

In evidenza



Speciale

I chiarimenti delle Entrate ai *forum* con la stampa specializzata



Notizie *Flash*

La presentazione della dichiarazione Iva entro febbraio svincola dalla comunicazione dati



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Sull'elusività del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni nelle imposte indirette

Sommario



Notizie *Flash*

- La presentazione della dichiarazione Iva entro febbraio svincola dalla comunicazione dati pag.3
- Inserimento nell'archivio Vies solo per chi intende effettuare operazioni *intra-Ue* pag.3
- La natura giuridica della Tia e l'applicabilità dell'Iva secondo il Cndcec pag.3
- In rete le specifiche tecniche per la trasmissione dei modelli Iva 2011 pag.4
- Nuovo accordo in cantiere sulla moratoria dei debiti delle Pmi pag.4
- L'accesso senza autorizzazione non invalida tutte le prove pag.4
- La libertà economica delle aziende non può essere limitata per ragioni fiscali pag.4
- Frodi Iva: imposta detraibile dimostrando l'impossibilità di conoscere la falsità dell'operazione pag.5
- Cessione quote Snc: i rapporti tra cedente e cessionario regolati dal contratto pag.5
- Pronto l'elenco delle aziende beneficiarie dei finanziamenti Inail alla sicurezza pag.5
- Aggiornamento delle procedure di controllo Anagrafe Tributaria pag.5



Speciale *forum* con la stampa specializzata

- [I chiarimenti delle Entrate ai forum con la stampa specializzata](#) pag.6



Approfondimenti monografici

- [Il recesso nelle associazioni professionali e nell'impresa familiare](#) pag.22



Il Punto sull'Iva

- [Il regime Iva dei trasporti intracomunitari e internazionali di merci](#) pag.26



Fisco e Estero

- [Stretta del Fisco sui trust interposti](#) pag.32



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Sull'elusività del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni nelle imposte indirette](#) pag.38



Notizie flash

IVA

La presentazione della dichiarazione Iva entro febbraio svincola dalla comunicazione dati

Come precisato dalle Entrate con la **circolare n. 1/E del 25 gennaio**, sia in presenza di un credito sia di un debito nei confronti dell'Erario, i contribuenti possono presentare la dichiarazione Iva separatamente dal modello Unico e trasmetterla entro il mese di febbraio. In questo caso non sarà più necessario inviare alle Entrate la comunicazione annuale dati Iva. Si tratta di una semplificazione che equipara i contribuenti che hanno una posizione debitoria a quelli che vantano, invece, un credito. L'art. 10 del D.L. n. 78/09 ha, infatti, previsto per i contribuenti con anno d'imposta coincidente con quello solare la possibilità di presentare la dichiarazione Iva slegata da quella unificata. In entrambi i casi, la presentazione anticipata del modello entro febbraio rende di fatto inutile l'invio della comunicazione annuale dati Iva. Inoltre, la circolare precisa che, in caso di presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale Iva, non è possibile effettuare i versamenti in base alle scadenze del modello Unico. Il versamento del saldo annuale deve, quindi, essere effettuato entro il 16 marzo in un'unica soluzione oppure a rate, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima.

[C.M.
25/01/11
n.1](#)



Inserimento nell'archivio Vies solo per chi intende effettuare operazioni *intra-Ue*

Con **comunicato stampa del 26 gennaio**, le Entrate chiariscono che solo i contribuenti che intendono eseguire operazioni intracomunitarie devono presentare domanda per dichiarare la volontà di operare con l'estero. Chi, invece, ha presentato una richiesta immotivata, ossia non legata alla reale volontà o necessità di effettuare operazioni *intra-Ue*, può proporre una nuova istanza per non essere incluso nell'elenco. Inoltre, come precisato con un successivo **comunicato del 27 gennaio**, la domanda di inserimento nell'archivio Vies può essere presentata, sia a mano sia tramite raccomandata, a qualsiasi ufficio territoriale delle Entrate. Le eventuali domande di cancellazione devono, invece, essere presentate, sia a mano sia tramite raccomandata, esclusivamente all'ufficio delle Entrate a cui ci si è rivolti per la richiesta iniziale di iscrizione al Vies. Dal 1° febbraio prossimo sarà, comunque, disponibile sul sito Internet dell'Agenzia un servizio che permetterà di consultare preventivamente l'elenco delle partite Iva che, alla data del 30 gennaio 2011, risulteranno in possesso dei requisiti per essere incluse nel Vies. Di conseguenza, questi operatori non dovranno chiedere di essere inclusi nell'archivio, dato che vi rientreranno automaticamente a partire dalla fine di febbraio.

[Agenzia Entrate
comunicato
26/01/11](#)



La natura giuridica della Tia e l'applicabilità dell'Iva secondo il Cndcec

Con un **documento** redatto nel **novembre 2010** - ma pubblicato il 18 gennaio 2011 - il Cndcec interviene sulla qualificazione giuridica della Tia (Tariffa d'Igiene Ambientale) e sulla relativa applicabilità dell'Iva su di essa. Il documento, redatto prima della pubblicazione della circolare n. 3/DF/10 del Dipartimento delle Finanze, è stato, quindi, successivamente integrato con ulteriori considerazioni alle nuove posizioni del Ministero.

[Cndcec
documento e
integrazione
11/10
Sito Web
18/01/11](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

[Agenzia Entrate
provvedimento
25/01/11
Sito Web](#)



In rete le specifiche tecniche per la trasmissione dei modelli Iva 2011

Con **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate del **25 gennaio** vengono approvate le **specifiche tecniche** per la trasmissione telematica dei dati contenuti nei modelli Iva 2011, Iva base e Iva 74-bis, emanati la scorsa settimana. In particolare, sono indicati i contenuti e le modalità di invio delle dichiarazioni annuali (ordinaria o semplificata) relative all'anno d'imposta 2010 e quelle che dovranno adottare, nel 2011, curatori fallimentari e commissari liquidatori per dichiarare le operazioni effettuate nell'anno o frazione d'anno antecedente il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa.

AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI

*Abi
Accordo
Stampa
Specializzata*



Nuovo accordo in cantiere sulla moratoria dei debiti delle Pmi

A pochi giorni dalla scadenza definitiva dell'accordo per la moratoria dei debiti delle PMI è stato aperto il **nuovo tavolo di confronto** per la proroga della moratoria fino al luglio 2011. La riapertura dei termini della moratoria potrebbe seguire lo stesso schema di quella dello scorso luglio 2010: chi ha già beneficiato della moratoria dovrebbe poter attivare la sospensione sui nuovi finanziamenti per un altro anno, per le imprese che non ne hanno beneficiato sarà prevista la riapertura dei termini della moratoria sui finanziamenti in essere. Per le aziende, invece, che hanno finanziamenti in essere e hanno già usufruito della moratoria - e che quindi non avrebbero ulteriori sospensioni - è in fase di studio una soluzione che permetta una ristrutturazione con un allungamento al medio e lungo termine.

Con un accordo tra l'ABI e le associazioni di consumatori sarà, inoltre, possibile per le famiglie sospendere le rate del mutuo sulla prima casa fino al prossimo 31 luglio.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
15/12/10
n.25335](#)



L'accesso senza autorizzazione non invalida tutte le prove

L'accesso senza autorizzazione presso il contribuente non comporta la nullità di tutte le prove acquisite. Infatti, l'inutilizzabilità in sede processuale degli elementi reperiti coinvolge solo le prove dirette, e non anche non quelle ottenute in via secondaria, che i verificatori avrebbero potuto comunque conoscere fuori dai locali del soggetto controllato. A stabilirlo è la Corte di Cassazione con la **sentenza n. 25335 del 15 dicembre 2010**.

[Cassazione
sentenza
21/01/11
n.1372](#)



La libertà economica delle aziende non può essere limitata per ragioni fiscali

La Corte di Cassazione, con **sentenza n. 1372 del 21 gennaio**, ha stabilito che, in tema di abuso del diritto, si tratta di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato e che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza non marginale di ragioni *extra* fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa e consistenti in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Il sindacato dell'Amministrazione finanziaria, pertanto, non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (nel caso di specie, una fusione), solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.

[Cassazione sentenza 21/01/11 n.1364](#)



Frodi Iva: imposta detraibile dimostrando l'impossibilità di conoscere la falsità dell'operazione

Il cessionario-committente di un'operazione soggettivamente inesistente conserva il diritto alla detrazione dell'Iva nel caso in cui risulti dalle circostanze che non era a conoscenza della propria partecipazione, tramite l'acquisto, ad un'operazione concorrente ad una frode dell'imposta. È, pertanto, onere del cessionario-committente dimostrare che è incolpevole la sua ignoranza di aver partecipato ad un'operazione in frode dell'Iva. È questo il principio espresso dalla Cassazione con la **sentenza n.1364**, depositata il **21 gennaio 2011**.

DIRITTO SOCIETARIO

[Cassazione sentenza 12/01/11 n.525](#)



Cessione quote Snc: i rapporti tra cedente e cessionario regolati dal contratto

Il regime della responsabilità del socio della società di persone si applica soltanto relativamente alla responsabilità dei soci verso i terzi e non, nel caso di cessione di quota, ai rapporti interni fra cedente e cessionario della partecipazione sociale; tali rapporti, infatti, restano affidati all'autonomia contrattuale delle parti. A stabilirlo è la Corte di Cassazione nella **sentenza n. 525** dello scorso **12 gennaio**, con la quale viene altresì chiarito che, nei rapporti tra cedente e cessionario della quota di una Snc, l'individuazione della parte obbligata al pagamento delle obbligazioni contratte dalla società prima della cessione, e non ancora estinte, costituisce esclusivamente un problema di interpretazione del contratto.

LAVORO E PREVIDENZA

[Inail Sito Web 25/01/11](#)



Pronto l'elenco delle aziende beneficiarie dei finanziamenti Inail alla sicurezza

È disponibile sul sito *Web* dell'Inail l'elenco delle domande ricevute nell'ambito del *click day* del 12 gennaio. Le aziende sono catalogate in base alla propria denominazione, alla Regione, alla sede territoriale e all'orario di invio telematico della domanda. A beneficiare in modo praticamente esclusivo dei € 60milioni messi a disposizione dall'Istituto sono state le micro, piccole e medie imprese italiane.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

[Agenzia Entrate software Sito Web](#)



Aggiornamento delle procedure di controllo Anagrafe Tributaria

È disponibile sul sito *web* delle Entrate la **versione 2.2.1** del 24/01/11 delle **procedure di controllo** relative alle comunicazioni all'Anagrafe Tributaria (Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazione erogazioni liberali - Compilazione e invio - Procedura di controllo)



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire. Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.

