

## In evidenza



### Notizie *Flash*

Di indebita compensazione Iva risponde anche il socio



### Il Punto sull'Iva

Autorizzazione alle operazioni intracomunitarie: novità per l'inserimento ed il mantenimento delle partite Iva nel VIES



### Accertamento e Verifiche

Eventi calamitosi: una giustificazione alla mancata congruità da studi di settore?

# Sommario



## Notizie Flash

- Ok alla detraibilità 36% in caso di bonifico ante rogito, se fatto lo stesso giorno pag. 3
- No alla detrazione del 36% per la ristrutturazione di immobili nel 2007 pag. 3
- Incentivi alla rottamazione: ripristinati i codici per compensare i crediti d'imposta pag. 3
- Pubblicato il decreto dello Sviluppo economico sugli aiuti alla ricerca pag. 3
- Dall'Avcp nuove istruzioni sulla tracciabilità finanziaria negli appalti pubblici pag. 3
- Tenere le scritture contabili presso terzi non comporta lo slittamento dei termini di registrazione delle fatture pag. 4
- Imponibile la plusvalenza da cessione d'azienda con costituzione rendita vitalizia pag. 4
- Di indebita compensazione Iva risponde anche il socio pag. 4
- La Cassazione conferma l'abuso se il fine è il solo risparmio d'imposta pag. 4
- Imposte d'atto nel *leasing* immobiliare - i chiarimenti di Assilea pag. 4
- *Software* Comunicazione dichiarazioni di intento e procedure di controllo pag. 5
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – dicembre 2010 pag. 5
- TFR: coefficiente di rivalutazione – dicembre 2010 pag. 5



## Accertamento e Verifiche

- [Eventi calamitosi: una giustificazione alla mancata congruità da studi di settore?](#) pag. 6



## Il Punto sull'Iva

- [Autorizzazione alle operazioni intracomunitarie: novità per l'inserimento ed il mantenimento delle partite Iva nel VIES](#) pag. 11



## Approfondimenti monografici

- [La fuoriuscita del socio nelle società di persone: i chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria](#) pag. 19



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Aperture dalla giurisprudenza in relazione alla rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni](#) pag. 25



## I contratti d'impresa

- [Le "ritenute a garanzia" nelle opere ultrannuali](#) pag. 29

**Notizie flash****AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI**

|  |  |
|--|--|
| <p><a href="#">R.M.</a><br/><a href="#">13/01/11</a><br/><a href="#">n.7</a></p>    | <p><b>Ok alla detraibilità 36% in caso di bonifico <i>ante rogito</i>, se fatto lo stesso giorno</b><br/>È valida la detraibilità del 36% - prevista dall'art. 1 della L. n. 449/97 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio effettuati sulle unità immobiliari residenziali e relative pertinenze - per l'acquisto di <i>box</i> pertinenziali, nel caso in cui il pagamento avvenga con bonifico bancario o postale disposto lo stesso giorno della stipula dell'atto di acquisto ma in un orario antecedente alla stipula stessa. A stabilirlo è la <b>risoluzione n. 7/E del 13 gennaio 2011</b> dell'Agenzia delle Entrate, che, richiamando la R.M. n. 38/E/08 e la C.M. n. 55/E/02, ha ricordato come sia comunque indispensabile la presenza di tutti gli altri requisiti prescritti.</p>  |
| <p><a href="#">Camera Deputati</a><br/><a href="#">interrogazione</a><br/><a href="#">13/01/11</a><br/><a href="#">n. 5-04025</a></p>                                     | <p><b>No alla detrazione del 36% per la ristrutturazione di immobili nel 2007</b><br/>Gli interventi di ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo, eseguiti nel 2007 da imprese di costruzione/ristrutturazione o da cooperative edilizie restano fuori dal <i>bonus</i> del 36%, in quanto la misura agevolativa non è stata prorogata dalla L. n. 296/06 (Finanziaria per il 2007). La conferma arriva dal sottosegretario all'Economia, Sonia Viale, nell'ambito dell'<b>interrogazione n. 5-04025 del 13 gennaio</b> in Commissione Finanze alla Camera.</p>   |
| <p><a href="#">R.M.</a><br/><a href="#">14/01/11</a><br/><a href="#">n.8</a></p>    | <p><b>Incentivi alla rottamazione: ripristinati i codici per compensare i crediti d'imposta</b><br/>Ripristinati i codici tributo per utilizzare in compensazione i crediti d'imposta sugli incentivi per il rinnovo del parco circolante e per l'acquisto di veicoli ecologici, nonché quelli relativi all'installazione sui veicoli di impianti a metano o Gpl e alla rottamazione di macchine e attrezzature agricole. A partire dalla liquidazione del mese di gennaio 2011, infatti, i centri autorizzati che hanno effettuato la rottamazione, le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo, nonché gli eventuali cessionari dei crediti possono tornare a compensarli. È quanto chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la <b>risoluzione n. 8/E del 14 gennaio</b>. Si chiude così la fase di sospensione dei relativi codici tributo e se ne dispone la riapertura, dopo aver individuato e risolto alcune anomalie che l'Amministrazione Finanziaria aveva riscontrato in passato nell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta sugli incentivi per la rottamazione auto.</p> |
| <p><a href="#">Ministero Sviluppo economico</a><br/><a href="#">decreto</a><br/><a href="#">11/11/10</a><br/><a href="#">G.U.</a><br/><a href="#">7/01/11 n. 4</a></p>  | <p><b>Pubblicato il decreto dello Sviluppo economico sugli aiuti alla ricerca</b><br/>Gli aiuti alla ricerca gestiti dal Ministero dello Sviluppo economico potranno essere concessi anche nella forma del finanziamento agevolato. A stabilirlo è il <b>decreto</b> del Ministero dello Sviluppo economico dell'<b>11 novembre</b> scorso, pubblicato sulla <b>Gazzetta Ufficiale n. 4 del 7 gennaio</b>.</p>   |

**APPALTI**

|  |   |
|--|---|
| <p><a href="#">AVCP</a><br/><a href="#">determinazione</a><br/><a href="#">22/12/10</a><br/><a href="#">n. 10</a><br/><a href="#">G.U.</a><br/><a href="#">7/01/11 n.4</a></p>  | <p><b>Dall'Avcp nuove istruzioni sulla tracciabilità finanziaria negli appalti pubblici</b><br/>Con la <b>determinazione n. 10 del 22 dicembre 2010</b>, pubblicata nella <b>G.U. n. 4 del 7 gennaio 2011</b>, l'Avcp fornisce ulteriori indicazioni operative in merito alla tracciabilità dei flussi finanziari, con riferimento alle problematiche di maggior rilievo segnalate da stazioni appaltanti ed operatori economici. Si tratta del secondo intervento dell'Autorità - dopo la determinazione n. 8 del 18 novembre 2010 - sulla Legge antimafia n.136/10, in vigore da settembre.</p> |
|--|---|

## IVA

### Tenere le scritture contabili presso terzi non comporta lo slittamento dei termini di registrazione delle fatture

Nell'ipotesi di contabilità affidata a terzi, per determinare l'eccedenza Iva rimborsabile - relativa, ad esempio, al primo trimestre - è necessario far riferimento alla differenza tra imposta esigibile derivante da operazioni attive registrate nei mesi di gennaio, febbraio e marzo, e imposta detraibile per gli acquisti registrati nello stesso periodo. Naturalmente, anche l'esistenza dei presupposti per accedere al rimborso va verificata tenendo conto delle "movimentazioni" effettuate nel medesimo arco temporale. A precisarlo è l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 6/E dell'11 gennaio 2011**.

[R.M.  
11/01/11  
n. 6](#)



## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Imponibile la plusvalenza da cessione d'azienda con costituzione rendita vitalizia

È configurabile una plusvalenza da avviamento commerciale, ex art. 54, co.3 del Tuir, anche nel caso di cessione a titolo oneroso di un'azienda il cui corrispettivo sia rappresentato dalla costituzione di una rendita vitalizia: ai fini del corrispettivo occorre infatti considerare il momento di stipulazione del contratto, tenendo conto della natura intrinsecamente onerosa e della configurazione giuridica dell'atto traslativo, e prescindendo da clausole estranee al tipo contrattuale, senza che assuma alcun rilievo il carattere aleatorio della rendita; né tale imputazione dà luogo ad una doppia imposizione. Lo conferma l'**ordinanza** della Cassazione **n.23874 del 24 novembre 2010**.

[Cassazione  
ordinanza  
24/11/10  
n.23874](#)



### Di indebita compensazione Iva risponde anche il socio

La Corte di Cassazione, la **sentenza n. 622**, depositata il **13 gennaio 2011**, ha stabilito che il reato di indebita compensazione previsto dall'art.10-*quater* del D.Lgs. n.74/00, può essere commesso oltre che dall'amministratore anche da un soggetto terzo, quale il socio, a titolo di concorso, se pone in essere consapevolmente condotte volte a realizzare la violazione. A tutti i concorrenti del reato tributario possono, inoltre, essere sequestrati beni personali.

[Cassazione  
sentenza  
13/01/11  
n.662](#)



### La Cassazione conferma l'abuso se il fine è il solo risparmio d'imposta

Configura abuso del diritto una cessione di beni che cela un appalto, stipulata tra una persona fisica e una società (di cui la cedente, nel caso di specie è socia) al solo scopo di ottenere un indebito risparmio. Ne consegue che occorre effettuare adeguati approfondimenti da parte del giudice di merito, per verificare se gli accordi contrattuali avevano l'esclusivo fine di consentire un risparmio di imposta. Il principio è statuito dalla Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 688**, depositata il **13 gennaio 2011**.

[Cassazione  
sentenza  
13/01/11  
n.688](#)



## MANOVRA FINANZIARIA

### Imposte d'atto nel leasing immobiliare – i chiarimenti di Assilea

Con **circolare del 22 dicembre 2010**, Assilea ricorda che la Legge di stabilità per il 2011 - n.220/10 - in vigore dal 1° gennaio 2011, introduce alcune importanti novità per i contratti di *leasing* immobiliare, volte a garantire la loro neutralità fiscale ai fini delle imposte d'atto nelle scelte di finanziamento per l'acquisizione degli immobili sia strumentali che abitativi. In attesa dell'emanazione del provvedimento direttoriale relativo alle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva, la circolare esamina il nuovo regime e offre indicazioni sulla gestione dell'imposta sostitutiva per i contratti in corso all'1 gennaio 2011.

[Assilea  
circolare  
22/12/10](#)



## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web



### Software Comunicazione dichiarazioni di intento e procedure di controllo

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.4** del 10/01/11 del *software* di compilazione della **Comunicazione dichiarazioni di intento** e le relative **procedure di controllo** (versione 1.0.5 del 11/01/11).

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

## ADEMPIMENTI

[Istat  
comunicato  
14/01/11](#)



### Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – dicembre 2010

Con **comunicato** dello **scorso 14 gennaio**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di dicembre 2010, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 138,4. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 1,9%.

### TFR: coefficiente di rivalutazione – dicembre 2010

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2009, per il mese di dicembre è pari a **2,935935**.

### Errata corrige

Si segnala ai Lettori che nello scorso numero, all'interno dello scadenziario, a pag.35, è stata erroneamente riportata al 16 gennaio 2011 la scadenza relativa al versamento dei **contributi dovuti da artigiani e commercianti** del quarto trimestre 2010, il cui termine è invece il **16 febbraio 2011**.

Ci scusiamo per il disagio



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.



### **Eventi calamitosi: una giustificazione alla mancata congruità da studi di settore?**

Lo studio di settore - come noto - è il frutto di un'elaborazione standardizzata della posizione del soggetto cui si riferisce, finalizzato, sulla base dell'analisi statistico-matematica, alla determinazione di ricavi o compensi che fondatamente possono essere attribuiti al soggetto mirato, in funzione degli elementi contabili e strutturali ad esso riferiti. Le risultanze che derivano dall'applicazione dello studio di settore al caso di specie non legittimano l'accertamento automatizzato da parte del Fisco, che, invece, è obbligato al contraddittorio con il contribuente, al fine di verificare se esistono plausibili giustificazioni all'eventuale disallineamento tra i ricavi dichiarati e quelli determinati da Gerico o motivi che possano addirittura legittimare la disapplicazione integrale dello strumento.

Occorre, infatti, ricordare che la legittima applicazione dello studio di settore presuppone l'esercizio dell'attività da parte del contribuente in condizioni - si dice - di "normalità economica".

Tale situazione viene ad essere irrimediabilmente compromessa in presenza degli effetti negativi conseguenti ad eventi straordinari, quali, ad esempio, le calamità naturali, in quanto tali condizioni possono rendere del tutto anomalo lo svolgimento dell'attività.

