzeremo gli ultimi due paragrafi della circolare, che affrontano il tema della tassazione dei beneficiari italiani di *trust* non residenti e dei beneficiari esteri di un *trust* residente.

È opportuno ricordare, in sintesi, il regime di tassazione di un *trust* nazionale per poter cogliere appieno la nuova interpretazione dell'Agenzia relativa ai *trust* internazionali.

La Legge n.29/06 (Finanziaria per il 2007) ha introdotto, per la prima volta, una disciplina ai fini delle imposte sui redditi del *trust* ad opera dei commi da 74 a 76 dell'art. 1.

L'art. 1, comma 74, della L. n. 296/06 ha inserito il *trust* tra gli enti commerciali e non commerciali nell'ambito dei soggetti che scontano l'Ires, di cui all'art. 73 del Tuir.

In particolare, il *trust* è stato inserito nella lett. b) tra gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; nella lett. c) tra enti pubblici e privati diversi dalle società residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; e, infine, nella lett. d) tra le società e gli enti di ogni tipo non residenti.

Il Legislatore ha, quindi, previsto quale regola generale che i redditi del *trust* debbano essere tassati in capo al *trust* personificato, che, a seconda dei casi, verrà qualificato come ente commerciale o ente non commerciale.

Si tratta di una soluzione in linea di massima conforme alle indicazioni della dottrina e della prassi. Queste indicazioni, tuttavia, valgono solamente nel caso del *trust* in cui i beneficiari non risultano identificabili.

Diversamente, nei casi in cui i beneficiari del *trust* siano individuati, l'ultimo periodo inserito nell'art. 73, co. 2, del stabilisce che i redditi conseguiti Tuir dal *trust* sono imputati, in ogni caso, a questi ultimi in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

In sostanza, i redditi del *trust* sono imputati per trasparenza ai beneficiari solamente se questi sono individuati.

Il diverso regime di tassazione in capo al *trust* come ente opaco o per trasparenza in capo ai beneficiari, pertanto, non dipende dalla diversa natura del *trust*, ma dal semplice fatto che i beneficiari del reddito siano individuati o meno.

L'art. 1, comma 75 della Legge Finanziaria 2007 ha stabilito quale sia il regime fiscale dei redditi imputati per trasparenza ai soci, aggiungendo la lett. g-sexies all'art. 44, co. 1, del Tuir, relativo ai redditi da capitale.

Per quanto attiene alle modalità di tassazione dei redditi imputati ai beneficiari, l'art. 45 non prevede una disposizione specifica per cui dovrebbe trovare applicazione il primo periodo del primo comma, secondo cui *“il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione”*.

Sul tema, tuttavia, si innesta anche la successiva [R.M. n. 425/E/08](#), con la quale l'Agenzia osserva che, se spetta un potere discrezionale al trustee in ordine alla distribuzione del reddito ai beneficiari, il trust deve necessariamente essere considerato opaco.

Il punto 4 della [C.M. n.48/E/07](#) richiede per la trasparenza, che *«il beneficiario non solo sia puntualmente individuato, ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza»*.

Si potrebbe intendere questo passaggio nel senso che la discrezionalità del trustee esclude di per sé ogni diritto soggettivo del beneficiario a percepire un reddito, per cui un trust del genere risulterebbe per definizione opaco. Queste conclusioni sono state indicate dalla R.M. n. 425/E/08.

### **La tassazione dei beneficiari italiani di un trust estero**

#### ⇒ La ricostruzione normativa

Passiamo ora ad esaminare il caso in cui il beneficiario dei redditi sia italiano, ma il trust estero.

Il primo passo, nel nostro percorso logico, è quello di valutare se operi anche in questo caso il differente regime di tassazione a seconda che il trust sia opaco o trasparente, in relazione all'individuazione dei beneficiari.


Si potrebbe, infatti, in prima battuta ipotizzare che pur in presenza di un trust non residente, si debba valutare se i beneficiari del reddito siano individuati o meno.

Nel primo caso, si potrebbero tassare i beneficiari in Italia mentre; nel secondo caso, il trust potrebbe essere tassato solamente all'estero.

A favore di questa tesi potrebbe deporre il comma 2 dell'art. 73, secondo cui *“nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari”*.

L'espressione *“in ogni caso”* potrebbe, infatti, essere intesa nel senso che la tassazione per trasparenza operi quando i beneficiari sono individuati anche se il trust è residente all'estero. Questa soluzione, tuttavia, non convince.