I chiarimenti delle Entrate ai forum con la stampa specializzata

Come tradizionalmente avviene all'inizio di ogni anno, l'Agenzia delle Entrate, partecipando agli incontri con la stampa specializzata, ha risposto a numerosi quesiti, fornendo i propri chiarimenti in merito ad alcune questioni di diffuso interesse, con particolare attenzione a quelle contenute nei più recenti provvedimenti normativi – la Manovra correttiva della scorsa estate (D.L. n.78/10) e la Legge di stabilità 2011 (L. n.220/10). Di seguito si riportano i quesiti e le massime che si ricavano dalle risposte fornite. Rilevante spazio trovano le precisazioni dell'Amministrazione Finanziaria su:

- comunicazioni con soggetti in Paesi *black list*;
- compensazioni delle somme con debiti iscritti a ruolo;
- obblighi di documentazione in caso di *transfer pricing*;
- territorialità Iva;
- imprese in perdita "sistemica";
- obblighi di comunicazione per operazioni sopra i €3000;
- accertamento sintetico e redditometro.

FISCALITÀ ESTERA**QUADRO RW**

Domanda	L' esonero dalla compilazione del modulo RW previsto per i lavoratori frontalieri riguarda anche eventuali disponibilità precedenti all'inizio dello svolgimento dell'attività lavorativa sempre che siano detenute nello Stato ove viene svolta tale attività?
Risposta	I lavoratori frontalieri hanno l'obbligo di compilazione del quadro RW quando svolgono l'attività al 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento e abbiano prestato all'estero l'attività lavorativa per più di 183 giorni, nell'arco del medesimo anno, anche se non in maniera ininterrotta.
Domanda	Le istruzioni al modulo RW della dichiarazione dei redditi precisano che per "trasferimenti" da indicare nella sezione III si intendono i movimenti: - dall'estero verso l'Italia; - dall'Italia verso l'estero; - dall'estero sull'estero. Nei trasferimenti dall'estero sull'estero devono essere ricompresi solo quelli in cui le attività sono trasferite da uno Stato estero all'altro oppure anche quelli relativi ad investimenti e disinvestimenti effettuati in uno stesso Stato?
Risposta	I trasferimenti dall'estero sull'estero comprendono sia quelli tra diversi Stati che quelli che avvengono nell'ambito del medesimo Paese estero, poiché scopo dell'Amministrazione è quello di conoscere gli investimenti e le attività attraverso cui è possibile conseguire redditi di fonte estera imponibili in Italia e la loro effettiva collocazione all'estero.
Domanda	È ormai noto che sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione . L'obbligo di monitoraggio è applicabile anche agli amministratori di società che hanno la possibilità di movimentare i conti correnti esteri della società?

Risposta	<p>Come chiarito nella C.M. n.45/E/10 l'obbligo sussiste solo in presenza di una delega al prelievo e non della sola mera delega ad operare per conto dell'intestatario. Ne deriva che non sussiste un autonomo obbligo di monitoraggio allorché il soggetto, quale può essere l'amministratore con potere di firma su conti correnti della società in uno Stato estero e possibilità di movimentare i capitali pur non essendo il beneficiario dei relativi redditi, ha la disponibilità dell'attività estera e possa esercitare esclusivamente un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario.</p>
CFC	
Domanda	<p>Si chiede conferma dell'esclusione delle "trading companies" dalle tipologie di soggetti previsti dall'art.167, co.8-bis, lett.b) del Tuir anche relativamente alle operazioni di compravendita di merci e prodotti finiti effettuate (in nome e per conto proprio) con controparti appartenenti al medesimo gruppo. In sostanza queste operazioni possono non essere considerate servizi <i>intercompany</i>?</p>
Risposta	<p>Ai sensi dell'art. 167, co.8-bis, lett.b) del Tuir una delle 2 condizioni per cui si rende applicabile la disciplina CFC anche alle partecipazioni di controllo detenute in soggetti non localizzati in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata, è che i suddetti soggetti abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50%, tra l'altro, dalla prestazione di servizi nei confronti di consociate. La compravendita di merci e prodotti finiti effettuate (in nome e per conto proprio) con controparti appartenenti al medesimo gruppo, non esclude la configurabilità di una prestazione di servizi. Eventuali elementi idonei ad escludere l'elusiva vengono valutati caso per caso (C.M. n.51/e/10).</p>
Domanda	<p>In taluni casi le partecipate estere svolgono a favore delle società del gruppo servizi produttivi (ad esempio, la lavorazione). E' corretto escludere questi servizi dal calcolo dei servizi infragruppo nella quantificazione dei <i>passive income</i>?</p>
Risposta	<p>La prestazione di servizi analoghi a quelli genericamente definiti come produttivi e le specifiche caratteristiche del servizio reso nei confronti delle consociate, non escludono la rilevanza dei proventi corrispondenti ai fini del calcolo della soglia prevista dal comma 8-bis, lett.b), dell'art. 167 Tuir. Le caratteristiche vanno valutate caso per caso (C.M. n.51/e/10).</p>
Domanda	<p>La circolare 51/E/10, nel definire i requisiti per il radicamento nel mercato locale della partecipata, fa riferimento all'approvvigionamento e allo sbocco. Si chiede una conferma che il radicamento è sempre presente nel caso in cui nel Paese estero la società svolga una attività di produzione.</p>
Risposta	<p>Premesso che la circostanza per cui la CFC non si rivolge al mercato locale né in fase di approvvigionamento né in fase di distribuzione è indizio del mancato esercizio di un'effettiva attività commerciale nel territorio di insediamento (C.M. n.51/E), ciò, tuttavia, non impedisce di valorizzare altri elementi. Ad esempio, sono valutabili le ragioni economiche ed imprenditoriali che hanno portato ad investire all'estero, con la conseguenza che lo svolgimento di un'attività di produzione rappresenta una circostanza da valutare caso per caso.</p>
DOCUMENTAZIONE TRANSFER PRICING	
Domanda	<p>La circolare n.58/E ha chiarito che le definizioni fornite per identificare i soggetti per cui risulta applicabile la disciplina degli oneri documentali sono convenzionali e quindi "finalizzate alla corretta applicazione dei contenuti del provvedimento" e dunque non hanno "effetto sui presupposti soggettivi di applicabilità dell'art. 110, co.7 del Tuir, che, in quanto tali, restano impregiudicati". In passato l'Amministrazione Finanziaria aveva ritenuto che il concetto di controllo "deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle circostanze" (C.M. n.32/E/80). Che rapporto esiste a questo punto tra le due discipline?</p>

Domanda	<p>È corretto affermare che tutte le volte in cui è applicabile l'art.110 co.7 del Tuir è anche possibile la disapplicazione delle sanzioni oppure le due disposizioni non sono sempre completamente sovrapponibili? Si pensi al caso della società A, controllata da persona fisica italiana, che scambia beni e servizi con la società B estera controllata dallo stesso soggetto, per la quale non sembra potersi applicare letteralmente la definizione di "impresa controllata" ai sensi del provvedimento.</p>
Risposta	<p>La deroga al regime sanzionatorio (art.1, co. 2-ter del D.Lgs. n. 471/97) vale in tutti i casi in cui si realizzano i presupposti soggettivi previsti dall'art. 110 co. 7, Tuir.</p> <p>Nel caso prospettato di due società, A italiana e B estera, sottoposte a comune controllo da parte di una persona fisica residente, rientrando tale fattispecie tra i presupposti soggettivi previsti dall'art.110, co.7, è ammesso al suddetto accesso al regime di oneri documentali.</p>
Domanda	<p>Il punto 8.3 (<i>Estensione condizioni di efficacia della documentazione idonea</i>) del provvedimento del 29/09/10 ha previsto che l'amministrazione non utilizza le informazioni contenute nella documentazione idonea per scopi diversi da quelli istituzionalmente riconducibili all'attività di controllo nel corso della quale essa è esibita. E' possibile avere esempi di questa limitazione di utilizzo delle informazioni?</p>
Risposta	<p>L'utilizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle informazioni scaturenti dalla documentazione prodotta dal contribuente rimane circoscritto all'attività di controllo in corso.</p>
Domanda	<p>Pensiamo al caso di un contribuente, che non ha ancora inviato la comunicazione di possesso della documentazione per gli anni progressi, nei confronti del quale inizia oggi un'attività di verifica parziale per fattispecie totalmente slegate dalle norme dei prezzi di trasferimento. E' corretto ritenere, anche alla luce delle indicazioni della C.M. n.180/E del 1998, che lo stesso potrà comunque presentare la comunicazione per gli stessi periodi e ottenere gli effetti premiali dell'istituto in quanto nessuna attività di verifica sul comparto <i>transfer pricing</i> è mai iniziata?</p>
Risposta	<p>L'inizio di un accesso, ispezione, verifica o altra attività amministrativa di accertamento che abbia ad oggetto unicamente comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il regime del <i>transfer pricing</i> non è ostativo alla successiva trasmissione della comunicazione del possesso della documentazione riguardante i prezzi di trasferimento infragruppo praticati.</p>
Domanda	<p>Per le attività di controllo avviate dopo il 28 dicembre 2010 e entro il 30 giugno 2011, si ritiene idonea la documentazione relativa ai periodi d'imposta precedenti il 2010 anche in caso di omessa redazione del sottoparagrafo 5.1.3 della Documentazione nazionale a condizione che le informazioni e i dati siano esibiti agli organi incaricati del controllo entro quindici giorni dalla data della relativa richiesta. Si può ritenere che i 15 giorni decorrano da una richiesta successiva alla consegna della documentazione ottenendo un effetto cumulo con i 10 giorni previsti dall'articolo 8.2 del provvedimento?</p>
Risposta	<p>I termini fissati per la consegna della documentazione idonea (10 giorni) sono indipendenti dai termini indicati per la consegna delle analisi di cui al sottoparagrafo 5.1.3. Ciò comporta che il decorrere dei termini di cui sopra (10 e 15 giorni) dipenderà dalla data in cui l'organo incaricato del controllo formalizzerà le relative richieste. Qualora la richiesta di consegna della documentazione di cui al sottoparagrafo 5.1.3 della Documentazione Nazionale è effettuata in un momento successivo alla richiesta di consegna della restante documentazione, il termine di 15 giorni non sarà influenzato negativamente dal decorso del tempo relativo alla precedente richiesta.</p>
Domanda	<p>L'Amministrazione Finanziaria qualora, dall'analisi dei servizi infragruppo nell'ambito dell'attività di controllo sul <i>transfer pricing</i>, dovesse ritenere totalmente non inerente un onere sostenuto, da una società che ha aderito alla disciplina degli oneri documentali, nei confronti di una propria consociata estera, non dovrebbe comunque applicare le sanzioni laddove la documentazione presentata sia considerata completa e idonea. E' corretta questa affermazione?</p>

Risposta	In caso di constatazione dell'avvenuta deduzione di un onere sostenuto nei confronti di una consociata estera ritenuto non inerente, si applicano le sanzioni per dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 1, D.Lgs. n.471/97, poiché il co.2-ter dello stesso art.1 è applicabile unicamente a rettifiche elevate ai sensi dell'art. 110 co. 7 del Tuir.
----------	--

REDDITO D'IMPRESA

CESSIONE DEL CONTRATTO DI *LEASING*

Domanda	<p>L'articolo 36, co.7 e seguenti, del D.L. n.223/06 ha previsto l'irrelevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni.</p> <p>La C.M. n.11/E/07 ha chiarito che la cessione dell'area comprensiva di fabbricato genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell'area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato.</p> <p>In considerazione del principio di equivalenza fiscale tra l'acquisizione del bene in proprio e quella effettuata con un contratto di locazione finanziaria si chiede conferma che in caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato la sopravvenienza attiva in capo al cedente è pari alla differenza tra il valore normale del bene oggetto del contratto e l'ammontare dei canoni relativi al terreno non dedotti ai sensi del citato art. 36, co. 7.</p>
Risposta	La sopravvenienza attiva derivante dalla cessione di un contratto di <i>leasing</i> avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza si determina tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, in deducibile in quanto riferibile al terreno. Tale soluzione è coerente con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di <i>leasing</i> (cfr. R.M. n. 19/E/04).