Laddove si verificano situazioni eccezionali, appare dunque opportuno chiedersi se tali eventi possano rappresentare, per coloro che ne hanno patito direttamente o indirettamente le conseguenze, una giustificazione alla mancata congruità rispetto al dato puntuale stimato dagli studi di settore o, addirittura, una legittima causa di esclusione dall'applicazione di tali strumenti.

L'argomento è quanto mai di attualità visti i recenti eventi alluvionali avvenuti nel Veneto.

#### **La revisione degli studi di settore**

Gli studi di settore sono soggetti ad una revisione triennale e costantemente monitorati. A tale scopo sono istituiti appositi organi, cui sono demandate tali funzioni, ovvero: la Commissione degli Esperti e gli Osservatori regionali.

In particolare, la **Commissione degli Esperti** ha il compito di esprimere un parere prima dell'approvazione e della pubblicazione dei singoli studi di settore, in merito all'idoneità degli stessi a rappresentare la realtà cui si riferiscono.

Il monitoraggio continuo degli studi di settore già approvati consente di verificarne la validità applicativa e l'efficacia rappresentativa nel tempo. In tale contesto, l'attività della Commissione è, quindi, quella di raccogliere ed esaminare le osservazioni e le analisi fornite dalle diverse fonti istituzionali (Osservatori regionali, istituti nazionali di ricerca, università, centri studi di primaria importanza in campo economico aziendale, etc.) al fine di valutare i fattori e/o le situazioni dalle quali potrebbero originare sensibili variazioni nei processi e nei mercati di riferimento, incidendo sulla capacità degli studi di rappresentare fondatamente le diverse realtà operative.

Il ruolo principale in questa delicata fase è svolto dagli **Osservatori regionali**, i quali hanno la funzione di analizzare gli elementi maggiormente significativi nell'ambito delle diverse realtà territoriali e di valutare come tali situazioni possano ripercuotersi sull'applicazione degli studi.

Entro il 31 gennaio di ciascun anno, gli Osservatori provvedono a predisporre una relazione sulle attività e sulle principali problematiche esaminate nel corso dell'anno

precedente che inviano alla Direzione Centrale Accertamento. La relazione annuale viene resa pubblica sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, al fine di consentire un'adeguata diffusione delle valutazioni effettuate nell'ambito dei diversi Osservatori e promuove, conseguentemente, l'adozione di comportamenti uniformi con riferimento a problematiche comuni a più aree regionali.

Il verificarsi di situazioni eccezionali - quali quelle collegate a calamità naturali - è dunque naturalmente monitorata a livello locale dell'Osservatorio, il quale propone, in relazione agli effetti negativi dell'evento, le opportune misure da adottare per l'applicazione degli studi.

Le indicazioni possono essere successivamente recepite dall'Amministrazione Finanziaria, alla quale spetta il giudizio finale in merito al provvedimento più idoneo da adottare in relazione alla gravità dell'evento segnalato.

Le misure eventualmente adottate vengono trasfuse in apposite disposizioni normative e rese pubbliche attraverso provvedimenti ufficiali, quali, ad esempio, la tradizionale circolare interpretativa delle Entrate, che annualmente viene emanata e che chiarisce le modalità di applicazione degli studi di settore per ciascun periodo d'imposta.

### **Le misure precauzionali adottate nel recente passato**

In passato - con riferimento allo specifico tema "catastrofi naturali" - sono già state adottate misure precauzionali nell'applicazione degli studi di settore.

Tra queste ricordiamo, in particolare, i seguenti eventi:

#### ⇒ Alluvione 2008 in Piemonte

Gli eventi alluvionali del maggio 2008 e la protratta situazione di maltempo per il mese successivo avevano causato danni alle opere pubbliche, alle infrastrutture, alle attività produttive industriali, artigianali, commerciali, agricole e zootecniche.

Tali accadimenti - fu affermato - potevano avere inciso in modo straordinariamente negativo sul normale svolgimento dell'attività economica e, quindi, gli studi di settore potevano, in contraddittorio, essere disapplicati (si veda al riguardo il comunicato stampa del 03/09/08 della Direzione Regionale del Piemonte, nonché la relazione annuale dell'Osservatorio piemontese, prot. 15053, del 25/02/09).

#### ⇒ Terremoto in Abruzzo 2009

Nel caso di specie, era stata addirittura riconosciuta la sussistenza di una specifica causa di esclusione ("*periodo di non normale svolgimento dell'attività*"). Con provvedimento del direttore dell'Agenzia del 30/08/10, protocollo n. 2010/118964, era stata approvata una modifica alle istruzioni alla compilazione del modello Studi di settore, in conseguenza della quale i contribuenti interessati erano stati esonerati anche dal compilare il modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, in deroga alle disposizioni di cui all'art. 1 della L. n. 296/06 (si veda anche il comunicato stampa del 30/08/10)<sup>1</sup>.

La soluzione adottata per le singole fattispecie è stata, dunque, diversificata in relazione alla gravità dell'evento e alla persistenza degli effetti negativi conseguenti allo stesso. Si è passati da una valutazione caso per caso degli effetti derivanti dall'evento negativo da stimare in contraddittorio con l'Ufficio, al riconoscimento della sussistenza di una causa di esclusione con disapplicazione automatica dello studio.



Va ricordato che il meccanismo ordinario di applicazione degli studi di settore non prevede un automatismo che consenta, al verificarsi dell'evento eccezionale, la possibilità di non applicare lo studio di settore.

<sup>1</sup> In conseguenza di tale disposizione, infatti, si soggetti interessati dalla specifica causa di esclusione erano comunque obbligati alla compilazione del modello studi di settore al fine di individuare specifici indicatori di normalità economica idonei a rilevare ricavi o compensi non dichiarati e rapporti di lavoro irregolare.

È la stessa Amministrazione Finanziaria che interviene al verificarsi dei singoli avvenimenti sulla base delle indicazioni ricevute dagli organismi preposti alla revisione e monitoraggio degli studi, per chiarire quali siano i criteri di applicazione dei medesimi ai contribuenti che hanno subito le conseguenze negative delle calamità naturali.

### **Validi elementi per giustificare lo scostamento**

Occorre premettere che, dopo le note sentenze della Cassazione a Sezioni Unite<sup>2</sup> che hanno sancito la natura di presunzione semplice attribuibile al risultato che scaturisce dall'applicazione di Gerico, di fatto tale strumento di accertamento è stato notevolmente ridimensionato.

La stessa Amministrazione Finanziaria, come già detto, si trova oggi nella necessità di utilizzare gli "ulteriori elementi" per qualificare la presunzione semplice che deriva dall'applicazione dello studio di settore. Laddove il contribuente possa evidenziare la presenza di un evento eccezionale (quale la calamità naturale) avrà vita facile per dimostrare, nel corso del contraddittorio obbligatorio con l'Ufficio, i motivi che giustificano lo scostamento del dato contabile rispetto alla stima di Gerico. È opportuno, peraltro, che il contribuente conservi tutta la documentazione utile a dimostrare i danni patiti.

Il contribuente non congruo è comunque opportuno indichi nel campo "note aggiuntive"<sup>3</sup> del modello le condizioni sfavorevoli subite e gli effetti negativi delle stesse sulla determinazione dei ricavi, anticipando in tal modo il contraddittorio con l'Ufficio<sup>4</sup>.

### **Le cause di esclusione**

Laddove lo specifico provvedimento adottato dall'Agenzia non dovesse prevederlo, vi è da chiedersi se lo stesso contribuente interessato dagli effetti di comprovate calamità naturali possa comunque autonomamente decidere di disapplicare *in toto* lo studio di settore.

Sul punto è utile ricordare brevemente le cause di esclusione previste dalla Legge.

Gli studi di settore trovano applicazione, in via generale, nei confronti dei soggetti dotati di partita Iva, che esercitano, in modo prevalente, una delle attività per le quali risultano approvati tali strumenti. Ai sensi dell'art. 10, co. 4, della L. n. 146/98, così come modificato dal D.L. n. 223/06 e dalla Finanziaria 2007, l'accertamento non opera però nei confronti di quei soggetti per i quali si verifica una delle cause di esclusione.

In particolare, la lett. c), co. 4, art. 10, della L. n. 146/98, prevede, quale causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore, la condizione di "*non normale svolgimento delle attività di impresa*".

Sul punto le istruzioni alla compilazione dei modelli "*parte generale*" identificano alcune situazioni al verificarsi delle quali il periodo d'imposta può definirsi di "*non normale svolgimento dell'attività*".

Rientrano in tali fattispecie (sulla scorta dei chiarimenti forniti della stessa Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 110/E/99) i periodi d'imposta:

- a) nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- b) nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale<sup>5</sup>,

<sup>2</sup> Il riferimento è alle sentenze n. 26635, n.26636, n.26637 e n.26638, depositate il 18 dicembre del 2009.

<sup>3</sup> Ciò in conformità con quanto sostenuto dalla stessa Agenzia delle Entrate nei vari documenti di prassi (vedasi, da ultima, la C.M. n. 44/E/08).

<sup>4</sup> Da segnalare peraltro, come per il periodo d'imposta 2009 l'Agenzia delle Entrate abbia elaborato uno specifico *software* (la cui uscita era stata anticipata con la C.M. n. 34/E/10 ed è stato reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate in data 11/11/2010) al fine di consentire ai contribuenti di comunicare, anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione, le eventuali cause di giustificazione in merito alle situazioni di non congruità, anche a fronte di una "*non normalità economica*"; mancata coerenza o non normalità (le comunicazioni potranno essere trasmesse dal 15 novembre al 31 gennaio prossimo).

<sup>5</sup> Ciò avviene ad esempio, perché:

- la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;

- c) in cui si è verificata l'interruzione dell'attività (per tutto il periodo d'imposta) a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- d) in cui l'imprenditore individuale o la società hanno affittato l'unica azienda;
- e) in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA.

Sono considerati, inoltre, di "non normale svolgimento dell'attività" i periodi d'imposta nei quali sia stata modificata l'attività esercitata, a condizione che le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi in studi di settore diversi e, limitatamente alle attività professionali, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

Come chiarito dalla [C.M. n 148/E/99](#) (risposta 1.5) delle Entrate, l'elencazione fornita in relazione alla condizione di "non normale svolgimento dell'attività" deve intendersi comunque meramente esemplificativa. Oltre a quelle ufficialmente indicate, dunque, ci potrebbero essere altre situazioni al verificarsi delle quali potrebbe sussistere la specifica causa di esclusione.

Purtroppo, non vi sono indicazioni ufficiali in merito ai criteri in base ai quali valutare la rilevanza della situazione che possano consentire la disapplicazione degli studi.



Appare ragionevole, comunque, ipotizzare che i citati presupposti si possano verificare tutte le volte in cui l'attività, nel corso del periodo d'imposta, sia stata negativamente influenzata da un evento eccezionale, non prevedibile ed indipendente dalla volontà del soggetto che ne ha subito gli effetti negativi, quali, appunto, le calamità naturali.

Alcune indicazioni di massima possono anche essere ricavate in via analogica dalla più recente giurisprudenza dalla Suprema Corte di Cassazione ([sentenza n. 19136](#), depositata il 7/09/10), che ha affrontato, nello specifico, il tema dell'applicabilità degli studi di settore alle realtà imprenditoriali che vivono una straordinaria crisi economica.

Sulla citata questione, la Corte ha chiarito come l'accertamento sia da considerarsi illegittimo, appunto, quando l'impresa è in crisi, dovendo in tale situazione, ritenersi ben giustificato lo scostamento dalle medie del settore.

Sul tema delle condizioni straordinarie è intervenuta anche la Fondazione dei Consulenti del lavoro con la circolare n. 10 del 22 settembre 2010, nella quale è stato sottolineato come la citata interpretazione giurisprudenziale risulti conforme al contenuto normativo delle disposizioni che disciplinano l'applicazione degli studi di settore<sup>6</sup>.

Nella circolare si fornisce anche un'indicazione delle fattispecie al verificarsi delle quali un'azienda si può definire in crisi. In particolare, si precisa che, in tutte le ipotesi di sospensione dell'attività, si giustifica lo scostamento dai parametri degli Studi quando si tratta di "sospensione non meramente occasionale o programmata" (per esempio, cassa integrazione o licenziamenti collettivi), precisando ulteriormente e condivisibilmente che, in tali situazioni, è quanto mai opportuno che il soggetto conservi gli elementi di prova che possano dimostrare le citate condizioni.