Innanzitutto, potrebbero verificarsi evidenti fenomeni di doppia imposizione qualora lo Stato estero tassi in ogni caso il trust, a prescindere dall'individuazione dei beneficiari. In un simile caso, i redditi subirebbero una doppia imposizione economica, in quanto tassati sia in capo al trust che li ha generati che in capo ai beneficiari cui sono stati imputati.

 Un utile spunto giunge, al riguardo, dalla lettura della C.M. n. 48/E/07, dove viene chiaramente rilevato che la precisazione secondo cui i redditi siano imputati *“in ogni caso”* ai beneficiari, è semplicemente volta a sottolineare il principio di competenza in luogo del principio di cassa<sup>21</sup>.

Il ragionamento deve essere, quindi, condotto in altra direzione.

Il punto 4.1. della C.M. n. 48/E/07 evidenzia che il trust non residente, che è soggetto passivo Ires per i soli redditi prodotti in Italia, imputa per trasparenza tali redditi ai soli beneficiari residenti, quali titolari di redditi di capitale.

<sup>21</sup> Secondo la C.M. n. 48/E/07, tale precisazione si è resa necessaria per coordinare la tassazione per trasparenza del trust con la natura del reddito attribuito al beneficiario, che è considerato reddito di capitale.

In sostanza, la Circolare sembra legittimare un'interpretazione secondo cui i beneficiari residenti sono tassati esclusivamente sui redditi prodotti in Italia e non anche su altri redditi prodotti all'estero.

A questo punto ci si deve chiedere come debbano essere tassati i redditi prodotti all'estero in caso di beneficiari individuati.

Poiché la C.M. 48/E/07 sembra escludere l'imputazione per trasparenza, sembrano ipotizzabili due soluzioni:

- i redditi sono tassati dai beneficiari secondo un criterio di cassa;
- i redditi non sono tassati.

Seguendo la prima impostazione, il *trust* estero verrebbe assimilato ad una società di persone. Infatti, le società di persone estere, a prescindere dal fatto che siano considerate trasparenti o meno nello stato della fonte, sono in ogni caso considerate opache in Italia, ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. d, per cui la tassazione avverrà negli esercizi successivi alla produzione del reddito, ossia in quelli in cui verranno operati i prelevamenti.



Chi scrive non condivide questa tesi, in quanto l'art. 44 stabilisce che costituiscono redditi di capitale gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società.

L'art. 45, co. 1, stabilisce che gli stessi sono tassati per cassa e l'art. 47, co. 1, prevede un concorso alla base imponibile limitatamente al 40% (49,72%) del loro ammontare.

Innanzitutto, è discutibile che le attribuzioni ricevute da un *trust* possano essere qualificate come "*utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti*". Inoltre, la norma di riferimento è piuttosto la lett. g-sexies del medesimo art. 44.

Abbiamo, inoltre, già segnalato come la C.M. n.48/E/07 interpreti l'espressione "*in ogni caso*" contenuta nell'art. 73, co. 2, come necessità di una tassazione per competenza e non per cassa.

La soluzione al problema veniva forse fornita dalla stessa Agenzia con la C.M. n.48/E/07, laddove precisa che il *trust* non residente è soggetto passivo Ires per i soli redditi prodotti in Italia ed imputa per trasparenza tali redditi ai soli beneficiari residenti, quali titolari di redditi di capitale.

Sembrava, quindi, che l'imputazione per trasparenza ad un beneficiario residente potesse intervenire solamente sui redditi prodotti in Italia. Ora, poiché abbiamo visto come si debba escludere una tassazione dei beneficiari residenti col principio di cassa, si doveva giungere alla conclusione che i beneficiari non erano in ogni caso tassati sui redditi prodotti all'estero da un *trust* non residente.

🍀 Quindi, l'unico modo per un beneficiario residente di un *trust* estero di essere tassato in Italia si verificava nel caso in cui il *trust* fosse trasparente e limitatamente ai redditi da questo prodotti nel nostro Paese.

Su questa discussione si è tuttavia innestato l'orientamento dell'Agenzia, espresso nella recente circolare. Evidenziamo da subito come le tesi sostenute dall'Agenzia non trovino riscontro nel dato normativo.

#### ⇒ L'orientamento della Circolare n. 61/E/2010

L'Agenzia ricorda come la lett. g-sexies, co. 1, dell'art. 44 del Tuir disponga che siano considerati redditi di capitale "*i redditi imputati al beneficiario di trust ai sensi dell'art. 73, co. 2, anche se non residenti*".