ELENCHI *BLACK LIST*

Domanda	Consapevoli che non sarà possibile ottenere i codici fiscali o equipollenti di tutti i soggetti collocati nei Paesi a fiscalità privilegiata e gli indirizzi delle aziende estere, il contribuente italiano non potendo regolarizzare entro il prossimo 31 gennaio le liste, sarà soggetto a sanzioni ?
Risposta	Nel caso in cui il soggetto passivo non abbia regolarizzato gli errori o le omissioni commesse entro il termine del 31 gennaio, l'eventuale ricorrenza dell'errore scusabile - dato dall'impossibilità di ottenere i codici fiscali o equipollenti o gli altri dati richiesti dei soggetti <i>black list</i> con cui ha intrattenuto rapporti commerciali - è di competenza degli organi accertatori, tenuti a verificare, caso per caso, la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'esimente.
Domanda	Sono da inserire nella <i>black list</i> le carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in Paese a fiscalità privilegiata (esempio, in Svizzera)?
Risposta	Le operazioni di acquisto di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuate da soggetti Iva presso distributori stabiliti in Paesi <i>black list</i> , in quanto operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, non sono soggette all'obbligo di registrazione ai fini IVA e, quindi, neppure alla comunicazione in esame.
Domanda	<p>Ai fini della comunicazione prevista dall'art. 1 del D.L. n.40/10, si chiede di sapere se, in caso di importazione di beni da un paese <i>black list</i>, nel modello si debbano indicare i dati contabili della fattura del fornitore estero oppure quelli della bolletta doganale di importazione (tenuto conto che, per vari motivi, i dati potrebbero non coincidere).</p> <p>Si chiede inoltre se sussista l'obbligo di comunicazione anche nell'ipotesi di reimportazione, a seguito di reso, di beni in precedenza ceduti ad un operatore "<i>black list</i>". Si chiede di confermare che, in tale caso, non vi è obbligo di comunicazione autonoma ma solamente l'obbligo di rettificare la comunicazione precedentemente inviata.</p>

Risposta	Per le importazioni di beni occorre indicare, nel modello di comunicazione, i dati ricavabili dalla bolletta doganale. La reintroduzione di beni nello stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, costituisce un'operazione autonoma rispetto all'originaria cessione all'esportazione e, in particolare, costituisce un'ipotesi di importazione non imponibile ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con conseguente obbligo di autonoma comunicazione quando effettuate con un operatore c.d. <i>black list</i> .
Domanda	Nelle istruzioni di compilazione della comunicazione "black list" di cui all'art. 1 del D.L. n.40/10 si legge che l' importo delle operazioni attive va indicato " <i>al netto delle note di variazione ricevute nel periodo</i> ", mentre quello delle operazioni passive va indicato " <i>al netto delle note di variazione emesse nel periodo</i> ". Si chiede di chiarire se, come sembra, i verbi "ricevute" ed "emesse" siano stati erroneamente invertiti nelle due situazioni.
Risposta	Le parole " ricevute " ed " emesse " sono state erroneamente invertite nelle istruzioni allegate al modello di comunicazione.

IVA

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Domanda	Si chiede conferma che i contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva anche quando effettuano acquisti di (es. acquisti intracomunitari, acquisti di servizi da fornitori esteri, ecc.).
Risposta	I contribuenti minimi hanno, in caso di beni e servizi per i quali sono debitori dell'imposta, esclusivamente l'obbligo di integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e di versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

COMUNICAZIONE OPERAZIONI IVA SOPRA I 3.000 EURO

Domanda	Il punto 3 del provvedimento del 22/12/10 non prevede, tra gli elementi da indicare nella comunicazione, la data dell'operazione ; questa figura però nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento, ove è precisato che si tratta della "data di registrazione ovvero data di cui all'art.6 DPR 633/72". Al riguardo, si chiede se occorra indicare la data dell'operazione oppure quella di registrazione , in relazione a quanto disposto dal punto 4.2 del provvedimento stesso. Inoltre, posto che, in caso di emissione di fattura, potrebbe risultare difficoltoso risalire all'una o all'altra data, non ricavabili dai registri, si chiede se sia possibile indicare la data della fattura .
Risposta	Poiché l'allegato tecnico al provvedimento del 22/12/10 costituisce parte integrante del provvedimento stesso, anche l'indicazione della data dell'operazione costituisce un elemento necessario ai fini della comunicazione in parola. Nel campo "data dell'operazione" del tracciato record deve essere indicata la data di registrazione dell'operazione e, solo in assenza dell'obbligo di registrazione, la data di cui all'art. 6 del DPR n.633/72.
Domanda	In presenza di più forniture effettuate nell'anno dal medesimo fornitore o al medesimo cliente, ma in assenza di un contratto, la soglia di 3.000 euro deve essere verificata per ogni singola operazione o complessivamente?
Risposta	La soglia dei 3.000 euro, per i contratti da cui derivano corrispettivi periodici, anche se conclusi verbalmente, va verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell'anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente. Il superamento della soglia dei 3.000 euro per le altre tipologie di contratto deve essere sempre collegato alla singola operazione.

Domanda	Le cessioni di immobili e di autoveicoli le quali in relazione agli obblighi pubblicistici sono già monitorate dalla anagrafe tributaria, devono essere comunicate?
Risposta	Sono esenti dall'obbligo comunicativo le operazioni riguardanti le cessioni di immobili, mentre devono essere comunicate quelle di autoveicoli, nonostante il regime pubblicistico cui sono assoggettati, in considerazione del fatto che esse non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell'Anagrafe tributaria ai sensi del citato art. 7 del DPR n. 605/73.
Domanda	Le operazioni intracomunitarie ed i servizi Ue , soggetti agli obblighi intrastat, devono essere oggetto di comunicazione?
Risposta	Le operazioni intracomunitarie ed i servizi Ue soggetti agli obblighi intrastat sono oggetto di comunicazione, in quanto le informazioni acquisibili dall'Amministrazione Finanziaria con i modelli Intra non contengono gli elementi richiesti dalla disposizione dell'art.21 del D.L. n.78/10.
Domanda	Le operazioni soggette all'obbligo della fatturazione le quali sono oggetto di comunicazione dall'anno 2010 si intendono anche quelle effettuate nei confronti di privati se poste in essere da soggetti diversi da commercianti al minuto?
Risposta	Il punto 2.1 del provvedimento del 22 dicembre 2010 prevede il superamento di 2 differenti soglie, rispettivamente di euro 3.000 euro e di 3.600, a seconda che l'operazione rilevante IVA sia o meno soggetta all'obbligo di emissione della fattura. Il successivo 2.3 prevede per il periodo d'imposta 2010 una deroga espressa ai precedenti punti 2.1 e 2.2, elevando l'importo previsto ad euro 25.000 e limitando la comunicazione alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione. La comunicazione deve essere sempre effettuata nelle ipotesi in cui si verifica l'obbligo di emissione della fattura.
OBBLIGO VIES	
Domanda	I provvedimenti del 29/12/10, in conformità all'art. 27 del D.L. n.78/10, prevedono il regime autorizzatorio per le operazioni intra Ue e l'inclusione in banca dati Vies delle partite Iva dei soggetti autorizzati, si chiede di sapere se gli operatori che effettuano (o intendono effettuare) solo prestazioni di servizi intracomunitari debbano richiedere l'autorizzazione di cui sopra, oppure le eventuali diverse modalità con le quali vengono inseriti nella banca dati Vies.
Risposta	Gli operatori che effettuano o intendono effettuare esclusivamente prestazioni di servizi intracomunitarie devono, al pari di qualsiasi altro operatore Iva, manifestare espressamente la volontà ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate.
Domanda	Il provvedimento del 29/12/10, ai punti 3 e 4 prevede che saranno esclusi dalla banca dati Vies , entro il 28/2/11, i soggetti preesistenti , al ricorrere delle circostanze ivi indicate. Qualora intendano effettuare operazioni intracomunitarie, tali soggetti possono comunque attivare la procedura di richiesta dell'autorizzazione; al riguardo, si chiede di sapere se, in tal caso, valga anche per detti soggetti la preclusione ad effettuare operazioni intracomunitarie fino al 31° giorno dalla richiesta dell'autorizzazione.
Risposta	Se alla data di conclusione delle procedure di esclusione dall'archivio di cui ai punti 3.1. e 4.1. (che avverrà entro il 28 febbraio 2011) saranno già decorsi 30 giorni dalla predetta richiesta di permanenza nell'archivio, gli operatori, senza soluzione di continuità permarranno in archivio e saranno legittimati ad effettuare operazioni intracomunitarie, essendo soggetti ad una prima valutazione dei dati entro 31 luglio 2011 con le modalità di cui al punto 2.2. Al contrario, se alla data di conclusione delle procedure di esclusione dall'archivio non saranno ancora decorsi 30 giorni dall'istanza di autorizzazione a porre in essere operazioni intracomunitarie, il soggetto sarà escluso dall'archivio, per poi essere nuovamente ammesso al 31° giorno dalla presentazione della medesima istanza, in mancanza di diniego.