La Fondazione sottolinea poi come sarebbe opportuno, nell'ambito dell'approvazione delle istruzioni dei modelli con riferimento al periodo d'imposta 2010, rivedere le cause di esclusione dagli studi di settore per individuare nuove e codificate ipotesi, con particolare riferimento alle condizioni di non normale svolgimento delle attività produttive, al fine di adeguare le stesse ai cambiamenti economico sociali intervenuti negli ultimi anni.

---

- non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività;
- è svolta esclusivamente un'attività di ricerca propedeutica allo svolgimento di altra attività produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e, quindi, la realizzazione di proventi;

<sup>6</sup> La lettera c), co. 4, art. 10 della L. n. 146/98, prevede, infatti, quale causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore, il non normale svolgimento delle attività di impresa.

Tale ragionamento potrebbe forse essere esteso per analogia anche ad altri eventi negativi indipendenti dalla volontà del soggetto, quali potrebbero essere, appunto, quelli collegati ad una calamità naturale, a seguito della quale il contribuente è stato costretto alla sospensione dell'attività<sup>7</sup>.

In conclusione, alle luce delle considerazioni complessivamente svolte, si può affermare che il verificarsi di documentati eventi naturali calamitosi che abbiano direttamente interessato imprese e professionisti, possa rappresentare almeno una valida giustificazione per la mancata congruità da studi di settore.

All'Amministrazione Finanziaria è demandato il compito di monitorare le situazioni generali ed assumere le decisioni conseguenti, che possono anche portare al riconoscimento della presenza di una legittima causa di esclusione.



L'**atteggiamento maggiormente prudentiale da parte del contribuente** è comunque quello di applicare lo studio di settore all'annualità comunicando in via preventiva (spazio annotazioni) la causa di giustificazione dello scostamento.

Non è da escludere, comunque, che le Entrate, in relazione ai recenti eventi alluvionali del Veneto possano riconoscere una specifica causa di disapplicazione per i contribuenti interessati. L'augurio è che vi possano essere chiare prese di posizioni da parte degli Organi centrali in tempo utile per decidere il da farsi avendo riferimento alle prossime scadenze dichiarative di Unico 2011.

**MASTER BREVE**  
EDIZIONE 12°

**3 INCONTRI 2011** FEBBRAIO  
MARZO  
APRILE

- La gestione delle liti con il fisco e gli strumenti di difesa 2011
- L'aggiornamento professionale e la pianificazione fiscale 2011

AGGIORNATO CON GLI ULTIMI INTERVENTI LEGISLATIVI

ATTRIBUISCE 21 CREDITI FORMATIVI

SCARICA LA BROCHURE

<sup>7</sup> Laddove, pertanto, il contribuente ritenesse che si possa realizzare la causa di esclusione in analisi lo stesso potrebbe:

- indicare in dichiarazione dei redditi nel campo "cause di esclusione dall'applicazione dei parametri e dagli studi di settore", il codice 7, rubricato "Altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività";
- compilare ed inviare il modello dello studio di settore;
- indicare, nel campo "Note aggiuntive", la motivazione che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare.

### **Autorizzazione alle operazioni intracomunitarie: novità per l'inserimento ed il mantenimento delle partite Iva nel VIES**

a cura di Francesco Zuech e Giovanni Valcarengi

L'art. 27 del D.L. n.78/10, integrando l'art. 35<sup>8</sup> del DPR n. 633/72, ha introdotto ulteriori misure volte a contrastare sul sorgere (al momento di rilascio della partita Iva) fenomeni di frode Iva legati allo svolgimento di operazioni intracomunitarie.

Le disposizioni di attuazione delle citate misure sono state individuate con due provvedimenti delle Entrate datati 29 dicembre 2010.

È bene evidenziare, fin da subito, che le novità in analisi:

- ➔ si aggiungono ad altre disposizioni recentemente introdotte dall'art. 37, co. 18, del D.L. n. 223/06 e che non sono state modificate;
- ➔ non riguardano esclusivamente le nuove partite Iva bensì, come vedremo, introducono problematiche che incideranno sull'operatività intracomunitaria dei soggetti già attivi e che quindi andranno affrontate fin dai prossimi giorni.

| Art. 35, DPR n.633/72                               | Cosa prevede   | Note   |
|---|--|--|
| co. 2, lett.e-bis<br>(introdotta dal D.L. n. 78/10) | Obbligo di dichiarare all'Agenzia delle Entrate la <b>volontà di effettuare operazioni intracomunitarie</b> di cui al Titolo II, Capo II del D.L. n. 331/93.   | Le modalità di manifestazione di tale volontà variano a seconda che la medesima venga espressa in fase di richiesta della partita Iva oppure in un momento successivo.   |
| co. 7-bis<br>(introdotta dal D.L. n. 78/10)         | Entro 30 giorni l'Ufficio può emettere provvedimento di diniego dell'autorizzazione ad effettuare le operazioni di cui sopra.  | Le disposizioni di attuazione sono state individuate con <a href="#">provvedimento delle Entrate n.188376</a> del 29/12/10.  |
| co. 7-ter<br>(introdotta dal D.L. n. 78/10)         | Si rinvia ad un provvedimento delle Entrate le modalità di <b>diniego</b> (entro i termini di cui sopra) oppure di <b>revoca</b> (successiva ai termini di cui sopra) dell'autorizzazione.   | Il medesimo provvedimento individua altresì i soggetti attualmente inseriti nel VIES che verranno esclusi entro il 28/2/2011.  |
| co. 15-bis<br>(introdotta dal D.L. n. 223/06)       | L'attribuzione del numero di P.Iva determina l'esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché all'eventuale preventiva effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi dei poteri previsti dal presente decreto. | Si tratta di disposizioni già in vigore dal 01/11/06.<br>Nella prima versione del D.L. n. 223 era prevista l'attribuzione di una partita Iva provvisoria che escludesse l'operatività per gli acquisti intracomunitari. Tale scelta è stata abbandonata in sede di conversione introducendo l'acquisizione di informazioni individuate dal provvedimento del |
| co. 15-ter  | Con provvedimento delle Entrate sono   |  |

<sup>8</sup> Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività.

|   |  |   |
|---|--|---|
| (introdotto dal D.L. n. 223/06)               | individuate:<br>a) specifiche informazioni da richiedere all'atto della dichiarazione d'inizio attività;<br>b) tipologie di contribuenti per i quali l'attribuzione del numero di partita Iva determina la possibilità di effettuare gli acquisti di cui all'art. 38 del D.L. n. 331/93, a condizione che sia rilasciata polizza fidejussoria o fidejussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo rapportato al volume d'affari presunto e comunque non inferiore a € 50.000. | 21/12/06 e da fornire nel quadro I ed F dei modelli AA. Con il medesimo provvedimento è stato altresì disciplinato l'obbligo di presentazione della garanzia per i primi tre anni dall'inizio dell'attività nel caso di acquisti intracomunitari cc.dd. "pericolosi" <sup>9</sup> |
| co. 15-quarter (introdotto dal D.L. n. 78/10) | Si rinvia ad un provvedimento delle Entrate l'individuazione dei criteri e modalità di inclusione delle partite Iva nella banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, ex art.22, Reg. 2003/1798/CE (rifuso nel Reg. 2010/904/UE del 7/10/10).  | Trattasi della banca dati VIES sulla cooperazione amministrativa fra Stati in materia di Iva.<br><br>Il <a href="#">Provvedimento</a> Attuativo è il <a href="#">n.188381</a> del 29/12/10.   |

Come evidenziato nella relazione al D.L. n. 78/10:

*“la norma in commento ha l'obiettivo di regolare in sede di registrazione (identificazione) ai fini Iva, in linea con le sollecitazioni espresse dalla Commissione europea in materia di contrasto alle frodi, la facoltà di effettuare operazioni intracomunitarie attraverso un regime di autorizzazione a cura degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate”.*

In tal senso, anche le motivazioni del citato Provvedimento emanato in attuazione del nuovo comma 7-bis dell'art. 35. In particolare, sono rinvenibili:

- 1- le procedure che il contribuente dovrà seguire per l'apertura di un'attività (vuoi d'impresa o di lavoro autonomo), se vuole ottenere (trascorso un certo periodo), l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie;
- 2- le procedure e i tempi che gli Uffici dovranno rispettare per negare (entro 30 giorni) o revocare (entro 6 mesi) la citata autorizzazione nonché per verificare periodicamente le posizioni (sia vecchie che nuove) registrate nell'archivio dei soggetti autorizzati;
- 3- le disposizioni particolari che comporteranno, entro il 28/02/11<sup>10</sup>, l'esclusione dalla banca dati dei soggetti autorizzati di tutti quei soggetti, già attivi entro tale data, che non si trovano nelle situazioni individuate precipuamente dal provvedimento e che rimangono invece (di diritto) nel Vies;
- 4- le valutazioni che dovranno effettuare gli Uffici, entro il 31/07/11, per la valutazione delle posizioni di cui al punto precedente che non verranno escluse entro il 28/02/11.

<sup>9</sup> Di fatto trattasi degli stessi beni (individuati dal D.M. 22/12/05) per i quali opera la responsabilità solidale del cessionario ai sensi dell'art. 60-bis del DPR 633/72, vale a dire autoveicoli, motoveicoli, rimorchi, prodotti di telefonia e accessori, pc, componente e accessori, animali vivi (bovini, ovini e suini) e loro carni fresche.

<sup>10</sup> Non è chiaro se lo *screening* sarà automatizzato oppure manuale (probabilmente dipenderà dalle casistiche).

## **Manifestazione di volontà e autorizzazione all'effettuazione di operazioni intracomunitarie**

Prima dell'introduzione delle novità in analisi, il rilascio delle partite Iva in Italia (unica per contribuente)<sup>11</sup> comportava un pressoché generalizzato inserimento nella banca dati comunitaria VIES<sup>12</sup>.

Come precisato dalle Entrate, con le nuove disposizioni, invece, l'inserimento della partita Iva nel VIES, che funge (anche) da archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie, avverrà, salvo la procedura di diniego, il 31° giorno dall'espressione della volontà di effettuare le operazioni intracomunitarie.

L'autorizzazione si forma, quindi, quale "silenzio assenso" e potrà essere constatata dal contribuente stesso "verificando nei sistemi di interrogazione telematica delle partite Iva comunitarie".

La relazione al decreto precisa che la soggettività attiva e passiva delle operazioni intracomunitarie è sospesa sino al 30° giorno successivo alla data di attribuzione all'interessato del numero di partita Iva, "anche attraverso la loro esclusione dall'archivio interrogabile VIES."

Rimane tuttavia ferma, in piena legittimità, l'operatività della partita Iva per le operazioni interne (lo confermano le motivazioni del provvedimento). I citati 30 giorni rappresentano, come vedremo, il periodo entro il quale l'Agenzia dovrà effettuare una prima serie di controlli preliminari ed emanare l'eventuale provvedimento di diniego.

Va precisato che, in mancanza di manifestazione di volontà, tale soggettività rimarrà sospesa anche oltre i 30 giorni dall'apertura della partita Iva poiché la stessa non verrà mai inserita nel VIES (salvo, ovviamente, manifestazione successiva).

## **Entrata in vigore delle nuove disposizioni**

Il provvedimento non individua in modo preciso un termine di efficacia delle nuove disposizioni, che, come abbiamo visto, riguardano l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie.

L'analisi porta, tuttavia, a concludere che le novità saranno da una parte completamente a regime dal 1° marzo 2011, ma, dall'altra, con diverse sfumature, riguardano anche tutte le partite Iva già aperte prima di tale data, comprese sia quelle aperte prima del 31/05/10 (data di entrata in vigore del D.L. n. 78/10) che quelle aperte dal 29/12/10 (data di emanazione del provvedimento attuativo).

## **Le procedure di manifestazione della volontà**

Sono due ed il loro utilizzo varia a seconda del momento in cui la manifestazione viene effettuata e della tipologia di soggetto:

- utilizzo del quadro I dei modelli AA7/10 e AA9/10.
- presentazione di istanza in carta libera direttamente ad un ufficio delle Entrate.

Come è possibile notare dalla seguente tavola di sintesi, l'Agenzia ha quindi scelto di evitare l'ennesimo aggiornamento dei modelli AA ed ha, pertanto, introdotto la procedura dell'istanza per tutti i casi nei quali non risulta possibile sfruttare la casella "operazioni intracomunitarie" presente nel citato quadro I.

Fra questi, la manifestazione di volontà espressa in un momento successivo alla richiesta della Partita Iva.