Viene chiarito che l'espressione "*anche se non residenti*" non può che intendersi riferita ai

*trust*, posto che la finalità della norma è quella di rendere il beneficiario residente individuato soggetto passivo con riferimento ai redditi ad esso imputati dal *trust*, a prescindere dalla residenza di quest'ultimo e fermo restando, comunque, quanto in precedenza chiarito circa l'ipotesi in cui il *trust* abbia già autonomamente sottoposto a tassazione in Italia i redditi imputati al beneficiario.



Evidenziamo da subito come sia condivisibile la tesi secondo cui l'espressione "*anche se non residenti*" sia da riferirsi ai *trust*. Del resto, un'interpretazione alternativa, secondo cui la stessa potrebbe essere riferita ai beneficiari, appare comunque accettabile.

A ben vedere, entrambe le soluzioni si risolvono in una espressione pleonastica. Infatti, sostenere che i beneficiari italiani sono tassabili sui frutti percepiti da *trust* esteri è scontato in quanto discende dall'art. 3 del Tuir, che prevede l'assoggettamento ad imposta su base mondiale per i soggetti residenti.

L'interpretazione alternativa secondo cui l'espressione "*anche se non residenti*" sia da riferirsi ai beneficiari appare comunque superflua, in quanto, sempre in virtù dell'art. 3 del Tuir, i non residenti sono tassati sui redditi prodotti in Italia. Peraltro, l'art. 23 del Tuir contempla questi frutti tra i redditi tassabili.

Torneremo su questo aspetto nei successivi paragrafi.

Dall'esame di questo primo passaggio non emergono profili d'incompatibilità con la tesi esposta in precedenza.

Qualche perplessità, tuttavia, emerge nell'inciso dove si esclude la trasparenza quando il *trust* ha già assoggettato a tassazione in Italia i redditi.

In effetti, sembrerebbe emergere una tesi secondo cui i *trust* sono comunque trasparenti se l'opacità non ha determinato un assoggettamento all'Ires in Italia.

La tesi sembra proseguire sulla stessa scia nel paragrafo successivo, dove si afferma che il reddito imputato dal *trust* a beneficiari residenti è imponibile in Italia in capo a questi ultimi quale reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il *trust* sia o meno residente in Italia e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato.



In realtà, il parallelismo tra Italia ed estero potrebbe anche legittimare la tesi secondo cui il *trust* che prevede una discrezionalità del *trustee* in ordine ai frutti sia comunque opaco: all'estero come in Italia<sup>22</sup>. Il passaggio successivo, tuttavia, sembra lasciar meno dubbi di fronte ad una nuova forma trasparenza *sui generis*.

Si precisa, infatti, che qualora il reddito imputato ai beneficiari residenti sia stato prodotto dal *trust* in Italia, e quivi già tassato ai sensi dell'art. 73 del Tuir, lo stesso non sconterà ulteriore imposizione in capo ai beneficiari.

Argomentando *a contrariis*, tuttavia, sembra che se il reddito non è tassato in Italia in capo al *trust*, scatti automaticamente la trasparenza, pur in presenza di una discrezionalità del *trustee*. Dalla lettura, infatti, emerge che "reddito imputato" non coincide con *trust* trasparente.

## Il caso

Immaginiamo che un *trust* estero preveda la discrezionalità nella attribuzione dei frutti ai beneficiari. Il *trustee*, una volta percepiti i frutti (ad esempio, dividendi, affitti, eccetera), imputa gli stessi ai beneficiari Tizio e Caio, sfruttando il suo potere discrezionale.

Ora, in base alla R.M. n. 425/E/08, il *trust* è opaco. In base ai chiarimenti della C.M. n.61/E/10, invece, l'opacità rimane confinata ai redditi tassati in Italia, per cui se, ad esempio, l'affitto era relativo ad un immobile italiano, può operare l'opacità; se, invece,

<sup>22</sup> Si rinvia alla R.M. 425/E/08 già illustrata in precedenza.




l'affitto era relativo ad un immobile all'estero, nasce una nuova forma di trasparenza, che prescinde dal fatto che il *trustee* fosse dotato di un potere discrezionale<sup>23</sup>.

La questione si complica ulteriormente proseguendo nella lettura, in quanto l'Agenzia espone la *ratio* sottostante alla sua interpretazione.

Lo scopo dell'interpretazione è di assicurare che il *trust* estero venga assoggettato a tassazione analogamente ai *trust* italiani e, in particolare, ai *trust* opachi con riferimento all'eventuale reddito prodotto in Italia ed imputabile al *trust* medesimo nonché ai *trust* trasparenti con riferimento alla quota di reddito imputabile al beneficiario italiano.