OMESSA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI IMPONIBILI	
Domanda	<p>Qualora l'omessa fatturazione di operazioni imponibili venga regolarizzata nell'anno successivo, ma entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale, ai sensi della lett. b) dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97, il relativo importo va incluso nella dichiarazione stessa (e non in quella dell'anno successivo, nel quale è stata eseguita la regolarizzazione).</p> <p>Ciò premesso, si chiede di sapere:</p> <ul style="list-style-type: none"> – se, qualora l'adempimento tardivo sia eseguito, per esempio, nel terzo anno (fatturazione nel 2014 di un'operazione effettuata nel 2011), fermo restando l'aspetto sanzionatorio, l'importo dell'operazione debba confluire nella dichiarazione del periodo corrente (2014), oppure debba comunque imputarsi all'anno 2011 e occorra, pertanto, ripresentare la dichiarazione relativa a tale anno ai sensi dell'art. 2, co.8, del DPR n. 322/98; – se il criterio (imputazione dell'operazione tardivamente fatturata all'anno di effettuazione) debba essere seguito a prescindere dalla regolarizzazione o meno degli aspetti sanzionatori.
Risposta	<p>L'omessa fatturazione può essere corretta emettendo, ora per allora, le fatture omesse e presentare la dichiarazione di cui all'art. 2, co. 8, del DPR n. 322/98, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.</p> <p>Nell'ipotesi in cui non siano scaduti i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta cui si riferisce l'omessa fatturazione, l'importo delle fatture regolarizzate confluirà nella dichiarazione annuale da presentare.</p> <p>La sanzione può essere definita in misura ridotta, qualora ne ricorrano le condizioni, ad 1/8 del minimo ai sensi dell'art.13, co.1, lett.b) D.Lgs. n.472/97. Qualora dall'omessa fatturazione scaturisca anche la violazione di omesso o carente versamento periodico dell'imposta, è possibile definire la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, co. D.Lgs. n.471/97, pari al 30% di ogni importo non versato.</p>
CESSIONE IMMOBILI	
Domanda	<p>Un'impresa edile che cede un'abitazione decorso il periodo di cinque anni dalla ultimazione, può rettificare l'intero importo dell'Iva detratta sulla abitazione medesima in quanto la cessione è esente da Iva ai sensi dell'art.19-<i>bis</i> 2, co.3, del DPR n.633/72. In questo modo la cessione è esente ai sensi dell'art. 10, punto 27-<i>quinques</i> e non genera prorata, né ulteriori rettifiche della detrazione.</p>
Risposta	<p>Essendo l'immobile ceduto dopo cinque anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di ristrutturazione, la relativa operazione di cessione è soggetta al trattamento di esenzione dall'Iva, di cui all'art.10, n. 8-<i>bis</i>) del DPR n. 633/72.</p> <p>Diversamente da quanto prospettato nel quesito, quindi, non è possibile applicare al caso in esame il trattamento di esenzione dall'Iva, di cui all'art.10, n.27-<i>quinquies</i> del DPR n.633/72; tale norma è, infatti, applicabile solo quando non si è potuto detrarre integralmente l'Iva, in base a quanto previsto dagli artt. 19, 19-<i>bis</i> 1 e 19-<i>bis</i>2 del decreto.</p>
Domanda	<p>Una società possiede un'area sulla quale insiste un complesso immobiliare industriale dismesso, censito al Catasto Fabbricati (categoria catastale "D"). È stata firmata con il Comune dove si trova l'area, una convenzione urbanistica per l'attuazione di un Piano Integrato di Intervento volto alla riqualificazione urbana del complesso industriale, con realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali e l'abbattimento totale di quelle esistenti. Nel caso in cui la società decida di alienare il complesso immobiliare ad un terzo senza attuare direttamente quanto sottoscritto con la convenzione e senza che siano iniziati i lavori di demolizione e bonifica previsti si chiede se tale vendita debba essere considerata come cessione di "area edificabile", con applicazione dell'Iva all'aliquota ordinaria del 20%, oppure si tratti di una cessione di "immobili strumentali" non costruiti né oggetto di lavori di recupero, per la quale è prevista l'esenzione da imposta o, in presenza di opzione, l'applicazione dell'Iva da parte del cessionario con il meccanismo del <i>reverse charge</i>.</p>

Risposta	La cessione deve essere qualificata quale cessione di "immobile strumentale"; per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso in cui la cessione non sia operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione.
TERRITORIALITÀ IVA	
Domanda	Una società effettua operazioni di natura finanziaria nei confronti di soggetti privati residenti fuori della comunità . Sino al 31 dicembre 2009 tali operazioni rientravano nella previsione di non imponibilità di cui all'art.9, co.1, n.12 del DPR n.633/72. Dal 2010 le suddette operazioni devono considerarsi "fuori campo Iva" in Italia ai sensi dell'art. 7-septies, lett. d), del DPR n.633/72. L'art. 19, co.3, lettera a)-bis, del DPR n. 633 non prevede alcuna limitazione alla detrazione per tali operazioni quando esse sono effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità. Si chiede se tali operazioni, considerate esenti dal suddetto articolo 19, possano essere intese come "operazioni ad aliquota zero" ai fini del raggiungimento del presupposto di cui all'art. 30, co.3, lett.a), del DPR n. 633/72, per la richiesta di rimborso dell'Iva. Si chiede infine se la detraibilità dell'imposta non subisca alcuna limitazione anche durante il periodo transitorio che va dall'1 gennaio 2010 al momento di entrata in vigore del nuovo articolo 19, co.3, lett. a)-bis.
Risposta	Le operazioni di natura finanziaria rese nei confronti di privati consumatori, rientrano attualmente fra quelle escluse ex art.7-septies del DPR n.633, mentre la detraibilità dell'imposta assoluta sulle relative spese è sempre consentita a norma del predetto art.19, co.3, lett.a-bis. Il diritto al rimborso dell'Iva può essere esercitato a norma dell'art.30, co.3, lett.d, mentre deve escludersi che il rimborso possa essere chiesto ai sensi della lett.a) del medesimo art.30, ipotizzando che le operazioni in discorso siano qualificabili come operazioni ad aliquota zero.
REVERSE CHARGE	
Domanda	Un soggetto passivo di imposta italiano acquista un biglietto aereo per un trasporto interno da una compagnia aerea non residente, identificata ai fini Iva in Italia. Secondo l'art. 17, co.2 del DPR n. 633/72, il committente italiano si deve autofatturare ed assolvere l'imposta con il meccanismo del <i>reverse charge</i> . Come si deve comportare il committente italiano che riceve una fattura con addebito di Iva da parte della compagnia estera?
Risposta	Il committente italiano, al fine di non incorrere nell'applicazione della predetta sanzione deve procedere all'applicazione del "reverse charge" e non deve tenere conto della fattura emessa dalla compagnia aerea: <ul style="list-style-type: none"> - non annotando la fattura emessa dalla compagnia aerea nel registro degli acquisti; - non esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva erroneamente addebitata in fattura. La compagnia aerea potrà rettificare l'erronea fatturazione tramite emissione di una nota di variazione.
Domanda	Un soggetto passivo di imposta italiano riceve una prestazione di deposito per delle merci custodite in Olanda . Secondo la legislazione locale la prestazione è relativa all'immobile e, quindi, assoggettata ad Iva in Olanda. Tale interpretazione è condivisibile? In caso contrario come si deve comportare il committente italiano che riceve una fattura con addebito di Iva olandese da parte della società comunitaria?
Risposta	Le prestazioni di deposito merci, conformemente alla normativa comunitaria, non possono ricondursi alla categoria delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili. Nel caso di specie, la prestazione resa deve essere assoggettata al "reverse charge" ai sensi dell'art. 17, co.2, del DPR n.633/72. La violazione dell'obbligo di "reverse charge" comporta l'applicazione delle sanzioni ex art.6, co. 9-bis, D.Lgs. n. 471/97.

LOCAZIONE CON PATTO DI FUTURA VENDITA	
Domanda	Una cooperativa edilizia ha intenzione di stipulare con i propri soci (futuri assegnatari degli appartamenti) un contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti . L'art. 2, co.2, n.2) del DPR n. 633/72 assimila tale contratto ad una cessione di beni. In ordine al momento di effettuazione dell'operazione il primo comma dell'art.6 del DPR n.633/72 prevede che, per i beni immobili, le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione. Tuttavia, nel comma successivo, tra le varie deroghe, viene disposto che per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, l'operazione si considera effettuata alla data del rogito notarile. Si chiede se la cooperativa è obbligata ad emettere fattura per l'intero importo pattuito al momento della stipula del contratto di locazione o se deve fatturare separatamente i singoli canoni al momento del pagamento e poi emettere la fattura per il prezzo residuo solo al momento del rogito.
Risposta	<p>Il quesito verte sul trattamento fiscale della locazione con patto reciproco di futura vendita, contratto con il quale le parti da un lato dispongono di attribuire immediatamente il godimento del bene oggetto dello stesso, stipulando una locazione e, dall'altro, si obbligano entrambe a concludere successivamente un atto a contenuto traslativo della proprietà del medesimo bene locato. Tale operazione costituisce una cessione di beni che, avendo ad oggetto un immobile, si considera effettuata al momento della stipulazione, sebbene gli effetti traslativi si producano posteriormente. Al riguardo la prassi dell'Amministrazione Finanziaria è chiara nell'individuare il momento impositivo ai fini Iva nella data di stipula della locazione e non in quella della successiva formazione dell'atto di trasferimento (R.M. n.250873/83 e R.M. n.338/E/08). L'imposta si applica sull'intero prezzo pattuito tra le parti per la futura vendita, mentre il pagamento dei canoni, considerati componenti del prezzo della cessione, è escluso dall'imposta.</p> <p>Sebbene parti di questa peculiare figura negoziale siano una cooperativa edilizia a proprietà divisa e i propri soci, ai fini della individuazione del momento di effettuazione dell'operazione non può farsi riferimento al criterio fissato dall'art.6, co.2, lett.d-bis) del DPR n.633/972. Tale disposizione considera effettuate alla data del rogito notarile le assegnazioni in proprietà di case di abitazioni fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa.</p> <p>Nell'ipotesi prospettata, l'operazione posta in essere non consiste in un atto di assegnazione in proprietà, bensì nell'assegnazione in godimento di un alloggio sia pur attraverso un contratto recante una clausola, vincolante per entrambe le parti, che ne impone il trasferimento della proprietà.</p>
LIMITAZIONE ALLE COMPENSAZIONI SU RUOLI SCADUTI	
Domanda	In ordine al divieto della compensazione in presenza di iscrizioni a ruolo a titolo definitivo (art.31 D.L. n. 78/10), per tributi erariali di importo superiore a 1.500 euro, non pagate entro i termini, si tratta di quelle notificate dopo il 1 gennaio 2011 o anche quelle precedenti?
Risposta	La preclusione alla compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali vale anche per le cartelle già notificate nel 2010 e, comunque, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto anteriormente al primo gennaio 2011.
Domanda	Quali sono le voci relative agli importi accessori che concorrono a formare il limite per il divieto della compensazione?
Risposta	Per accessori devono intendersi, oltre che le sanzioni, gli interessi, gli aggi e le altre spese collegate al ruolo quali quelle di notifica della cartella o relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione.