Si ricorda, infatti, che nella [C.M. n.27/E/07](#) è stato precisato che i dati contenuti nel Quadro I "dovranno essere compilati soltanto qualora al momento della richiesta di attribuzione del numero di partita Iva, il soggetto sia in grado di poter fornire i dati

<sup>11</sup> Diversamente dal altri Paesi, come ad esempio la Spagna, dove l'archivio degli operatori intracomunitari è separato da quello dei codici identificativi nazionali.

<sup>12</sup> Anche per le figure di più contenute dimensioni. Si pensi, ad esempio, ai soggetti in regime di nuove iniziative o ai contribuenti minimi.

richiesti” e che tale quadro deve essere compilato unicamente in sede di presentazione della dichiarazioni di inizio attività.

| Casistica   | Momento di manifestazione della volontà di effettuare operazioni intracomunitarie   |  |
|---|---|--|
|   | In fase di richiesta P.Iva (nuovi operatori) <sup>13</sup>  | Successivamente  |
| Esercenti arti o professioni<br>Imprese residenti o stabili organizzazione di non residenti.              | Compilazione casella “operazioni intracomunitarie” del quadro I del modello AA9 o AA7.  | Apposita istanza (in carta libera) da presentare direttamente ad un ufficio dell’Agenzia delle Entrate |
| Soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale.                                     | Il Provvedimento non si esprime ma si ritiene che anche in questo caso sia possibile compilare il quadro I del modello AA9 o AA7.   | Anche in questo caso dovrebbe essere valida la presentazione di un’istanza (in carta libera)           |
| Soggetti non residenti che si identificano ai sensi dell’art. 35-ter.                                     | Presentazione apposita istanza al Centro Operativo di Pescara   | Presentazione apposita istanza al Centro Operativo di Pescara  |
| Enti non commerciali non soggetti passivi (che chiedono la P.Iva per acquisti <i>intra</i> sopra soglia). | La manifestazione è automaticamente legata alla barratura casella C, quadro A del modello AA7 che serve proprio per attivare la P.Iva ai soli fini di pagare l’Iva in Italia sugli acquisti intracomunitari <sup>14</sup> . |  |

**Fac simile istanza**

Spett. le Agenzia delle Entrate  
Direzione provinciale di ...

Il sottoscritto ...,  
nato a ..., il ... residente a ...,  
C.F. ...,  
nella sua qualità di titolare/legale rappresentate della ....  
con sede in ... via ...,  
C.F. e iscrizione R.I. di ..... n. ..., P.Iva n. ...,

DICHIARA

ai sensi del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 2010/188376 del 29/12/2010, di voler porre in essere operazioni intracomunitarie di cui al titolo II°, capo II, del D.L. n. 331/93.

Luogo e data

.....

<sup>13</sup> Si ricorda che dal 01/04/10 le dichiarazioni di aggiornamento anagrafico devono essere presentate dalle imprese tramite la nuova procedura Comunica (oppure Starweb).

<sup>14</sup> Si ricorda che in tale evenienza, dal 2010, tale ente acquisisce comunque soggettività passiva per tutti gli acquisti da non residenti sia di beni che di servizi (combinato disposto art. 7-ter, co. 1, lett. c), e art. 17, co. 2, del DPR n. 633/72).

Si precisa che dalla ricezione della dichiarazione di volontà (a prescindere dalla procedura adottata a seconda dei casi) decorreranno i 30 giorni entro i quali l'Ufficio dovrà emanare l'eventuale provvedimento di diniego che il contribuente potrà impugnare, ai sensi del D.Lgs. n.546/92.

### I soggetti con partita Iva richiesta prima del 28/02/11

I soggetti con partita Iva già attiva entro il 28/2/11 rimangono (quanto meno in prima istanza) nel VIES, a meno che non rientrino nelle situazioni di seguito riepilogate.

#### ⇒ Casi di esclusione

- soggetti che hanno aperto la partita Iva a partire dal 31/05/10 e fino al 28/02/11 saranno esclusi, entro tale data, se non avranno manifestato la volontà secondo le procedure previste a regime dal punto 1 del provvedimento oppure se non hanno effettuato operazioni intracomunitarie e presentato i relativi elenchi *Intrastat* (indifferentemente di beni o di servizi) per il 2° semestre 2010<sup>15</sup>;
- soggetti che hanno presentato la dichiarazione di attività prima del 31/5/10 e non hanno presentato elenchi *Intrastat* delle cessioni, prestazioni e acquisti di beni e servizi nel 2009 - 2010 (per non essere esclusi basta quindi averne presentato almeno uno, poco importa se di beni o di servizi, in uno qualsiasi dei due anni)<sup>16</sup> o che, pur avendoli presentati, non abbiano adempiuto agli obblighi dichiarativi Iva per il 2009<sup>17</sup>.

| Casistica   | P.Iva richiesta<br>ante 31/05/10   | P.Iva richiesta<br>dal 31/05/10 al 28/02/11   |
|---|--|---|
|   | <i>Punto 4.1. provvedimento</i>  | <i>Punto 3.1. provvedimento</i>   |
| A) Soggetti esclusi entro il 28/02/11, che possono presentare l'istanza per l'inclusione nel VIES (se intendono porre in essere operazioni intracomunitarie).   | Assenza di elenchi <i>Intrastat</i> presentati nel 2009 - 2010 oppure dichiarazione Iva relativa al 2009 omessa                  | Contestuale <ul style="list-style-type: none"> <li>• mancanza di manifestazione di volontà</li> <li>• assenza di elenchi <i>Intrastat</i> relativi al 2° semestre 2010</li> </ul> |
| B) Soggetti che mantengono l'inserimento nel VIES senza dover presentare l'istanza.   | Elenchi <i>Intrastat</i> presentati nel 2009 o nel 2010 + assolvimento obbligo presentazione dichiarazione Iva relativa al 2009. | Manifestazione di volontà già presentata oppure Presentazione di almeno un elenco <i>Intrastat</i> relativo al 2° semestre 2010.  |
| C) Soggetti non esclusi per i quali alla data di conferma in archivio non siano ancora decorsi 30 giorni dalla manifestazione di volontà. Ipotesi non contemplata dal Provvedimento per i soggetti attivi ante 31/5/2010. |  | <i>Punto 3.2. provvedimento</i><br>Si applica la procedura prevista per (l'eventuale) diniego e successivamente per (l'eventuale) revoca.   |

Dal provvedimento, nonostante la non chiara e articolata formulazione, sembra desumersi che l'Agenzia si comporterà come segue:

<sup>15</sup> Può trattarsi, ad esempio, anche dell'elenco di dicembre 2010 o del 4° trimestre in scadenza il 25/01/11.

<sup>16</sup> Può anche essere il caso di un elenco del 2008 presentato a gennaio 2009. Non rientrano in tale casistica, invece, quelli di dicembre o del 4° trimestre 2010 in scadenza il 25/01/11.

<sup>17</sup> Letteralmente, il richiamo all'obbligo di presentare porta a ritenere che non dovrebbero essere escluse le situazioni che riguardano i legittimi casi di esonero dalla dichiarazione annuale. Potrebbe essere, ad esempio, il caso dei contribuenti minimi che sono esonerati dalla dichiarazione annuale Iva ma non dalla presentazione degli elenchi *Intrastat* acquisti (art. 7 del D.M. del 02/01/08).

- entro il 28 febbraio 2011 verranno esclusi dal VIES - sembra senza comunicazioni espresse all'interessato - i soggetti individuati nella casistica A della tabella di cui sopra e che non hanno presentato l'istanza; in caso contrario per tali soggetti troveranno, invece, applicazione i controlli basati sulle procedure di diniego o revoca dell'autorizzazione;
- per i soggetti non esclusi entro tale data, limitatamente a quelli che alla data di conferma in archivio non sono ancora trascorsi 30 gg dalla manifestazione di volontà (vedasi casistica C), applicazione della procedura descritta per il diniego e, successivamente, di quella (più complessa) prevista per la revoca. Il richiamo alla doppia procedura dovrebbe significare che tali soggetti rimangono in linea di principio iscritti, salvo espressi provvedimenti di esclusione; letteralmente la doppia procedura non è richiamata per soggetti ante 31/5/10;
- per i soggetti rimasti inclusi entro la data del 28 febbraio (dovrebbe trattarsi dei soggetti della casistica B della tabella, oltre a quelli che presentano istanza almeno 30 giorni prima della esclusione d'ufficio) procederà ad una prima valutazione dei dati, entro il 31 luglio 2011, secondo la procedura di revoca e, quindi, anche l'eventuale esclusione di tali soggetti dovrebbe venire formalizzata in modo espresso.

### **Entro quale data presentare l'istanza per i soggetti privi dei requisiti?**

Chi non ha i requisiti per rimanere (di diritto) nel VIES, se intende operare a livello intracomunitario, dovrà sicuramente preoccuparsi di presentare l'istanza. Il problema è capire entro quale termine è necessario procedere al fine di evitare la sospensione della soggettività intracomunitaria. Anche su questo aspetto il provvedimento non è chiaro.

Alcune prime posizioni espresse dalla dottrina suggeriscono di procedere entro il 29/1/11 al fine di scongiurare, grazie alla formazione del silenzio assenso, la cancellazione in data 28/2/2011 (sempre che l'Agenzia provveda entro l'ultimo giorno utile e non prima).

Al riguardo, nel corso del Forum organizzato da Italia Oggi, l'Agenzia ha precisato che non saranno esclusi dall'elenco i soggetti che, alla data di conclusione delle procedure di aggiornamento (non oltre il 28/02/2011), hanno presentato apposita istanza almeno 30 giorni prima. Diversamente, in caso di presentazione della istanza senza maturazione del periodo minimo di sospensione, non si potranno compiere operazioni comunitarie per i restanti giorni, sempre escludendo l'ipotesi dell'invio di un diniego esplicito.

### **Per quali operazioni intracomunitarie è necessaria l'autorizzazione: solo beni o anche servizi ?**

La norma (sia l'art. 35 del DPR n. 633/72 che l'art. 1 del provvedimento) prescrive la manifestazione della volontà con riguardo alle operazioni intracomunitarie di cui al titolo II, capo II, del D.L. n. 331/93.

Com'è noto, dal 2010, la territorialità dei servizi intracomunitari è disciplinata nel DPR n.633/72 (e non più nel decreto n. 331). Tale aspetto ha portato i primi commentatori a ritenere che la richiesta di autorizzazione riguardi solo le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni e non anche i servizi. Tuttavia, il pensiero manifestato dall'Agenzia nel Forum con Italia Oggi è di diverso avviso, ritenendo necessario il procedimento anche per le prestazioni di servizi.

A tale riguardo, giova infatti ricordare che:

- nel D.L. n. 331/93 vi sono comunque disposizioni che richiamano anche i servizi, come l'art. 50, co. 6, che si occupa espressamente degli obblighi Intrastat estesi dal 2010 anche ai servizi;
- l'obbligo di identificazione tramite un numero individuale previsto dall'art. 214 della Direttiva 2006/112/CE (diversamente da quanto ricordato nelle motivazioni del

- provvedimento n. 188376) riguarda anche i soggetti che effettuano o ricevono servizi in *reverse* e non solo le cessioni e gli acquisti intra;
- l'art. 31 del Regolamento 2010/904/UE prevede che le autorità competenti provvedano affinché le persone interessate a cessioni intracomunitarie di beni e a servizi intracomunitari siano autorizzati a ottenere conferma per via elettronica della validità del numero di identificazione di una data persona<sup>18</sup>;
  - i soggetti con apertura della partita Iva dal 31/05/10, come abbiamo già osservato, rimangono nel VIES, anche se gli elenchi Intrastat del 2° semestre 2010 riguardano solo servizi.
  - è pertanto sufficiente acquistare un antivirus tramite Internet per necessitare della autorizzazione, salvo non si preferisca agire al di fuori del regime comunitario, subendo l'addebito dell'imposta dal fornitore UE e non presentando il modello Intra.

### Controlli periodici dei soggetti inseriti nel VIES

In base ai criteri di valutazione del rischio individuati dal provvedimento, sono periodicamente verificate le posizioni registrate nell'archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie. Gli esiti di tali verifiche potranno essere elemento utile per l'avvio dell'attività di controllo o per l'emanazione di un provvedimento di revoca della registrazione nell'archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie.

### Recesso della volontà (del contribuente)

Nel provvedimento viene precisato che il contribuente può presentare un'istanza per comunicare la propria volontà di retrocedere dall'opzione e quindi di volere essere cancellati dal VIES.