Questa affermazione potrebbe ritenersi compatibile con la tesi secondo cui viene riconosciuta l'opacità dei *trust* esteri per in presenza di beneficiari italiani.

Che l'Agenzia abbia, invece, ipotizzato una nuova forma di trasparenza si desume dalla parte finale del paragrafo, dove si afferma che il regime proposto evita il conseguimento di indebiti risparmi di imposta che potrebbero essere conseguiti, ad esempio, nell'ipotesi di *trust* opachi costituiti in giurisdizioni straniere a regime fiscale agevolato.

 Secondo l'Agenzia, in tal caso, alla tassazione ridotta in capo al *trust* corrisponderebbe, comunque, l'imposizione in capo al beneficiario residente secondo il regime del più volte citato art. 44, co. 1, lett. g-sexies, del Tuir.

Qualche chiarimento aggiuntivo non avrebbe guastato. Riteniamo, comunque, che la nuova trasparenza per i *trust* opachi esteri differisca da quella italiana.

Infatti, la C.M. n.61/E/10 parla di imputazione dei redditi. Ciò significa che la tassazione in capo al beneficiario pur prescindendo da una determinazione del diritto alla percezione dei frutti nell'atto istitutivo, necessita comunque di una imputazione di tale reddito. In questo modo viene rispettato il principio della competenza.

Chiariamo con un esempio.

### Esempio

Il *trust* Alfa è italiano con beneficiari italiani. Dall'atto istitutivo emerge un potere discrezionale in capo al *trust* circa l'attribuzione dei frutti.

Nel 2010, il *trust* percepisce due canoni di locazione: uno da un immobile sito in Italia, l'altro da un immobile sito all'estero. Il *trust* è opaco in virtù del potere discrezionale del *trustee*. Entrambi i canoni di locazione saranno tassati, rispettivamente, come redditi da fabbricati e come redditi diversi in capo al *trust*, scontando l'ires.

A fine 2010, il *trust* attribuisce una parte dei frutti ai beneficiari, che verranno bonificati a inizio 2011. Questi frutti attribuiti ai beneficiari non sosteranno tassazione alcuna in capo a questi ultimi.

Supponiamo, invece, che il *trust* Alfa sia non residente (il *trustee* in questo caso è un soggetto estero), ma che l'atto istitutivo sia nella sostanza analogo.

Ora il *trust* è discrezionale e, quindi, opaco. Alla luce dei chiarimenti forniti nella C.M. n.61/E/10, tuttavia, l'opacità sembra operare solo per gli affitti italiani. Per gli affitti esteri, invece, nasce questa nuova forma di trasparenza che prescinde dall'esistenza di un diritto soggettivo alla percezione dei frutti da parte dei beneficiari. Questi, tuttavia, pur dichiarando tale reddito per competenza e non per cassa, non dovrebbero considerare la maturazione o percezione in capo al *trust*, quanto la attribuzione da parte del *trustee* ai beneficiari.

Poiché nell'esempio proposto l'attribuzione avviene sempre nel 2010, i beneficiari dichiareranno i frutti in Unico 2011 per il 2010.

La successiva tabella sintetizza il nuovo regime di tassazione dei *trust* esteri in capo ai beneficiari italiani.

<sup>23</sup> È appena il caso di ricordare come un *trust* estero sia tassato sui canoni di locazione relativi ad immobili ubicati in Italia ai sensi dell'art. 23 del Tuir.

Tassazione dei <i>trust</i> esteri in capo ai beneficiari italiani		
	Reddito prodotto all'estero	Reddito prodotto in Italia
I beneficiari dei frutti sono individuati e manifestano una capacità contributiva attuale sui frutti.	I beneficiari sono tassati per trasparenza.	I beneficiari sono tassati per trasparenza.
Il <i>trustee</i> ha discrezionalità in merito all'attribuzione dei frutti ( <i>trust opaco</i> ).	I beneficiari sono tassati per trasparenza.	Il <i>trust</i> sconta l'Ires e i beneficiari non sono tassati su tali frutti.

### La tassazione dei beneficiari esteri di un trust italiano

La circolare, infine, contiene un ultimo paragrafo dove si analizza il caso di beneficiari non residenti di *trust* italiani trasparenti o misti.

L'Agenzia delle Entrate precisa che il reddito loro imputato va considerato prodotto in Italia ai sensi del principio generale sancito dall'art. 23, lett. b, del Tuir.

La norma citata prevede l'imponibilità nei confronti di soggetti non residenti dei redditi di capitale "corrisposti" dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri.