Domanda	<p>Come si determina il limite alla compensazione? Esempio credito Iva compensabile di € 10.000 ed iscrizione a ruolo non pagata nei termini di € 4.000; è possibile compensare debiti erariali fino ad € 6.000 oppure è sempre vietata la compensazione per € 4.000?</p>
Risposta	<p>Come precisato anche dalla relazione illustrativa al decreto n. 78 del 2010, la disposizione contenuta nel comma 1 dell'articolo 31 è tesa a non consentire la compensazione immediata (e dunque il mancato versamento delle imposte dovute) a chi è nel contempo debitore di altri importi iscritti a ruolo che continua a non pagare.</p> <p>Nel caso prospettato nel quesito, al contribuente è preclusa la compensazione se non assolve precedentemente al pagamento del debito scaduto di €4.000: nel caso effettui comunque la compensazione per €6.000, verrà irrogata una sanzione di 2.000 euro, pari al 50% del debito indebitamente compensato. Si rammenta poi che, fino all'emanazione del decreto ministeriale previsto dall'art. 31, co.1, non si ritengono sanzionabili eventuali compensazioni effettuate in presenza di ruoli scaduti, sempre che l'utilizzo dei crediti in compensazione non intacchi quelli destinati al pagamento dei ruoli scaduti.</p>

ACCERTAMENTO E ISTITUITI DEFLATTIVI	
ESECUTIVITÀ DEGLI AVVISI DI ACCERTAMENTO	
Domanda	<p>Si chiede di conoscere come si rapporta la possibilità di chiedere la rateazione del debito contenuto in un avviso di accertamento esecutivo ai sensi della novella di cui all'art.29 del decreto legge n.78/10 in quanto, dal tenore letterale della norma, l'agente della riscossione viene a conoscenza del debito soltanto quando lo stesso è scaduto e ciò potrebbe comportare un aggravio nei confronti del contribuente in considerazione del fatto che, attualmente, la rateazione del debito può essere richiesta anche prima che lo stesso sia scaduto.</p>
Risposta	<p>La dilazione di pagamento ex art. 19 del DPR n.602/73 può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'Agente della Riscossione e quindi dopo che sono decorsi il termine per il pagamento delle somme dovute nonché i trenta giorni previsti per l'affidamento del carico all'Agente della Riscossione.</p> <p>Quindi il presupposto perché vi possa essere, da parte dell'agente della riscossione, la dilazione del pagamento, è rappresentato dal mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di legge. Conseguentemente, l'art. 29 del DL n. 78/2010, che ha la finalità di accelerare le procedure di riscossione, non prevede ulteriori dilazioni del termine di pagamento.</p> <p>In ciò la novella normativa riprende il sistema attuale, in cui l'intimazione di pagamento, entro 60 giorni, è contenuta nella cartella dell'agente della riscossione, ma lo rende più favorevole al contribuente: infatti è vero che l'intimazione sarà contenuta nell'avviso di accertamento, ma il termine di pagamento, coincidendo con quello di presentazione del ricorso, diverrà un termine "mobile", comunque non inferiore agli attuali 60 giorni.</p>
Domanda	<p>Si chiede di conoscere se il rinvio contenuto nell'articolo 29, comma 1, lettera b) del D.L. n.78 del 2010 alla esecutività dell'accertamento decorsi sessanta giorni dalla notifica sia più correttamente da intendersi come riferito al termine per l'impugnativa dell'accertamento tenendo conto dunque anche dell'eventuale presentazione di una istanza di accertamento con adesione ovvero della sospensione feriale dei termini.</p>
Risposta	<p>La norma prevede due termini distinti per il pagamento e per l'esecutività dell'atto.</p> <p>Ne consegue che, in presenza di sospensione dei termini in caso di accertamento con adesione ovvero di sospensione feriale dei termini per la presentazione del ricorso, la prevista esecutività dell'accertamento "decorsi sessanta giorni dalla notifica" non consente comunque di intraprendere le procedure esecutive prima del decorso del termine di pagamento. A ciò si aggiunga che sono previsti ulteriori trenta giorni per l'affidamento del carico all'Agente della riscossione.</p>

SANZIONI	
Domanda	In caso di mancato pagamento delle somme dovute anche ai sensi dell'art.15 del DPR n. 602/73, a fronte di un avviso di accertamento divenuto esecutivo, le stesse sono o meno maggiorate della sanzione per omesso versamento pari al 30% di quanto non corrisposto?
Risposta	Ai sensi della disposizione di cui all'art. 13, co. 2, del D.Lgs. n.471/97 in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo nei termini previsti, eccetto il caso di tributi iscritti a ruolo (<i>rectius</i> affidati all'Agente della riscossione), si applica la sanzione pari al 30% dell'importo non versato. Pertanto, anche in caso di mancato pagamento delle somme dovute in presenza di avviso di accertamento impugnato, si applicherà la sanzione prevista.
RAVVEDIMENTO OPEROSO	
Domanda	Alla luce delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità alla disciplina del ravvedimento operoso, si chiede di conoscere se sia possibile, come sembrerebbe in base al dettato letterale della norma, procedere all'effettuazione del ravvedimento operoso in modo rateizzato , pagando cioè non integralmente quanto dovuto in un'unica soluzione, ma sanando comunque la violazione entro il termine massimo previsto dalla norma e cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale è stato commessa la violazione.
Risposta	Con l'articolo 1, co.20, lett.a) della Legge n. 220/10 sono state aggiornate, a far data dal 1° febbraio 2011, esclusivamente le percentuali di riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento operoso. Resta quindi preclusa, come già in passato precisato dalla C.M. n.192/E/98, la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute a titolo di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale è stato commessa la violazione.
Domanda	In ipotesi di violazioni commesse in più periodi di imposta , è deducibile dalla sanzione irrogata nell'ultimo atto emesso, con applicazione del cumulo giuridico per avvenuta continuazione su più annualità (eventualmente da corrispondere in misura ridotta), quanto pagato, precedentemente alle verifiche, a titolo di ravvedimento per alcune delle annualità interessate?
Risposta	Con la C.M. n.192/E/98, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, nell'ipotesi di progressione delle violazioni, il ravvedimento relativo a una violazione non dipende dal ravvedimento delle altre, fermo restando il potere degli Uffici finanziari di irrogare le sanzioni previste per le violazioni non oggetto di regolarizzazione. Pertanto, nell'ipotesi di violazioni commesse in più periodi di imposta, non è deducibile dalla sanzione irrogata nell'ultimo atto emesso - con eventuale applicazione del cumulo giuridico - quanto pagato a titolo di ravvedimento per sanare alcune violazioni delle annualità interessate, considerato che le medesime violazioni, se sanate mediante il ravvedimento, non possono essere contestate dall'Ufficio e conseguentemente non partecipano al calcolo della sanzione unica. Ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art.12 del D.Lgs. n.472/97, in quanto le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni (C.M. n.180/E/98)
ACCERTAMENTO CON ADESIONE	
Domanda	L'art. 6 del D.M. del 21 maggio 2009 ha disposto che "..... A decorrere dal 1 gennaio 2010 sono stabiliti al tasso del 3,5% annuo gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di: d) accertamento con adesione di cui all'art.8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, versate nei termini ivi previsti;.....". A questo proposito si chiede: a) Quale sia la percentuale d'interessi da applicare sulle maggiori imposte dovute in caso di accertamento con adesione fino al 31 dicembre 2009?

Domanda	<p>b) La nuova percentuale d'interessi pari al 3,5% si applica sulle maggiori imposte dovute oppure sulle rate successive alla prima, nel caso in cui il contribuente scelga di rateare le maggiori somme dovute ai sensi dell'art. 8 co. 2 del D.Lgs. n.218/97 (e quindi nel caso di pagamento rateale la misura del saggio degli interessi legali sarebbe pari al 3,5% invece dell'1% fissato per il 2010 e dell'1,5% per il 2011)?</p> <p>c) Nel caso in cui la percentuale del 3,5 % si applichi solo sulle somme rateizzate, qual è la percentuale d'interessi da applicare sulle maggiori imposte dovute a partire dall'1 gennaio 2010?</p> <p>d) Le considerazioni di cui ai precedenti punti possono essere fatte valere anche per l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione?</p>
Risposta	<p>L'articolo 6 del D.M. del 21/05/09 è intervenuto a disciplinare il tasso degli interessi dovuti per ritardato pagamento, prevedendo che, <u>a decorrere dal 1° gennaio 2010</u>, sulle maggiori imposte emergenti dall'accertamento con adesione versate nei termini ivi previsti, si applica la nuova percentuale di interessi pari al 3,5%.</p> <p>Per ciò che concerne, invece, gli accertamenti con adesione perfezionati <u>fino al 31 dicembre 2009</u>, sulle maggiori imposte dovute si applica il tasso d'interesse nella misura del 2,75% - fino al 30 settembre 2009 – e del 4% dal 1° ottobre al 31 dicembre 2009.</p> <p>Per quanto riguarda gli interessi connessi al pagamento rateale dell'atto di definizione, l'art.8 del D.Lgs. n. 218/97, prevede espressamente che “Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione (...)”. Al riguardo si ricorda che il citato saggio, già fissato al 3% dal D.M. del 12/12/07 - con decorrenza 1° gennaio 2008 - è stato, poi, ridotto all'1% dal D.M. del 4/12/09 - con decorrenza 1/01/10 – e, quindi, fissato all'1,5% dal D.M. del 7/12/10 - con decorrenza 1° gennaio 2011. Si precisa, peraltro, che la misura del tasso di interesse legale deve essere determinata con riferimento all'annualità in cui viene perfezionato l'atto di accertamento con adesione, rimanendo costante anche se il versamento della rate si protrae negli anni successivi (ciò significa che il tasso di interesse legale per un accertamento perfezionato nel 2010 è pari all'1%, anche se le rate saranno corrisposte negli anni successivi). Anche <u>l'adesione al processo verbale di constatazione</u> segue le regole sopra citate, sia per quanto concerne gli interessi applicabili alle maggiori imposte dovute, sia per quanto concerne gli interessi dovuti nel caso di pagamento rateale, fatta eccezione per la data di decorrenza del calcolo di questi ultimi.</p>
Domanda	<p>Le disposizioni contenute nella recente legge di stabilità (art.1 comma 18) che modificano la misura delle sanzioni previste dal D.Lgs. n.218/97 da un quarto ad un terzo, trovano applicazione “agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio”. Si chiede se in tale locuzione vi rientrino anche i PVC della GdF ovvero, in caso di esclusione dei citati atti, quando per questi entri in vigore la modifica delle sanzioni.</p>
Risposta	<p>A seguito delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2011, a decorrere dal 1° febbraio 2011 in caso di adesione all'accertamento o di rinuncia all'impugnazione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicheranno nella misura di 1/3, ricorrendone i presupposti, del minimo previsto dalla legge. A decorrere dall' 1/02/11 risulterà modificata la misura delle sanzioni anche in caso di adesione ai contenuti dell'invito a comparire oppure al processo verbale di constatazione.</p> <p>Le previsioni normative non trovano invece applicazione relativamente ai processi verbali di constatazione della Guardia di finanza, così come a quelli emessi dall'Agenzia delle entrate. La previsione è, bensì, applicabile nei casi di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n.218/97, relativamente all'atto di definizione dell'accertamento parziale conseguente.</p>