Non è ben chiaro quale possa essere il motivo di tale scelta; probabilmente la facoltà concessa dal provvedimento è legata alla possibilità di evitare i controlli periodici sopra citati, a quei contribuenti che non sono più intenzionati ad effettuare operazioni intracomunitarie. Anche se non è espressamente precisato, tale facoltà dovrebbe riguardare sia i soggetti che si troveranno nel VIES per effetto delle nuove regole a regime che quelli attualmente già operativi che non verranno depennati entro il 28/2/11 o entro il 31/7/11.

| QUALCHE ESEMPIO  |  |
|--|--|
| Contribuente che ha iniziato l'attività nel 2005 e ha presentato un solo l'elenco Intrastat a gennaio 2009 (relativo all'anno 2008).           | Rimane nel VIES a condizione che abbia regolarmente assolto agli obblighi di presentazione della dichiarazione Iva 2009                                |
| Contribuente minimo che ha presentato un modello Intra acquisti nel 2009, ma non ha presentato la dichiarazione annuale non essendo obbligato. | Dovrebbe rimanere nel VIES   |
| Contribuente che ha iniziato l'attività a febbraio 2010 e ha presentato un solo elenco Intrastat a dicembre 2010 (per novembre).               | Rimane nel VIES  |
| Contribuente che ha iniziato l'attività a febbraio 2010 e ha presentato un solo elenco Intrastat a gennaio 2011 (per il IV trimestre 2010).    | Viene escluso dal VIES<br>Dovrà presentare istanza se intende rimanere nella banca dati (perché intende effettuare nuove operazioni intracomunitarie). |

<sup>18</sup> La conferma della validità di detto numero di identificazione, peraltro, è uno degli elementi richiamato nell'art. 21 della proposta (Com. 2009/672 del 17/12/09) di rifusione del Regolamento 2005/1777/Ce, al fine di considerare in buona fede il prestatore che ha valutato lo status di soggetto passivo del proprio committente considerando territoriale il servizio nel luogo del citato destinatario.

|  |  |
|--|--|
| Contribuente che ha iniziato l'attività nel 2005 e ha presentato un solo elenco Intrastat a gennaio 2011 per il 4° trimestre 2010.                       | Viene escluso dal VIES<br>Dovrà presentare istanza se intende rimanere nella banca dati (perché intende effettuare nuove operazioni intracomunitarie).   |
| Contribuente che ha iniziato l'attività a giugno 2010 e presenta il suo primo elenco Intrastat a gennaio 2011 per il mese di dicembre 2010.              | Rimane nel VIES  |
| Contribuente che ha iniziato l'attività il 2/1/11 compilando la casella "operazioni intracomunitarie" del quadro I, modello AA di richiesta della P.Iva. | Rimane nel VIES<br>Dovrebbe poter effettuare anche operazioni intracomunitarie senza attendere 30 gg (salvo provvedimento di diniego). In mancanza di conferme si consiglia, prima di operare, la verifica sul sito dell'Agenzia dell'iscrizione della propria posizione nel VIES. |
| Contribuente che inizia l'attività il 1/3/11.  | Dovrà attendere il 31° giorno prima di poter effettuare operazioni Intra (salvo ovviamente non aver ricevuto il diniego espresso)  |





Seminario di 1 giornata    Orario: 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

## DICHIARAZIONE ANNUALE IVA E NOVITA' 2011

Analisi degli aspetti critici nella compilazione della dichiarazione annuale IVA e novità 2011

|  |  |   |
|--|--|---|
| <p><b>GENOVA</b> 01 febbraio 2011<br/>Novotel Genova Ovest</p> <p><b>BOLOGNA</b> 03 febbraio 2011<br/>Zanhotel Europa</p> <p><b>FIRENZE</b> 03 febbraio 2011<br/>Hotel Albani</p> <p><b>PESARO</b> 04 febbraio 2011<br/>Hotel Cruiser</p> <p><b>UDINE</b> 07 febbraio 2011<br/>Hotel Executive</p> | <p><b>VERONA</b> 08 febbraio 2011<br/>Hotel Holiday Inn</p> <p><b>PADOVA</b> 08 febbraio 2011<br/>Hotel Sheraton</p> <p><b>BRESCIA</b> 09 febbraio 2011<br/>Hotel President</p> <p><b>MILANO</b> 09 febbraio 2011<br/>Hotel Michelangelo</p> | <p><b>TORINO</b> 10 febbraio 2011<br/>Hotel NH Ligure</p> <p><b>TREVISO</b> 16 febbraio 2011<br/>Hotel Maggior Consiglio</p> <p><b>PERUGIA</b> 17 febbraio 2011<br/>Perugia C. Congressi</p> <p><b>ROMA</b> 18 febbraio 2011<br/>Centro C. Cavour</p> |
|--|--|---|

**QUOTA DI PARTECIPAZIONE:**  
**€ 150,00** + IVA 20%

Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club



**QUOTA RISERVATA 2° PARTECIPANTE**  
*(dello stesso studio/azienda)*  
**€ 100,00** + IVA 20%

Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Club

Per maggiori informazioni

**Clicca qui**

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)



### **La fuoriuscita del socio nelle società di persone: i chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria**

#### **Premessa**

La vicenda dell'uscita del socio nelle società di persone è stata oggetto in tempi recenti di diverse pronunce da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Si richiamano i seguenti documenti di prassi:

- **Risoluzione n. 64/E/08**: viene presa in esame la risposta ad un'istanza di interpello con la quale era stato chiesto di conoscere la disciplina fiscale applicabile alle somme corrisposte al socio uscente in occasione del recesso e, in particolare, la deducibilità o meno in capo alla società erogante della quota corrispondente alla differenza tra l'importo erogato al socio e il valore del patrimonio netto contabile proporzionalmente spettante al socio ("*differenza da recesso*");
- **Risoluzione n.157/E/08**: viene preso in esame il caso di un socio di società di persone deceduto nel corso dell'anno, con cinque eredi, di cui alcuni minorenni, per i quali è necessaria l'autorizzazione del Tribunale per l'accettazione dell'eredità. Si chiede, in tale documento, di conoscere le modalità di imputazione del reddito della società tra i soci, in attesa dell'autorizzazione del Tribunale.

#### **Il recesso nelle società di persone: la disciplina in capo alla società erogante**

L'importo liquidato dalla società di persone al socio uscente a titolo di "differenza da recesso" costituisce un componente deducibile dal reddito della società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota. Questo è il chiarimento che l'Agenzia delle Entrate ha fornito con la citata R.M. n. 64/E/08.

La norma civilistica di riferimento sulla questione è l'art. 2289, c.c., che statuisce come, in occasione del recesso (nonché in tutti i casi in cui il rapporto sociale si interrompe limitatamente a un socio, come la morte dello stesso o la sua esclusione), la liquidazione della quota sociale spettante al socio uscente viene effettuata sulla base di una situazione patrimoniale della società che evidenzia l'effettivo valore economico del complesso aziendale al momento dello scioglimento del rapporto sociale, comprensivo quindi della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato corrisponde a una frazione del capitale economico della società e risulta solitamente superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile, in quanto lo stesso risulta costituito di fatto da due componenti:

- una riferibile alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta, costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve, sia di utili che di capitale, eventualmente esistenti;
- un'altra relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che definiamo "differenza da recesso".

Per quanto concerne la parte riferibile al **rimborso della quota di patrimonio netto**, la società procede all'annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio e alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve, sia di utili che di capitale, spettanti al socio.

Con riferimento a tale componente, non sono stati sollevati dubbi interpretativi, data la sua natura patrimoniale e, in quanto tale, non assumendo rilevanza nella determinazione del reddito imponibile della società.

Maggiore interesse ha suscitato, invece, il **trattamento fiscale** da riservare alla **"differenza da recesso"**.

Nel nostro ordinamento manca, infatti, una previsione normativa che stabilisca espressamente la rilevanza o meno della stessa nella determinazione del reddito tassabile in capo alla società.

Questa componente origina, poi, plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo la fuoriuscita del socio.

Tali incertezze interpretative sono state, peraltro, ampliate dalla circostanza che le istruzioni al quadro RK del modello Unico SP, in vigore fino al periodo d'imposta 2001, affermavano espressamente che le somme liquidate dalla società al socio, nei cui confronti si scoglie il rapporto sociale, costituiscono un componente negativo deducibile dal reddito della società; tali istruzioni non sono state tuttavia riproposte nei successivi modelli di dichiarazione, ingenerando negli operatori del settore il dubbio che l'Amministrazione Finanziaria avesse modificato il proprio orientamento in proposito.

Già l'Amministrazione Finanziaria si era pronunciata sulla questione con la R.M. n.127/E/95, affermando che il reddito che la società deve dichiarare al netto della somma erogata al socio è per quest'ultimo imponibile.

Ma se, da un lato, la normativa dal 1995 non aveva subito modifiche e, del resto, anche il Principio Contabile n. 28 affermava che la maggior somma pagata al socio recedente deve essere iscritta a Conto economico della società, qualificandosi come componente negativo di reddito, dall'altro lato la stampa specializzata aveva reso noto due interpelli inoltrati alla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, che avevano sortito esiti contrastanti.

Mentre l'interpello inoltrato alla Direzione Regionale Lombardia aveva ottenuto una risposta che negava tale deducibilità, viceversa quello inoltrato alla Direzione Regionale Campania aveva registrato un parere favorevole circa la deducibilità.

La confusione era, quindi, notevole e un chiarimento da parte dell'Amministrazione non era più procrastinabile.



La citata R.M. n. 64/E/08 appare, quindi, non solo utile, ma necessaria per confermare la piena deducibilità in capo alla società della differenza da recesso, nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota in capo al socio.

Tale interpretazione è stata assunta dall'Agenzia delle Entrate al fine di evitare, in ossequio al divieto di doppia imposizione, che il medesimo plusvalore venisse tassato quale reddito da partecipazione (e, quindi, reddito d'impresa) sia in capo al socio receduto, che in capo ai soci rimanenti al termine dell'esercizio, per la parte relativa all'utile in corso o al momento dell'effettivo realizzo per le plusvalenze latenti.

Per quanto concerne, inoltre, il trattamento fiscale da riservare alle somme in questione in capo al socio uscente, appare utile ricordare che l'art. 20-bis del Tuir riproducendo la previsione contenuta nell'art. 6 del DPR n. 42/88 stabilisce che

*"ai fini della determinazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci o agli eredi, di cui all'art. 17, co. 1, lett I), del Tuir (e cioè redditi compresi nelle somme e valori attribuiti al socio in sede di recesso) valgono, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47, co. 7, indipendentemente dall'applicabilità della tassazione separata".*

Tale disposizione qualifica, quindi, quali "redditi da partecipazione" e, pertanto, indirettamente redditi d'impresa, i redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società di persone nei casi di recesso, esclusione

e riduzione del capitale, rinviando, nel contempo, ai soli fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, alle regole dettate dal Legislatore per gli utili derivanti dalla partecipazione in società di capitale dall'art. 47, comma 7, del Tuir.



Va precisato che il reddito da partecipazione non è una vera e propria categoria reddituale, bensì una modalità per tassare per trasparenza redditi che stanno a monte di quello partecipativo. Nel caso che si sta esaminando, questi redditi a monte sono d'impresa.

A questa conclusione è pervenuta anche la C.M. n. 6/E/06 (risposta 7.12), che ha chiarito come, trattandosi di reddito d'impresa, per il socio recedente si dovesse applicare il criterio di competenza e non quello di cassa.

Con riferimento alle modalità di tassazione del reddito da partecipazione in capo al socio uscente, la risoluzione ha precisato, inoltre, che l'importo da assoggettare a tassazione deve essere determinato sulla base del raffronto tra le somme o il valore normale dei beni riconosciuti al socio per effetto del recesso e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta dal socio medesimo.

### Esempio

La società Gamma Snc è composta da tre soci - Neri, Rossi e Verdi - soci al 33,33% ciascuno. Nel mese di ottobre del 2010 è receduto Verdi. Il valore contabile della sua partecipazione era pari a € 30.000 (capitale sociale pari a €60.000 e riserve di utili pari a € 30.000). La società ha liquidato al recedente la somma di € 40.000.

Il costo della partecipazione nel caso esposto è pari al 33,33% del capitale sociale (€20.000), più la quota di utili attribuiti per trasparenza meno quelli distribuiti – quindi, un ulteriore valore di € 10.000. Questo valore va confrontato con la somma pattuita, cioè € 40.000, emergendo un dato imponibile pari a € 10.000.

La differenza positiva risultante da tale raffronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, assume natura di reddito d'impresa e come tale deve essere tassata in capo al socio uscente, secondo il generale principio di competenza che sottende alla determinazione di tale reddito.

A questo punto è chiaro sia come si determina il reddito, sia come lo si qualifica, ma rimane da chiarire quale sia la relativa modalità di esposizione in dichiarazione.