Da un'interpretazione strettamente letterale della norma si dovrebbe concludere nel senso di escludere la tassabilità in Italia dei frutti del *trust*, in quanto, in base alla lett. g-*sexies*, la fattispecie reddituale assume rilevanza per effetto della sola imputazione (principio di competenza e luogo del principio di cassa).

L'Agenzia ritiene che, in forza della specialità della norma, tale criterio prevalga su quello della corresponsione, previsto, in linea generale, dalla predetta lett. b), co. 1, dell'art. 23 e che, quindi, i redditi imputati da *trust* residenti a beneficiari non residenti siano tassabili a prescindere dalla loro effettiva corresponsione.

L'interpretazione fornita dall'Agenzia in relazione a quest'ultima fattispecie appare sicuramente condivisibile, in quanto una diversa interpretazione, pur trovando un valido appiglio nella lettera della norma, avrebbe avuto il sapore di uno sfruttamento delle smagliature del sistema per sottrarsi al pagamento di imposte.



## Principali scadenze dal 16 al 31 gennaio 2011

Si segnala che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

### Versamenti Iva

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre al netto dell'acconto Iva versato (codice tributo 6012). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### Ravvedimento

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 dicembre con sanzione ridotta al 2,5%.

### Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di dicembre.

### Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

### Versamento delle ritenute e dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento delle ritenute alla fonte sui compensi corrisposti nel mese precedente, dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### Inps - Contributi dovuti da artigiani e commercianti

Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2010.

### Versamento delle ritenute alla fonte operate dai sostituti d'imposta

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute effettuate nel mese precedente sui redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi di capitale, redditi diversi.

### Sostituti di imposta - redditi di lavoro dipendente

Scade il termine per il versamento delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente corrisposti nel mese precedente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef.

## Eredi dei contribuenti deceduti dopo il 16 febbraio 2010 che presentano la dichiarazione per conto del *de cuius*

Gli eredi delle persone decedute dopo il 16 febbraio 2010 che presentano Unico 2010 per conto del *de cuius* devono provvedere entro oggi al versamento delle imposte dovute con maggiorazione dello 0,4%.

### Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

### Presentazione elenchi Intrastat relativi al mese precedente

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### Ravvedimento dell'acconto Iva

Ultimo giorno utile per la regolarizzazione con ravvedimento del versamento dell'acconto Iva relativo all'anno 2010 non effettuato (o effettuato in misura insufficiente) entro il 27 dicembre 2010.

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

### Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/01/11.

### Presentazione elenchi Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di dicembre 2010.

GENNAIO						
L	M	M	G	V	S	D
					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30
31						

### Comunicazioni *black list* - invio e integrativa

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese o trimestre precedente.

Inoltre, per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei paesi c.d. "*black-list*", scade oggi il termine di comunicazione integrativa dei dati delle operazioni intercorse nel trimestre luglio/settembre 2010 ovvero nei mesi da luglio a novembre 2010, senza applicazione di sanzioni.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.











---

### **Studi di settore**

Scade oggi il termine per comunicare, attraverso apposito software, le cause che giustificano le anomalie o gli scostamenti relativi agli studi di settore in Unico 2010.

---

## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		<b>“Fisco e Estero”</b> – Approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

**EDITORE E PROPRIETARIO**  
Gruppo Euroconference S.p.a.

**DIRETTORE RESPONSABILE**  
Gian Paolo Ranocchi

**PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE**  
Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento

**SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA**  
Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

**DIRETTORE SCIENTIFICO**  
Alessandro Corsini

**RESPONSABILE REDAZIONALE**  
Alessia Zoppi

**REDAZIONE**  
Silvia Righetti

### COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini  
Paolo Meneghetti  
Dulio Liburdi  
Luca Miele  
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi  
Gian Paolo Ranocchi  
Norberto Villa  
Luca Caramaschi  
Luca Signorini

### COLLABORATORI ESTERNI

Giovanni Barbato  
Cristiano Bertazzoni  
Stefano Chirichigno  
Sandro Cerato  
Debora Cremasco  
Enzo De Fusco  
Francesco Facchini  
Giorgio Gavelli  
Lamberto Lambertini

Fabio Landuzzi  
Giovanni Maccagnani  
Luigi Scappini  
Valter Selvi  
Marco Thione  
Marco Valenti  
Francesco Zuech

**ABBONAMENTO ANNUALE 2011**  
Euro 220 Iva esclusa

**SITO INTERNET**  
Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

**STAMPA**  
Pubblicazione diffusa per e-mail

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001

**SERVIZIO CLIENTI**  
Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc...  
**Tel. 045/8201828**  
**fax 045/502430**  
**e-mail: [circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)**

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.