ADESIONE AI PVC	
Domanda	<p>È stato chiarito che non è possibile aderire ai PVC riportanti rilievi in termini di prezzi di trasferimento, ove sia presente una documentazione predisposta dal contribuente, per l'impossibilità dei verbalizzanti di conoscere, in quel momento, l'idoneità della documentazione ad inibire l'applicabilità di sanzioni.</p> <p>Seguendo la <i>ratio</i> della norma sulla riduzione delle sanzioni in caso di immediata adesione ai PVC e alla connessa disposizione in base alla quale la medesima riduzione si applica a coloro che ricevono un avviso di accertamento in assenza di PVC, le sanzioni sul <i>transfer price</i>, ove ritenute applicabili, possono essere ridotte, in caso di acquiescenza, ad 1/8 (1/6 per gli atti emessi dal prossimo febbraio) e non ad 1/4 (1/3 da febbraio), come avverrebbe in caso di possibile adesione al PVC?</p>
Risposta	<p>La Circolare 58/E ha chiarito che deve intendersi esclusa "la possibilità di adesione al verbale di constatazione che contenga rilievi sui prezzi di trasferimento. Ciò in quanto, in tale ipotesi, il verbale non consente di individuare le sanzioni minime sulle quali opererebbe la riduzione prevista dalla norma citata, dato che l'applicabilità di quelle connesse ai rilievi sui prezzi di trasferimento è rimessa alla successiva valutazione dell'Ufficio accertatore."</p> <p>In altre parole, le contestazioni derivanti dalla rettifica dei prezzi di trasferimento infragruppo in base al valore normale devono intendersi rientranti tra le fattispecie individuate dalla C.M. n. 55/E/08. par.3 "Oggetto specifico dell'adesione", punto c), trattandosi di elementi che necessitano di essere sottoposti al successivo vaglio del competente Ufficio accertatore. anche per un eventuale espletamento da parte del medesimo di ulteriori attività istruttorie. Invero, l'Ufficio accertatore, al fine dell'irrogazione delle sanzioni (o della non irrogazione), dovrà valutare criticamente il giudizio espresso dai verificatori con riferimento alla idoneità della documentazione, ai fini della disapplicazione della sanzione prevista per la violazione di dichiarazione infedele. Tale previsione non esclude che, successivamente alla consegna del processo verbale di constatazione, l'Ufficio accertatore possa procedere all'emissione di un invito al contraddittorio avente ad oggetto le contestazioni riguardanti i prezzi di trasferimento infragruppo. In tale sede, il contribuente potrà aderire al contenuto integrale dell'invito ottenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni (ad un ottavo fino al 31 gennaio 2011 o ad un sesto per il periodo successivo). Analogamente, anche qualora l'Ufficio accertatore decidesse di non emettere alcun invito al contraddittorio notificando, invece, l'avviso di accertamento, il contribuente potrà comunque beneficiare della riduzione delle sanzioni (nella misura in precedenza indicata) avvalendosi del disposto dell'art. 15, co. 2-bis, del D.Lgs. n. 218/97 se rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.</p>
CONTROLLI FORMALI	
Domanda	<p>La Finanziaria 2011 ha previsto che per i controlli formali delle dichiarazioni gli uffici dovranno tener conto di "specifiche analisi del rischio di evasione". Come saranno elaborate tali analisi ed inoltre i risultati delle stesse saranno portate a conoscenza dei contribuenti o rimarranno di esclusiva pertinenza interna degli uffici?</p>
Risposta	<p>Al fine di migliorare la proficuità dell'attività del controllo formale delle dichiarazioni, viene svolta centralmente una puntuale analisi del rischio di evasione sulla base delle informazioni presenti presso il Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria.</p> <p>I criteri selettivi individuati, a seguito della citata analisi, approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia ed, applicati alla totalità delle dichiarazioni presentate, consentono di individuare in modo "mirato" gli elementi più significativi sui quali indirizzare l'attività di controllo formale delle dichiarazioni da parte degli Uffici.</p>

IMPRESE IN PERDITA SISTEMATICA	
Domanda	Come deve essere inteso il concetto di perdita sistematica ai fini dell'inclusione nelle liste selettive di controllo secondo quanto previsto dall'art. 24 del D.L. n. 78/10?
Risposta	Come risulta dal tenore letterale della disposizione normativa, si avrà perdita sistematica ogni qualvolta "per più di un periodo d'imposta" le imprese presentano dichiarazioni in perdita fiscale non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci e a condizione che non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.
Domanda	Per quanto concerne la neutralizzazione del valore dei compensi erogati ad amministratori e soci , si chiede se si debbono considerare anche i compensi corrisposti ai soci non collegati alla qualifica di amministratore (elargiti, per esempio, in forza ad un contratto di associazione in partecipazione) o erogati all'amministratore non socio.
Risposta	La norma trova applicazione indipendentemente dalla presenza contestuale della qualifica di amministratore o socio in capo al percipiente del compenso. Come chiarito nella relazione illustrativa al decreto n.78/10, infatti, dal punto di vista fiscale, la perdita dell'impresa è controbilanciata dai redditi dei percipienti che vengono assoggettati a tassazione con le aliquote progressive dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, verificandosi tale situazione, quindi, anche nel caso di amministratore non socio che di socio non amministratore.
Domanda	Non essendo definito l'arco temporale e stante il fatto che notoriamente le imprese neo-costituite conseguono perdite nei primi esercizi di vita, si chiede se è prevista una discriminante in tal senso destinata ad escludere dal monitoraggio detti soggetti.
Risposta	Dalla lettura dell'art.24, co.1, del D.L. n.78/10, si evince che nessuna discriminante può essere effettuata per le imprese neo-costituite. Gli unici casi di inapplicabilità della disposizione normativa in esame sono la perdita fiscale determinata da compensi erogati ad amministratori e soci e la mancata delibera e intera liberazione nello stesso periodo d'imposta di uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.
ACCERTAMENTO SINTETICO E REDDITOMETRO	
Domanda	La nuova formulazione letterale dell'articolo 38 del DPR n.600/73 sembra porre una maggiore distinzione rispetto al passato fra accertamento sintetico e redditometro . Tradotto in pratica ciò vorrà dire che i due strumenti non potranno, mai coesistere e che gli uffici dovranno effettuare a monte una scelta su quale delle due tipologie utilizzare per la rettifica del reddito delle persone fisiche?
Risposta	Si conferma l'alternatività tra i due strumenti accertativi uno basato sulla "somma delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta" e l'altro fondato "sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza con Decreto ministeriale" di prossima emissione. La scelta dello strumento da utilizzare non necessariamente deve essere effettuata a monte ma, in ragione della fattispecie concreta, potrà essere effettuata successivamente in base alle risultanze istruttorie.
Domanda	Il D.L. n.78/10 ha eliminato la norma relativa alla spesa per incrementi patrimoniali con la conseguenza che in caso di acquisto di un bene di tale natura (immobile, automezzo, etc) l'intera spesa sostenuta influirà nel calcolo del reddito sinteticamente accertabile del contribuente. Poiché è normale che un tale tipo di acquisto sia il frutto anche dei risparmi di anni precedenti come potrà il contribuente provare tale circostanza all'ufficio? Sarà sufficiente dimostrare la capienza reddituale degli anni precedenti e le giacenze sui conti correnti?

Risposta	In base a quanto stabilito dal novellato quarto comma dell'art. 38 del DPR n.600/73, il contribuente, al fine di evitare la concretizzazione della pretesa erariale, può provare che il finanziamento della spesa sostenuta è avvenuto attraverso redditi "diversi" da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. Le modalità attraverso le quali si riterrà assolto tale onere probatorio saranno valutate volta per volta in ragione della fattispecie concreta. Non è, pertanto, sufficiente l'astratta riferibilità della spesa alla capienza reddituale degli anni precedenti.
Domanda	Qualora l'acquisto di un bene di natura patrimoniale avvenga tramite finanziamento (mutuo, leasing , etc) poiché il co.4 dell'art.38 parla di "spese sostenute nel corso del periodo d'imposta" si può fondatamente ritenere che in tali casi, ai fini dell'accertamento sintetico, rileveranno soltanto le quote o i canoni pagati nell'anno e non l'intero valore del bene?
Risposta	Si conferma che in presenza di acquisto di un bene di natura patrimoniale effettuato tramite finanziamento (mutuo, <i>leasing</i> , etc), ai fini dell'accertamento sintetico, ex art. 38, co.4, DPR n.600/73 rileveranno solamente le quote o i canoni pagati nell'anno che andranno ad aggiungersi alle altre spese sostenute nel corso del periodo d'imposta esaminato.
Domanda	In ordine alla prova contraria che il contribuente può opporre all'accertamento sintetico la norma fa riferimento ai redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta o esenti o soggetti a ritenuta alla fonte o legalmente esclusi dalla base imponibile. La nozione di reddito deve qui essere intesa in senso meramente fiscale o sarà possibile per il contribuente dimostrare anche il reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali? (ad esempio, rateizzazione di una plusvalenza patrimoniale ai soli fini fiscali)?
Risposta	Si conferma il riferimento al reale reddito finanziario disponibile; infatti nell'ultima parte della citata disposizione normativa si richiama espressamente tra le prove contrarie che possono essere prodotte il possesso di redditi esclusi "legalmente dalla formazione della base imponibile" (ad esempio, la persona fisica titolare di un bene immobile di interesse storico/artistico dato in locazione è tenuto fiscalmente a dichiarare, quale reddito imponibile, la sola rendita catastale e non il canone di locazione; ovviamente il canone effettivamente riscosso verrà preso in considerazione nell'ambito della necessaria attività istruttoria propedeutica all'accertamento sintetico).
Domanda	Nel concetto di "spese di qualsiasi genere" rientrano anche quelle che in passato erano annoverabili tra le spese per incrementi patrimoniali ?
Risposta	Si conferma che tra le spese "di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta" e che rilevano nella determinazione sintetica del reddito rientrano anche quelle che nella disposizione normativa previgente erano individuate come "spese per incrementi patrimoniali".
Domanda	Visto che la norma parla di "spese di qualsiasi genere sostenute" si reputa che occorra avere riguardo al principio di cassa. Pertanto, se, ad esempio, nel 2010 viene corrisposto un acconto per l'acquisto di un immobile pari ad €50.000 e nel 2011 viene corrisposto il saldo per €150.000, la "spesa" di €50.000 può essere imputata a maggiore reddito del 2010 e quella di €150.000 al maggiore reddito del 2011?
Risposta	Si conferma che in presenza di corresponsione di un acconto per l'acquisto di un immobile pari ad €50.000 nel 2010 e di un saldo per €150.000 nel 2011, ai fini dell'accertamento sintetico ex art. 38, co.4, del DPR n. 600/73 rileverà solamente, per il 2010, l'acconto e per il 2011 il saldo.
Domanda	È da ritenersi che, per il nuovo accertamento sintetico, il contribuente dovrà dare prova della fonte (redditualmente rilevante o meno) che ha permesso la spesa e non del "mezzo" di pagamento (come eventuali bonifici bancari, assegni, eccetera). Anche la semplice riduzione delle consistenze finanziarie (ad esempio, la riduzione delle disponibilità sul conto corrente) può essere considerata prova utile ai fini dell'accertamento sintetico?