Le problematiche dichiarative del socio receduto si complicano, infatti, quando non può essere applicata la tassazione separata.

Qualora tra la data di costituzione della società e la comunicazione del recesso da parte del socio siano trascorsi più di cinque anni, tali redditi saranno assoggettati a tassazione separata, in applicazione della disposizione contenuta nell'art. 17, comma 1, lett. l) del Tuir, e salvo che il contribuente non opti per la tassazione ordinaria.

Le istruzioni al quadro RM di Unico Persone Fisiche avvertono che nella sezione seconda di tale modello (che accoglie i redditi soggetti a tassazione separata), va collocato il reddito conseguito dal socio di società di persone che recede dalla propria società.

La questione in commento attiene all'eventuale impossibilità di accedere alla tassazione separata, per assenza del requisito di anzianità in capo alla società.

In questa situazione, si sono ventilate due possibili soluzioni:

| <b>Soluzione 1<br/>(Tesi superata)</b>  | <b>Soluzione 2<br/>(Istruzioni Unico PF)</b>  |
|---|---|
| La prima predilige la compilazione del quadro RM con la barratura dell'opzione per la tassazione ordinaria, facendo poi confluire il reddito nel quadro RN. | La seconda, invece, consiglia la compilazione del quadro RH relativo ai redditi da partecipazione in società di persone per poi riportarlo nell'RN. |

Va osservato che entrambe le ipotesi comportano la necessità di una forzatura e che il risultato è far comunque confluire tale reddito nel quadro RN per la determinazione dell'Irpef a debito.

Si evidenziano di seguito le argomentazioni che stanno alla base delle due posizioni sopra descritte.

#### **Soluzione 1 : compilazione del quadro RM**

La prima tesi muove dalla considerazione che è il socio che autodetermina l'entità tassabile del reddito, mentre i redditi che vengono indicati nel quadro RH derivano da informazioni che vengono rilasciate dalla società al socio tramite l'apposito prospetto.

Inoltre, compilando il quadro RH, si avrebbe la strana situazione di un soggetto che non è più socio a fine periodo d'imposta, che compila il quadro dei soci che sono tali, appunto a fine periodo d'imposta. Si avrebbero più quadri RH dei soci esistenti al 31 dicembre, quindi, con una discrasia tra i dati del quadro RK della società e quelli dei quadri RH.

Per questi motivi certa parte della dottrina ritiene preferibile mantenere l'indicazione del reddito nel quadro RM, barrando l'apposita casella per la tassazione ordinaria.

Vero è che, tale barratura, si dovrebbe indicare quando il socio rinuncia alla tassazione separata (e non quando non ha diritto a questa forma di tassazione), ma l'effetto finale è comunque quello corretto: il reddito indicato nel quadro RM con barratura della casella tassazione ordinaria, affluisce direttamente al rigo del quadro RN relativo al reddito complessivo del contribuente.

#### **Soluzione 2 : compilazione del quadro RM**

La seconda tesi, invece, muove dalla più semplice constatazione che il socio non ha diritto alla tassazione separata a causa della mancanza di anzianità in capo alla società, e, dunque, non può inserire il dato nel quadro specifico per tale tassazione, ma dovrà compilare il quadro RH perché la somma ricevuta al momento del recesso configura un reddito da partecipazione a tutti gli effetti.

Tale tesi è stata avallata anche dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 98/E/00 e, in tempi più recenti, con la già commentata R.M. n. 142/E/08, che sottolinea come le eventuali somme liquidate all'associato a titolo di indennità di recesso da uno Studio associato tra professionisti, nei cui confronti si scioglie il rapporto associativo, costituiscono un componente negativo deducibile ai fini della determinazione del reddito prodotto dall'associazione.

Per l'Agenzia, la differenza da recesso diventa per il percipiente indennità da assoggettare a tassazione separata a norma dell'art. 16, co. 1, lett. I) del Tuir, se tra la data di costituzione dell'associazione e quella di comunicazione del recesso è trascorso un periodo di tempo superiore ai cinque anni.

A livello dichiarativo, qualora tra la costituzione dell'associazione e la comunicazione del recesso dell'associato intervenga un periodo di tempo inferiore, le somme percepite devono essere assoggettate a tassazione ordinaria e vanno indicate nel quadro RE del modello Unico PF.

Com'è noto, infatti, i redditi di partecipazione non costituiscono un'autonoma categoria reddituale ma assumono la natura della categoria reddituale da cui traggono origine; nel caso del socio di società di persone, dunque, il quadro più idoneo a dichiarare redditi di partecipazione è sicuramente il quadro RH.

La soluzione che prevede l'indicazione nel quadro RH delle somme da recesso per le quali non è applicabile la tassazione separata (per impossibilità o per scelta) è stata esplicitamente confermata dalle istruzioni alla compilazione del modello Unico 2010 PF, laddove si afferma che in colonna 2 dei rigi da RH1 a RH4 debbono essere indicati i seguenti codici:

- 5- nel caso in cui la società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa, azienda coniugale, imprese familiari, in contabilità ordinaria o GEIE abbia attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto delle quote di patrimonio;
- 6- nel caso in cui la società di persone ed assimilate esercenti attività d'impresa, azienda coniugale, imprese familiari, in contabilità semplificata abbia attribuito al socio dichiarante, in sede di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione, anche concorsuale, una somma superiore al prezzo pagato per l'acquisto delle quote di patrimonio;

Peraltro, nelle istruzioni alla sezione II del quadro RM di UNICO si afferma, in relazione alle somme attribuite in caso di recesso (lettera f), che:

*“In caso di opzione per la tassazione ordinaria detti redditi devono essere dichiarati nel quadro RH del presente fascicolo”.*

### **La ripartizione del reddito in caso di decesso del socio di società di persone**

La R.M. n. 157/E/08 affronta il caso del decesso, avvenuto nel corso del 2007, di un socio di società di persone, detentore di una quota di partecipazione del 10%.

In sede di successione, la quota è assegnata in eredità a cinque nipoti in misura proporzionale (2% ciascuno). Tuttavia, mentre tre nipoti, essendo maggiorenni, hanno già accettato l'eredità, gli altri due, essendo minorenni, necessitano dell'autorizzazione del Tribunale competente per l'accettazione dell'eredità.

Pertanto, si pone la questione di come debba essere ripartito il reddito della società per il periodo d'imposta 2007, tenendo conto che alla data del 31 dicembre l'autorizzazione del Tribunale non è ancora pervenuta.

L'Agenzia delle Entrate, ricordando che l'art. 5, co. 1 del Tuir, richiede che il reddito deve essere imputato ai soci che rivestono tale qualifica alla data di chiusura del periodo d'imposta, si sofferma sui seguenti aspetti:

- nell'ipotesi di mutamento della compagine sociale in corso d'anno, il reddito prodotto deve essere imputato alla compagine sociale che risulta dopo tale mutamento<sup>19</sup>;
- in caso di morte di un socio, l'art. 2284, c.c., dispone che, salvo diversa previsione del contratto sociale, i soci superstiti devono liquidare la quota agli eredi, a meno che non preferiscano continuarla con gli stessi, se questi vi acconsentano. Da ciò consegue che l'accettazione dell'eredità da parte dell'erede non determina alcun subentro nella qualifica di socio, bensì solamente il diritto alla liquidazione della quota sociale, in quanto il rapporto sociale non si trasmette *mortis causa*<sup>20</sup>.

Nel caso affrontato dalla citata Risoluzione, poiché alla data di chiusura del periodo d'imposta non si è ancora a conoscenza della decisione del Tribunale in merito alla richiesta di autorizzazione all'accettazione dell'eredità, il reddito di partecipazione deve essere imputato per intero e proporzionalmente ai soci che siano tali al 31/12/2007, ossia quelli superstiti e quelli che hanno accettato l'eredità, per i quali si è deciso per la continuazione del rapporto sociale.

Infine, la successiva autorizzazione del Tribunale, a seguito della quale anche gli eredi minorenni accettano l'eredità, e per i quali successivamente si perfeziona il rapporto sociale, pur avendo effetto retroattivo, produce effetti solamente sul piano civilistico, e non anche su quello fiscale, in quanto il reddito è già stato tassato per trasparenza in capo ai soci che erano tali al 31/12/2007.

<sup>19</sup> Si veda, sul punto, anche la Corte di Cassazione, sentenze n. 8423/94 e n. 19328/03.

<sup>20</sup> Si veda, Corte di Cassazione, sentenza n. 3671/01.

La società Tucano Snc è composta da tre soci:

- Verdi, titolare di una quota di partecipazione del 30%;
- Bianchi, titolare di una quota di partecipazione del 30%;
- Rossi, titolare di una quota di partecipazione del 40%.

Nel corso del 2007, il socio Verdi è deceduto, ed in sede di successione la quota è stata assegnata ai suoi tre figli, di cui due minorenni di età.

Poiché alla data del 31/12/2007, solamente il figlio maggiorenne ha accettato l'eredità, ed è entrato a far parte della compagine sociale, il reddito del 2007 deve essere ripartito secondo i seguenti criteri:

- l'imputazione della quota parte di reddito della società in capo agli eredi del socio Verdi (pari al 30%, ossia alla quota precedentemente spettante al *de cuius*) può avvenire solamente in capo all'erede che abbia acquisito definitivamente lo status di socio.

Nel caso di specie, pertanto, il 10% del reddito della società (pari a  $\frac{1}{3}$  della quota di utili complessivamente spettante agli eredi) è imputato al figlio maggiorenne (erede) del socio Verdi, che alla chiusura del periodo d'imposta ha già accettato l'eredità (ferma restando la volontà degli altri soci di acconsentire all'entrata in società di tale erede);

- l'imputazione della restante quota di utili non attribuita agli eredi minorenni, corrispondente al 20%, in assenza di chiarimenti dell'Agenzia, dovrebbe essere ripartita in capo agli altri soci Bianchi e Rossi in proporzione alla quota di partecipazione da essi detenuta, nonché all'erede che ha già acquisito lo status di socio.

Infatti, poiché in capo agli eredi minorenni non sussiste la qualifica di socio fino all'autorizzazione del Tribunale, la residua quota del 20% dovrebbe essere attribuita come segue:

- socio Bianchi:  $(100 \times 30)/80 = 37,5\% \times 20\% = 7,5\%$
- socio Rossi:  $(100 \times 40)/80 = 50\% \times 20\% = 10\%$
- socio erede Verdi:  $(100 \times 10)/80 = 12,5\% \times 20\% = 2,5\%$ <sup>21</sup>

Riepilogando, il reddito del periodo d'imposta 2007 della società Tucano Snc, è ripartito nelle seguenti proporzioni:

- socio "erede Verdi" = 12,5% (10 + 2,5);
- socio Bianchi = 37,5% (30 + 7,5);
- socio Rossi = 50% (40 + 10).

<sup>21</sup> In alternativa a tale criterio, si potrebbe ipotizzare che l'intera quota di utili del socio deceduto, pari al 30%, sia attribuita all'unico erede maggiorenne, il quale pertanto subentrerebbe pro tempore nella quota parte di utili potenzialmente spettante agli eredi minorenni. Conseguentemente, il reddito del 2007 della società Tucano Snc sarebbe attribuito ai soci come segue: socio "erede Verdi" 30%, socio Bianchi 30% e socio Rossi 40%.



## **Aperture dalla giurisprudenza in relazione alla rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni**

Il provvedimento di rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni è certamente un provvedimento che tutti i professionisti nel corso dell'ultimo decennio hanno avuto modo di affrontare con riferimento alla posizione di qualche proprio cliente.

Anche la produzione interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate sul punto è stata decisamente corposa, ma su alcuni aspetti si è dimostrata piuttosto rigida (salvo un'importante recente apertura in tema di rimborso).

Nel presente intervento si torna a riflettere su tale istituto - evidentemente tralasciando le questioni generali, peraltro più volte affrontate sulle pagine della presente rivista, anche recentemente<sup>22</sup> in occasione della scadenza dell'ultima finestra per azionare la rideterminazione - puntando l'attenzione su due sentenze di Commissione tributaria regionale che analizzano due diversi e non secondari aspetti:

- la [sentenza n. 87/36/10](#) del 23/09/2010 della **Commissione Tributaria Regionale del Piemonte**, che ha affermato la rilevanza del nuovo valore peritato anche nel caso in cui tale perizia sia successiva alla cessione del terreno valutato;
- la [sentenza n. 100/36/10](#) del 19/10/2010 della **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, che ha affermato come, qualora sia azionato due volte il provvedimento di rideterminazione del valore, il termine da verificare per la richiesta di rimborso della precedente imposta sostitutiva pagata vada individuato con riferimento al versamento della nuova sostitutiva.