Risposta	Le modalità attraverso le quali si riterrà assolto l'onere della prova gravante sul contribuente, saranno valutate volta per volta in ragione della fattispecie concreta. Ovviamente non potrà comunque considerarsi sufficiente l'astratta riferibilità della spesa alla capienza reddituale degli anni precedenti.
Domanda	Lo scostamento di un quinto (in precedenza, un quarto) tra il reddito accertabile e quello dichiarato si calcola sul reddito determinabile sinteticamente, come affermò in passato il Secit, nella relazione del 31 ottobre 1993?
Risposta	Il comma 6 dell'art. 38 del DPR n.600/73, chiarisce espressamente che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato.
STUDI DI SETTORE	
Domanda	Le versioni evolute degli studi di settore entrate in vigore per gli anni 2008 e 2009, comprensive quindi dei correttivi anticrisi, potranno essere comunque utilizzate in modo retroattivo per eventuali accertamenti su annualità pregresse? E se la risposta è affermativa occorrerà prendere il risultato dello studio di settore al netto dei correttivi congiunturali?
Risposta	Gli studi di settore evoluti possono essere utilizzati in fase di accertamento, ove più favorevoli al contribuente e a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore (si veda C.M. n.23/E/06). Tuttavia, per i periodi d'imposta 2008 e 2009, i decreti ministeriali 19 maggio 2009 e 20 maggio 2010 hanno previsto interventi correttivi agli studi di settore, costruiti in modo selettivo ed a seguito di specifiche analisi, finalizzati a cogliere le "particolari" congiunture economiche di tali annualità. Le risultanze che tengono conto degli effetti della crisi economica del 2008 e del 2009, come indicato nelle note tecniche e metodologiche allegate ai citati decreti, sono applicabili, esclusivamente, con riguardo alle specifiche annualità. Di conseguenza l'utilizzo retroattivo degli studi, integrati dagli interventi correttivi apportati, come chiarito nelle C.M. n. 29/E/09 e C.M. n. 34/E/10, non è ammissibile in quanto non idoneo a stimare correttamente la capacità dell'operatore economico di produrre ricavi o compensi per annualità diverse da quelle per le quali si è verificata la specifica congiuntura. Al contrario, le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con i decreti del 23 dicembre 2008 e 12 marzo 2010, non comprensivi quindi dei successivi interventi correttivi, potranno essere utilizzate, anche per i periodi precedenti a quello di evoluzione.
TUTORAGGIO	
Domanda	Recentemente il c.d. tutoraggio fiscale è stato esteso ai contribuenti con volumi d'affari / ricavi non inferiori a 150 milioni di euro. Quali sono i principali obblighi ai quali le imprese sotto monitoraggio devono adempiere?
Risposta	Ai sensi dell'art. 27, commi da 9 a 14 del D.L. n.185 e del provvedimento attuativo del 20/12/10, è previsto un graduale abbassamento, entro il 31 dicembre 2011, delle soglie di volume d'affari o ricavi da 300 milioni di euro a 100 milioni di euro. Pertanto, entro tale data, le imprese di più rilevante dimensioni coincideranno con quella tipologia di soggetti oggi definiti "grandi contribuenti", intendendosi per tali proprio le imprese che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di euro. Tali contribuenti non sono soggetti a particolari o ulteriori obblighi rispetto a quelli previsto per le altre tipologie di imprese o rispetto ai grandi contribuenti, ma sono semplicemente destinatari di una forma di analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate volta a individuare, per ciascuno di essi, il livello di rischio di evasione ed elusione. In generale, il livello di intensità del rischio attribuito, è correlato alla stima della probabilità di porre in essere comportamenti non conformi al corretto assolvimento degli adempimenti tributari, nonché alla verifica dell'attitudine del contribuente ad avere nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria un atteggiamento trasparente e collaborativo.



Il recesso nelle associazioni professionali e nell'impresa familiare

Premessa

Proseguendo¹ l'esame delle vicende che attengono all'uscita del socio nei soggetti c.d. "trasparenti", andiamo in questa sede ad analizzare i chiarimenti che l'Amministrazione Finanziaria ha fornito in relazione a due specifiche fattispecie: le associazioni professionali e l'impresa familiare. Il riferimento è ai seguenti documenti di prassi:

<p>R.M. n.142/E/08</p>	<p>viene analizzato il caso del recesso di un professionista da uno studio associato, con particolare riguardo alla possibilità di accedere alla tassazione separata in relazione al reddito percepito per la liquidazione della quota (le considerazioni svolte in tale documento di prassi – attesa la sostanziale identità circa le modalità di imputazione del reddito - possono essere assunte anche con riferimento ai soci di società personali);</p>
<p>R.M. n.176/E/08</p>	<p>viene analizzato il caso di un'impresa familiare in cui il titolare intende procedere alla liquidazione della quota del coniuge collaboratore che intende recedere. Si chiede di conoscere se tale evento determina reddito imponibile in capo al collaboratore percipiente, e le conseguenze in capo all'impresa del titolare (si tratta, in questo caso, di una fattispecie di imputazione di reddito per "trasparenza" riconducibile, tuttavia, alla fattispecie dell'impresa individuale).</p>

Il recesso nelle associazioni professionali

La R.M. n.142/E/08 affronta il caso di un avvocato receduto da un'associazione professionale. Il documento di prassi fornisce indicazioni in merito al corretto trattamento da riservare ai fini Irpef all'indennità di recesso percepita, tenendo conto che, dalla data di costituzione dell'associazione professionale alla data del recesso, sono decorsi più di cinque anni. Ragion per cui, è stato chiesto altresì se sia possibile accedere alla tassazione separata del reddito percepito.

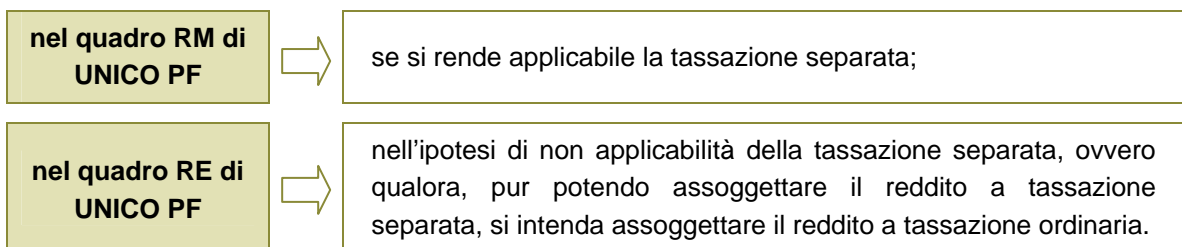
Su tale questione l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai sensi dell'art.5, co.3, lett.c) del Tuir, il regime fiscale applicabile alle associazioni professionali è del tutto simile a quello delle società personali, ragion per cui:

- il reddito prodotto dall'associazione professionale, indipendentemente dalla sua distribuzione, è attribuito ai singoli associati con il criterio della "trasparenza" in proporzione alla quota di utili spettante a ciascuno;
- l'indennità spettante all'associato recedente può usufruire della tassazione separata, in quanto si rende applicabile l'art.17, co.1, lett.l) del Tuir, secondo cui i redditi compresi nelle somme attribuite in caso di recesso sono tassabili separatamente, se il periodo intercorso tra la costituzione della società (nel caso di specie l'associazione professionale) e la comunicazione del recesso è superiore a cinque anni. Sul punto si evidenzia che il termine iniziale del "quinquennio" è individuato dalla data di costituzione dell'associazione professionale, e non la data in cui l'associato è entrato a far parte dell'associazione;

¹ Si veda il precedente contributo dello stesso autore "La fuoriuscita del socio nelle società di persone: i chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria", apparso su La Circolare Tributaria n.3 del 17/01/2011, pag.19.

- il reddito da assoggettare a tassazione (eventualmente separata) è costituito dalla differenza tra i due elementi seguenti:
 - somma attribuita al recedente (valore della quota);
 - conferimento iniziale, cui vanno sommati gli utili attribuiti al professionista e tassati per trasparenza, al netto delle distribuzioni effettive e delle perdite attribuite per trasparenza². In tal modo, le quote di utili già tassate in capo al professionista per trasparenza non vengono assoggettate nuovamente a tassazione all'atto della fuoriuscita dalla compagine associativa;
- l'imposta, nel caso di tassazione separata, è determinata applicando all'importo conseguito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui il reddito è stato percepito (art.21, co.1, primo periodo del Tuir);
- in caso di tassazione separata, è dovuto il versamento di un acconto nella misura del 20% (art.1 co.3 del D.L. n.669/96).

Per quanto riguarda la gestione del modello dichiarativo dell'associato, l'indennità percepita per la fuoriuscita dall'associazione professionale (per la parte soggetta a tassazione) deve essere indicata alternativamente:



Per completezza di trattazione, va ricordato che la sezione II del quadro RM deve essere compilata anche nel caso in cui siano percepiti, da parte di un professionista, redditi derivanti dalla cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale (art.36, co.29, lett.b) del D.L. n.223/06, che ha aggiunto la lett.g-ter) all'art.17 del Tuir).