### **Cessione del terreno anche prima della perizia**

Azionando uno dei provvedimenti di rivalutazione, le plusvalenze emergenti dagli atti di realizzo (in particolare, la cessione) dei terreni e delle partecipazioni sono determinate assumendo, in luogo dell'originario costo o valore d'acquisto, il valore quantificato nella perizia di stima appositamente redatta.

Visto il periodo che normalmente intercorre tra la data di riferimento della rivalutazione e la data in cui la rideterminazione si perfeziona, si è posto il problema di valutare l'efficacia o meno del nuovo valore qualora il realizzo avvenga prima della cessione del terreno o della partecipazione.



In particolare, prendendo a riferimento l'ultimo provvedimento (valore del terreno/partecipazione al 1° gennaio 2010) quali sarebbero gli effetti di una cessione del bene oggetto di rivalutazione qualora perizia e versamento fossero successivi al momento dell'alienazione?

Sul punto si era espressa l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.16/E/05.

<sup>22</sup> F. Garrini e V. Grippo "Attenzioni e criticità in vista della rivalutazione di immobili e quote" in La Circolare Tributaria n.40 del 18 ottobre 2010.

*Si ricorda che in caso di cessione di partecipazioni:*

**1)** *Se il contribuente ha optato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze ai sensi degli artt. 6 e 7 del D.Lgs. n. 461/97, deve preventivamente fornire all'intermediario la copia della perizia giurata. Pertanto, tale contribuente può usufruire del termine del 31 marzo 2005 per la redazione e il giuramento della perizia purché non abbia ancora effettuato la cessione delle partecipazioni stesse;*

**2)** *Se il contribuente versa l'imposta sui redditi diversi di natura finanziaria in base alla dichiarazione dei redditi, come precisato nella C.M. n.47/E/02, la predisposizione della perizia può essere effettuata entro il termine di versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione stessa.*

*In tal caso, quindi, il contribuente poteva redigere la perizia entro il 31 marzo 2005, con riferimento a partecipazioni cedute nell'anno 2004 (le cui plusvalenze vanno evidenziate nella dichiarazione da presentare nel 2005). Naturalmente, se la partecipazione viene ceduta nel 2005, si poteva senza dubbio usufruire della sanatoria;*

**3)** *Se il contribuente detiene ancora le partecipazioni, a condizione che abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva del 2 o del 4% (o anche della sola prima rata) entro il 30 settembre 2004, poteva regolarizzare l'adempimento della perizia entro il 31 marzo 2005. Ciò indipendentemente dalla data di rideterminazione delle partecipazioni (1° gennaio 2002, 1° gennaio 2003, 1° luglio 2003).*

*Invece, nel caso di cessione dei terreni, al fine della determinazione della plusvalenza, il valore rideterminato non può essere utilizzato prima della redazione e del giuramento della perizia in quanto nell'atto di cessione deve essere indicato il valore periziato del bene. Pertanto, la sanatoria al 31/03/2005 riguarda esclusivamente i terreni non ancora ceduti.*

Tralasciando i riferimenti temporali che riguardano un precedente provvedimento, tale passaggio vuole significare, in sintesi, che per l'Agenzia delle Entrate l'efficacia è diversa a seconda dell'oggetto della rideterminazione. In particolare:

- se questa ha interessato una partecipazione, il valore rideterminato esplica i propri effetti anche nel caso in cui la cessione sia avvenuta prima della redazione della perizia (nel caso di cessione di partecipazione detenuta in regime di dichiarazione, mentre fanno eccezione a tale regola le partecipazioni detenute in regime di risparmio amministrato e gestito, per le quali la norma stessa prevede l'asseverazione preventiva)
- al contrario, se trattasi di terreno, è necessario che al momento della cessione del cespite la perizia sia già stata redatta.

Come anticipato, i giudici di merito piemontesi hanno deciso di discostarsi da questa interpretazione: con la sentenza n.87/36/10, infatti, la CTR del Piemonte ha confermato la decisione assunta in primo grado, secondo la quale gli effetti della rivalutazione si perfezionano anche se il terreno viene ceduto prima dell'asseverazione della perizia; è stato, quindi, reputato legittimo il comportamento del contribuente, che aveva indicato in dichiarazione una plusvalenza determinata sulla base del costo del terreno risultante dalla perizia di stima, e non di quello originariamente sostenuto per l'acquisto.

I giudici affermano infatti come la ratio del provvedimento escluda che perizia e asseverazione debbano necessariamente precedere la cessione del bene.

*"... la perizia giurata ha la sola ed unica finalità di consentire la diversa modalità di calcolo dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza, in ragione del 4%, entro la data del primo od unico versamento della stessa imposta.."*

Sulla base di tale interpretazione si viene a determinare anche per le cessioni di terreni un regime del tutto simile a quello delle operazioni sulle partecipazioni sociali, per le quali è pacifico il riconoscimento degli effetti della rivalutazione anche in caso di cessione che precede l'asseverazione della perizia di stima.

Tale apertura è certamente gradita, in quanto permette di cedere un terreno sfruttando il nuovo valore senza attendere il giuramento della perizia (adempimento che può essere perfezionato successivamente); questo può essere un utile spunto di difesa per quanti potrebbero essere incorsi in tale comportamento e rischiano di vedersi disconoscere tale valore.

Per tutti gli altri, tale interpretazione verrà utile in sede di prossima riapertura del provvedimento.

Sul punto però si deve invitare a mantenere un comportamento prudente, anticipando quando possibile la perizia alla cessione del terreno. Si segnala, infatti, che in altra sentenza della medesima CTR del Piemonte - sentenza n. 84/24/10 del 15/11/2010 - i giudici hanno dato ragione all'Agenzia, che contestava una perizia successiva all'atto:

*“La perizia di stima dice la norma che deve essere “giurata”, ciò significa che vi deve essere il procedimento formale di asseverazione della perizia, che avviene presso l'ufficio giudiziario, tale asseverazione è stata effettuata in data successiva alla vendita e pertanto al momento del rogito non era esistente una perizia giurata come richiede la norma, ma una normale perizia”.*

Quindi, la mancata asseverazione della perizia entro la data di cessione del terreno - secondo tale seconda interpretazione - farebbe venir meno la rilevanza del nuovo valore: in questa sede, quindi, si è dato credito alla posizione da sempre sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria.

### **Termine per il rimborso della precedente sostitutiva**

La seconda questione analizzata riguarda il termine entro il quale il contribuente può chiedere a rimborso l'imposta versata con riferimento al medesimo terreno, in occasione di un precedente provvedimento di rideterminazione del valore.

Infatti, trattandosi di una soluzione ampiamente utilizzata nel corso degli anni (soprattutto nelle prime edizioni), l'ovvia conseguenza è la possibilità di imbattersi in un terreno o in una partecipazione che siano già stati oggetto di perizia di stima e versamento della relativa imposta sostitutiva.

Vi sarà, pertanto, una parte del costo rideterminato che avrà già scontato l'imposta sostitutiva e, evidentemente, si pone di conseguenza il problema di stabilire se (e soprattutto come) recuperare l'imposta in sede di precedente rivalutazione.

Sulla questione è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria a più riprese (in particolare, C.M. n. 27/E/03 e C.M. n. 10/E/06), affermando che si doveva effettuare il versamento integrale dell'imposta sostitutiva calcolato sul valore risultante dalla nuova perizia, senza possibilità di scomputare l'imposta pagata in precedenza.

Quest'ultima, comunque, non veniva definitivamente persa dal contribuente, il quale, al contrario, poteva chiederne il rimborso.

In merito a tale possibilità si ponevano due interrogativi, riguardanti:

⇒ La possibilità di realizzare una rideterminazione in diminuzione.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha proposto una interessante (e francamente inaspettata, anche se non molto tempestiva) apertura, attraverso la R.M. n. 111/E/10

(oggetto di commento in precedente numero della presente rivista<sup>23</sup>), ammettendo la possibilità di attribuire un valore inferiore al terreno già rivalutato (ma pare che la medesima considerazione possa essere stesa anche alle partecipazioni).

Pagando la sostitutiva sul nuovo valore è possibile richiedere il rimborso della precedente sostitutiva (superiore in quanto calcolata su di un valore maggiore).

⇒ Il termine entro il quale richiedere il rimborso della precedente sostitutiva.

Da una parte l'Agenzia delle Entrate - R.M. n. 236/E/08 - proponeva il termine di 48 mesi dal versamento, termine previsto dall'art. 38 del DPR n. 602/73, dall'altro la dottrina sostiene l'applicabilità dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92, in quanto disposizione di carattere generale, con un termine di due anni a partire dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Posto che tra una prima e una seconda rivalutazione normalmente trascorrono diversi anni, il secondo provvedimento è mediamente più conveniente per il contribuente, in quanto il termine più breve di 2 anni non decorre dal versamento dell'imposta ma da quando si perfeziona la seconda rivalutazione.

Sul punto si segnala la recente sentenza della CTR Milano n. 100/36/10, che prende (in parte) posizione sulla questione: secondo i giudici lombardi, il presupposto da cui sorge l'indebito arricchimento per l'Erario deve considerarsi temporalmente integrato non già nel momento in cui fu effettuato il pagamento originario ai fini del primo affrancamento di valore, ma a partire dal momento in cui è stato eseguito il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva afferente il successivo affrancamento. Nel caso di specie, poi, non si rileva alcuna differenza sull'applicazione del disposto dell'art. 38 del DPR n. 602/73 o dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92.

In realtà, pare di rilevante importanza individuare quale sia il provvedimento in forza del quale il rimborso deve essere preteso: nel caso di specie era indifferente, ma potrebbe essere significativo avere a disposizione 48 mesi piuttosto che due anni.

L'elemento cruciale è, comunque, l'individuazione del momento a partire dal quale si deve iniziare a conteggiare il termine, individuato nel giorno in cui viene versata la sostitutiva della seconda rivalutazione.

In forza di tale interpretazione, peraltro, pare evidente che anche i giudici milanesi, malgrado non l'abbiano affermato esplicitamente, siano del parere che la norma applicabile è quella contenuta nell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92.

Sul punto, malgrado non vi sia ancora giurisprudenza di Cassazione, è corposa la **giurisprudenza di merito** che ha sposato tale tesi: in tal senso, vanno richiamate la sentenza della Ctp di Modena n. 71/2009, quella della Ctp di Treviso n. 55/2009, quella della Ctp di Forlì n. 117/4/2009, e la più recente CTP di Rimini con sentenza 55/2/2010.

<sup>23</sup> V. Grippo e F. Garrini, "Per le Entrate è lecita la rideterminazione dei valori dei terreni in diminuzione" in La Circolare Tributaria n. 42 del 1° novembre 2010.



### Le "ritenute a garanzia" nelle opere ultrannuali

#### Premessa

Sulla base della definizione contenuta nel principio contabile OIC 23, i lavori in corso su ordinazione *"si riferiscono a contratti, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un'opera o di un complesso di opere o la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, eseguite su ordinazione del committente, secondo le specifiche tecniche da questi richieste"*.

Proprio in considerazione della durata ultrannuale, e della complessità che generalmente caratterizza l'attività richiesta, è frequente che le parti prevedano contrattualmente l'applicazione della c.d. ritenuta a garanzia, al fine di assicurare il corretto adempimento degli obblighi contrattuali da parte dell'impresa che effettua i lavori.

#### I metodi di contabilizzazione dei lavori in corso su ordinazione

Ai fini della redazione del bilancio d'esercizio, l'art. 2426, punto 11), c.c., prevede che i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti anche *"sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza"*.

Da un punto di vista operativo, quindi, la valutazione dei lavori in corso su ordinazione può essere effettuata utilizzando due possibili metodi:

- il metodo della commessa completata (o contratto completato);
- il metodo della percentuale di completamento (o dello stato avanzamento).

Utilizzando il **criterio della commessa completata** (metodo consentito):

- le rimanenze devono essere valutate al costo;
- l'imputazione dell'utile avviene nell'esercizio in cui l'opera è completata.

Le imprese che contabilizzano i lavori in corso su ordinazione sulla base del criterio della commessa completata o del contratto completato dovranno rilevare in bilancio i ricavi e il margine di commessa soltanto nel momento in cui il contratto è eseguito ovvero quando le opere sono terminate e consegnate al committente.

Le opere, durante la fase della loro realizzazione, dovranno concorrere alla formazione del risultato economico attraverso la valutazione delle rimanenze, che deve avvenire sulla base del criterio del costo di produzione.

Con il **criterio della percentuale di completamento** (metodo preferito) i costi, i ricavi e il margine di commessa concorrono a formare il risultato dell'esercizio nel quale l'attività effettivamente si è realizzata, sulla base appunto dello stato di avanzamento dei lavori; le opere in corso di esecuzione vengono valutate ai fini della loro rappresentazione nel bilancio in relazione alla quota parte di lavoro eseguita.

Come precisato anche dal principio contabile OIC 23 l'applicazione di tale criterio è possibile qualora si verifichino alcune condizioni, ovvero:

- che esista un contratto vincolante tra le parti, che definisca le obbligazioni dei contraenti, l'oggetto specifico e il corrispettivo pattuito;
- che le opere siano, per contratto, specifiche per il cliente e con l'avanzamento del lavoro esse sempre più riflettano le caratteristiche richieste;
- che si possano stimare in modo attendibile i costi ed i ricavi correlati allo stato di avanzamento dei lavori;

- ⇒ che non via siano situazioni di aleatorietà connesse a condizioni contrattuali o a fattori esterni tali da rendere le stime dubbie o inattendibili.

Il metodo della percentuale di completamento si fonda essenzialmente sull'identificazione di due parametri:

5- corrispettivi pattuiti;

6- stato avanzamento lavori;

Lo stesso principio contabile OIC 23 definisce i metodi (o parametri utilizzabili) per determinare la percentuale di completamento o lo stato di avanzamento dei lavori; essi servono per accertare il valore dei lavori eseguito e, su questa base, il valore della produzione eseguita nell'esercizio da rilevare, con i relativi costi, a conto economico.

Ad esempio, utilizzando il metodo "cost to cost", la percentuale di completamento viene determinata sulla base dei costi effettivi sostenuti ad una certa data rapportata ai costi totali stimati; la percentuale così ottenuta viene poi applicata al totale dei ricavi stimati di commessa, ottenendone il valore dei lavori eseguiti e quindi i ricavi maturati a tale data.

### Esempio

- Ricavi pattuiti: 10.000
- Costi sostenuti: 2.400
- Costi stimati totali: 8.000

Lo stato di avanzamento della commessa è pari al 30%, pari al rapporto:

$\frac{\text{Costi sostenuti (2.400)}}{\text{Costi totali (8.000)}} = 30\%$

Costi totali (8.000)

Pertanto il valore dello stato avanzamento lavori sarà pari a:

$\text{Ricavi pattuiti (10.000)} * 30\% = 3.000$



Utilizzando il metodo della percentuale di completamento viene rispettato il principio della competenza economica, attraverso la contrapposizione fra costi e ricavi man mano che essi maturano in relazione al completamento dell'opera.

### Le ritenute a garanzia

Nei contratti relativi alle commesse di appalto di durata ultrannuale, generalmente viene inclusa la previsione della c.d. "ritenuta a garanzia": il committente trattiene una percentuale dell'imponibile liquidato come garanzia infruttifera, da svincolare dopo l'ultimazione dei lavori, la compilazione della contabilità finale, l'effettuazione del collaudo definitivo e la dimostrazione, da parte dell'appaltatore, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti.

La funzione delle ritenute a garanzia è confermata dallo stesso documento OIC 23, che chiarisce come esse rappresentino appunto somme trattenute dal committente al momento del pagamento delle fatture afferenti la commessa, a titolo di garanzia del

corretto assolvimento degli adempimenti della controparte, secondo quanto disposto nelle clausole contrattuali.

Le somme in questione dovranno essere versate allo scadere del periodo di garanzia: per l'impresa che esegue i lavori rappresentano, quindi, dei crediti, il cui incasso normalmente si verificherà dopo il periodo di completamento dell'opera e, pertanto, dovranno essere classificati nell'attivo circolante tra i crediti commerciali con scadenza oltre l'esercizio.

### **Trattamento fiscale**

L'Agenzia delle Entrate nella [R.M. n. 260/E/09](#)<sup>24</sup>, analizzando la disciplina fiscale delle opere di durata ultrannuale, ha precisato che le ritenute a garanzia costituiscono mere movimentazioni finanziarie e come tali risultano prive di effetti reddituali: si concretizzano infatti in crediti per l'appaltatore che le subisce ed in debiti per il committente che le effettua. Nelle opere di durata ultrannuale, gli stati di avanzamento dei lavori che danno luogo all'emissione di fatture, il cui pagamento dà origine alle ritenute a garanzia, sono da intendersi provvisori, in quanto subordinati ai risultati del collaudo tecnico-amministrativo, all'esito favorevole del quale è legato lo svincolo delle ritenute a garanzia.

Per quanto riguarda il comparto Iva, si pone il problema di stabilire se, di fronte alla previsione contrattuale dell'applicazione di una ritenuta a garanzia, l'impresa che esegue i lavori debba fatturare l'intero importo delle prestazioni, al lordo cioè della ritenuta, o soltanto l'ammontare che deve essere versato da parte del committente (mentre l'importo della ritenuta a garanzia sia di conseguenza oggetto di fatturazione soltanto allo scadere del periodo di garanzia).

A livello di prassi dell'Agenzia, un utile riferimento al riguardo è rappresentato dalla [R.M. n. 146/E/07](#).

#### **Il caso: R.M. n.146/E/07**

Il caso affrontato era quello di contratti di appalto per lavori pubblici in relazione ai quali il committente - nel caso di specie, il Ministero della Difesa - in occasione del pagamento degli acconti alle ditte appaltatrici, provvedeva ad operare una detrazione del 20%, da accantonare a garanzia dell'adempimento degli obblighi previdenziali ed assistenziali a carico delle imprese appaltatrici.

Nella risoluzione in questione, l'Agenzia ha indicato come la somma detratta dall'appaltante con finalità di garanzia rappresenti comunque parte integrante della controprestazione dovuta dall'appaltatore e che, pertanto, non deve essere scomputata ai fini della determinazione del corrispettivo della prestazione di servizi da assoggettare ad Iva: la base imponibile sulla quale calcolare l'Iva deve essere, quindi, costituita dall'ammontare al lordo della ritenuta a garanzia.

### **Trattamento contabile**

Le opere di durata ultrannuale sono caratterizzate da varie fasi che implicano comportamenti da un punto di vista contabile e fiscale molto precisi.

#### **Esempio**

Si ipotizzi che sia stato stipulato nell'anno 2010 un contratto di appalto per la realizzazione di un impianto con ultimazione dei lavori prevista entro il 31/12/11, per un corrispettivo complessivo pari a € 100.000.

Nel corso dell'anno 2010 sono stati liquidati in via provvisoria due SAL di € 20.000 ciascuno (rispettivamente in data 30/06/10 e 31/12/10).

<sup>24</sup> Va evidenziato come, sul trattamento fiscale delle opere ultrannuali, sia nuovamente intervenuta l'Agenzia con la R.M. n.117/E/10, modificando l'orientamento espresso con la R.M. n. 260/E/09 e chiarendo che i compensi provvisori, corrisposti dall'appaltatore al subappaltatore sono deducibili dal punto di vista fiscale.

- a) Le scritture contabili della società appaltatrice all'emissione dei SAL saranno le seguenti:

⇒ 30/06/2010

|                         |                       |        |
|-------------------------|-----------------------|--------|
| d crediti verso clienti | a                     | 24.000 |
|                         | a anticipi da clienti | 20.000 |
|                         | a Iva a debito        | 4.000  |

- b) Al momento dell'incasso della fattura, alla società appaltatrice sarà trattenuta la ritenuta a garanzia del regolare adempimento del contratto secondo le disposizioni pattuite (nel nostro caso è in misura del 10%).

|         |                         |        |        |
|---------|-------------------------|--------|--------|
| d banca | a crediti verso clienti | 22.000 | 22.000 |
|---------|-------------------------|--------|--------|

Le medesime scritture dovranno essere rilevate anche all'emissione all'incasso del secondo SAL provvisorio al 31/12/10:

⇒ 31/12/2010

|                         |                       |        |
|-------------------------|-----------------------|--------|
| d crediti verso clienti | a                     | 24.000 |
|                         | a anticipi da clienti | 20.000 |
|                         | a Iva a debito        | 4.000  |

|         |                         |        |        |
|---------|-------------------------|--------|--------|
| d banca | a crediti verso clienti | 22.000 | 22.000 |
|---------|-------------------------|--------|--------|

Come precisato nella C.M. n. 36/E/82, e ribadito nella R.M. n. 260/E/09, ai fini della valutazione delle rimanenze relative ad opere di durata pluriennale effettuate sulla base dei SAL, gli importi già liquidati, seppure in via provvisoria, dovranno essere assunti al lordo delle ritenute a garanzia.

In sede di redazione del bilancio d'esercizio tali operazioni dovranno essere così rappresentate:

| Stato patrimoniale               |        |                        |        |
|----------------------------------|--------|------------------------|--------|
| C) ATTIVO CIRCOLANTE             |        | D) DEBITI              |        |
| I Rimanenze:                     |        | 6) Anticipi da clienti | 40.000 |
| 3) lavori incorso su ordinazione | 40.000 |                        |        |
| II Crediti                       |        |                        |        |
| 1) verso clienti                 | 4.000  |                        |        |
|                                  |        |                        |        |

Nell'esercizio in cui l'opera viene collaudata (al 31/12/11), la società dovrà rilevare il relativo ricavo (l'importo residuo da fatturare ammonta ad € 60.000 e l'Iva è pari a €12.000):

|                         |                       |        |
|-------------------------|-----------------------|--------|
| d crediti verso clienti | a                     | 72.000 |
|                         | a anticipi da clienti | 60.000 |
|                         | a Iva a debito        | 12.000 |

A questo punto dovranno essere girati a ricavo gli anticipi ricevuti nei precedenti esercizi:

|                       |          |        |        |
|-----------------------|----------|--------|--------|
| d anticipi da clienti | a ricavi | 40.000 | 40.000 |
|-----------------------|----------|--------|--------|

In alternativa la scrittura potrebbe essere:

|                         |          |         |
|-------------------------|----------|---------|
| d crediti verso clienti | a        | 72.000  |
| D anticipi da clienti   | a        | 40.000  |
|                         | a ricavi | 100.000 |

|  |                |        |
|--|----------------|--------|
|  | a lva a debito | 12.000 |
|--|----------------|--------|

e fare rilevare contabilmente il credito complessivo verso il cliente (comprensivo delle ritenute subite):

|         |                         |        |        |
|---------|-------------------------|--------|--------|
| d banca | a crediti verso clienti | 76.000 | 76.000 |
|---------|-------------------------|--------|--------|

Il Conto economico della società appaltatrice al 31/12/2011 sarà il seguente:

| Conto economico                                  |          |
|--|----------|
| A) VALORE DELLA PRODUZIONE                       |          |
| 1) Ricavi delle vendite                          | 100.000  |
| 3) Variazione dei lavori in corso su ordinazione | (40.000) |

Come già precedentemente evidenziato, sia le somme liquidate in via provvisoria per i lavori coperti da SAL eseguiti dalla società appaltatrice, sia le ritenute a garanzia costituiscono mere movimentazioni finanziarie e non hanno rilevanza reddituale.

In particolare, al momento della cessazione della garanzia a seguito del collaudo con esito positivo, che generalmente sarà effettuata in periodi d'imposta successivi rispetto alle liquidazioni dei SAL provvisori, si avrà che:

- ☉ il committente deve versare la ritenuta all'appaltatore estinguendo il relativo debito;
- ☉ per il committente assume rilevanza fiscale il costo dell'intera opera consegnata, pari alle somme complessivamente liquidate in via provvisoria al lordo delle ritenute;
- ☉ l'appaltatore contabilizza l'incasso delle ritenute subite, nel corso dell'esecuzione dell'opera in contropartita con il relativo credito acceso verso il committente (come nell'esempio precedentemente esposto);
- ☉ l'appaltatore imputa a ricavo il corrispettivo dell'opera eseguita per un ammontare pari alle somme complessivamente ricevute dall'appaltatrice in via provvisoria al lordo delle ritenute;

Nel caso, invece, di mancato svincolo delle ritenute per inesatto adempimento contrattuale imputabile all'impresa subappaltatrice, o in presenza di un collaudo con esito negativo:

- ☹ il committente deve stornare il debito verso l'appaltatore per le ritenute effettuate e non più dovute;
- ☹ l'appaltatore deve stornare il credito acceso verso il committente e non più spettante.

## 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>“La fiscalità delle operazioni straordinarie”</b> – i migliori esperti in materia guidano alla corretta gestione delle implicazioni fiscali delle operazioni societarie straordinarie: fusioni, scissioni, trasformazioni, liquidazioni, cessioni e conferimenti di azienda, con l'ausilio di esemplificazioni e tabelle di sintesi |
|    | <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.