Tali redditi, infatti, sono assoggettati a tassazione separata laddove siano percepiti in unica soluzione, rammentando che la C.M. n.11/E/07 ha precisato che la tassazione separata si rende applicabile laddove il corrispettivo sia percepito nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, anche se in più soluzioni.

Esempio

L'architetto Mario Rossi, nel corso del 2010 ha ceduto la clientela del proprio studio professionale ad un altro collega, percependo il compenso pattuito, pari a € 100.000, in due *tranches* di € 50.000 ciascuna, nel periodo d'imposta 2010 e nel successivo anno 2011. Nel modello UNICO2011, poiché l'importo percepito di € 50.000 costituisce la prima rata incassata, e la successiva è stata incassata a gennaio 2011, l'architetto deve assoggettare a tassazione ordinaria l'importo percepito, indicandolo nel quadro RE, tra gli altri proventi lordi.

Il recesso del collaboratore dell'impresa familiare

La R.M. n.176/E/08 affronta l'ipotesi di recesso da parte del collaboratore di impresa familiare. Ancorché trattasi di fattispecie diversa da quelle che riguardano i soci di società di persone (l'impresa familiare, infatti, resta un'impresa di tipo individuale), la questione merita particolare attenzione in questa sede posto che il reddito delle imprese familiari rientra tra quelli disciplinati dall'art.5 del Tuir (redditi prodotti in forma associata).

² In altre parole, si applicano le disposizioni dell'art.68 co.5 del Tuir, in tema di determinazione del costo fiscale della partecipazione nelle società di cui all'art.5 del Tuir.

Nel caso trattato dal documento di prassi, si tratta di un'impresa familiare composta dal titolare, il quale ha attribuito alla moglie e alla madre una quota di partecipazione agli utili rispettivamente pari al 25% ed al 24%.

Nel corso dell'esercizio 2007, si provvede alla liquidazione della quota del coniuge, il quale intende recedere al rapporto di collaborazione.

Nell'istanza di interpello, si chiede di conoscere il trattamento fiscale ai fini Irpef della somma percepita dal collaboratore per la liquidazione della quota, e l'eventuale possibilità di dedurre tale importo dal reddito d'impresa.

Per comprendere pienamente la soluzione prospettata dall'Agenzia, è bene premettere che l'impresa familiare, disciplinata dall'art.230-*bis* c.c., ferma restando la natura di impresa individuale, consente l'attribuzione ai familiari di una quota del reddito prodotto dall'impresa stessa, purché non superiore al 49% del reddito stesso.

Tuttavia, la quota di reddito erogata dall'imprenditore ai propri collaboratori non costituisce un costo deducibile per l'impresa stessa, ma solamente una modalità di ripartizione dell'utile stesso, in funzione dell'apporto di lavoro prodotto da ciascun familiare nella conduzione dell'impresa.

Conforme a tale ultimo orientamento, anche la recente [R.M. n.233/E/08](#), ha confermato che, anche se il reddito delle imprese familiari rientra tra quelli disciplinati dall'art.5 del Tuir (redditi prodotti in forma associata), ciò non significa che tale impresa sia di natura collettiva, in quanto la predetta assimilazione è funzionale solamente all'applicazione del principio di trasparenza.

Nel caso di specie, sottolinea l'Agenzia nella citata R.M. n.233/E/08, la partecipazione assegnata a seguito del conferimento dell'impresa familiare spetta solo al titolare dell'impresa stessa. Conseguentemente:

la partecipazione all'impresa dei singoli familiari ha una rilevanza meramente interna nei rapporti tra l'imprenditore e i familiari stessi, con la conseguenza che le somme liquidate dal titolare ad uno dei collaboratori non è riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali.

Da tale impostazione consegue quanto segue:

- l'erogazione delle somme da parte dell'imprenditore non genera alcun costo deducibile in capo allo stesso;
- le somme percepite dal collaboratore non rilevano quale reddito imponibile.

Relativamente alla conclusioni cui perviene l'Agenzia, si rendono opportune alcune considerazioni finali:

- la prima riguarda precedenti posizioni, conformi a quella in commento, espresse dalla stessa Amministrazione Finanziaria in relazione all'ipotesi di conferimento dell'azienda (impresa familiare) in società. Sul punto, la C.M. n.320/E/97, ha affermato che il diritto di credito spettante ai collaboratori dell'impresa, assume rilevanza meramente interna, con la conseguenza che non sia ha alcuna conseguenza fiscale da tale sistemazione patrimoniale, né sul costo fiscale della partecipazione dell'imprenditore conferente, né sul reddito dei collaboratori "liquidati";
- la seconda, invece, riguarda la già commentata R.M. n.64/E/08, con cui l'Agenzia delle Entrate ha finalmente messo la parola fine alla querelle riguardante la rilevanza fiscale, in capo alla società, delle somme pagate al socio recedente di una società di persone, per la parte eccedente il patrimonio netto di pertinenza del soci stesso. In tale ipotesi, al contrario della R.M. n.176/E/08, l'esistenza di un rapporto sociale comporta conseguenze fiscali sia in capo al socio recedente che percepisce una somma a titolo di liquidazione (rilevante per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione), sia in capo alla società, la quale può portare in deduzione la quota parte di tale somma che eccede il patrimonio netto di pertinenza di quest'ultimo;

- ➔ la terza, infine, attiene al fatto che il collaboratore dell'impresa familiare non detiene alcuna partecipazione sociale. Infatti, non esistendo alcun contratto sociale, non sussiste il vincolo societario tra titolare dell'impresa e suoi collaboratori. Tale peculiarità comporta, quindi, la non sussistenza di un costo fiscale della partecipazione, che deve essere contrapposto all'importo percepito in sede di liquidazione della "quota", al fine di determinare l'importo rilevante in capo al collaboratore.




Seminario in 2 week-end a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: Venerdì 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00
Sabato 09:30 - 13:00

■ IL RICORSO TRIBUTARIO

La corretta applicazione delle regole procedurali del processo tributario e la redazione dei ricorsi



VERONA	Hotel Holiday Inn	11-12 febbraio 2011	04-05 marzo 2011
MILANO	Hotel Michelangelo	25-26 febbraio 2011	11-12 marzo 2011

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 625,00 + IVA 20%

Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club 

Per maggiori informazioni

Clicca qui

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

Il regime Iva dei trasporti intracomunitari e internazionali di merci

a cura di Giovanni Zangrilli

Premessa

Con la [R.M. n.134/E del 20 dicembre 2010](#), l'Agenzia delle Entrate ha, in risposta a un interpello, precisato che i trasporti di merci che partono da uno Stato membro e con destinazione fuori dal territorio della Comunità sono da considerarsi operazioni non imponibili in quanto connessi a scambi internazionali, giusto art. 9, co. 1, n. 2, del DPR n. 633/72³, costituendo il trasferimento di un bene da uno Stato membro a un Paese terzo una cessione all'esportazione.

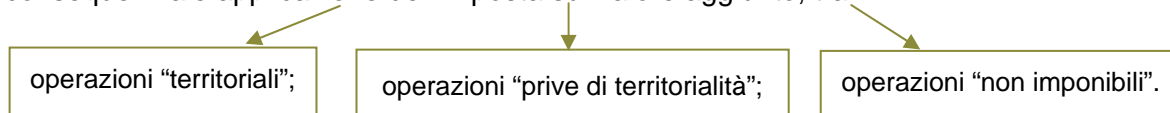
La fattispecie prospettata dall'interpellante afferiva all'acquisto di beni da un fornitore operante in uno Stato membro diverso dall'Italia e il loro successivo diretto invio in Arabia Saudita, senza quindi transitare per il territorio nazionale, con relativo incarico affidato ad un mandatario senza rappresentanza.

Il dubbio prospettato scaturiva dall'incertezza circa la norma da applicare (prevalenza dell'una sull'altra) sulla prestazione del trasporto in parola che, pur territorialmente rilevante ai fini dell'Iva in Italia, in quanto commissionato da un soggetto d'imposta stabilitovi, giusto art. 7-ter, co. 1, lett. a), del DPR n.622/72, era comunque connesso a una cessione all'esportazione e, quindi, anche rientrante nell'ipotesi di non imponibilità di cui al precitato n. 2 dell'art. 9, del DPR n.633/72.

A corollario della risposta fornita, l'Agenzia ha anche precisato che, per quel che concerne i conseguenti aspetti formali, non essendo l'incaricato della spedizione un soggetto stabilito in Italia, l'interpellante è tenuto a fronte della prestazione resagli ad emettere autofattura, anche se senza applicazione dell'Iva in quanto non imponibile, ma non a compilare il modello Intrastat-servizi non essendo l'imposta dovuta nello Stato di stabilimento del committente⁴.

Specialità dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali

Il documento di prassi, così sintetizzato, ci fornisce l'opportunità di ritornare sull'applicazione dell'Iva in presenza di servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, che ai fini dell'applicazione dell'imposta sono equiparati alla cessioni all'esportazione non imponibili di cui al precedente art.8, regolamentati appunto dall'art. 9 del DPR n.633/72 e il coordinamento delle previsioni di questo con quelle di cui all'art.7-ter e seguenti dello stesso decreto, in particolar modo per quel che attiene alle prestazioni di trasporto merci; il tutto alla luce delle fondamentali differenze, in termini concettuali e di consequenziale applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, tra:



⇌ Operazioni territoriali

Le operazioni "territoriali" sono rappresentate da quelle operazioni, cessioni o prestazioni di servizi, effettuate nel territorio dello Stato e quindi, se una norma specifica non vi

³ Sono "non imponibili" i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 del DPR n. 633/72.

⁴ Art. 50, co. 6, del D.L. n. 331/72 e C.M: n.36/E/10, parte prima, punto 5.

deroga, sottoposte a tassazione. La territorialità costituisce, infatti, uno⁵ dei presupposti fondamentali per l'imponibilità ad Iva dell'operazione, determinando la sua mancanza la non imponibilità o la non soggezione ad imposizione dell'operazione stessa.

Tali sono ad esempio:

- a) le cessioni di beni nazionali poste in essere tra due soggetti d'imposta stabiliti in Italia;
- b) le prestazioni di servizi rese da un soggetto d'imposta nazionale a un committente soggetto privato⁶.

⇨ Operazioni prive di territorialità

Le operazioni "prive di territorialità" sono quelle che, mancando di uno dei requisiti fondamentali per l'applicazione dell'imposta, la territorialità appunto, sono da considerarsi del tutto estranee all'ambito d'applicazione della stessa sul territorio nazionale. Tali sono, ad es.:

- a) le cessioni di beni allo Stato estero, cioè non presenti sul suolo nazionale. La presenza di un bene in Italia è, infatti, uno dei requisiti normativamente definiti indispensabili per poter assoggettare ad Iva una loro cessione;
- b) le prestazioni rese da soggetti stabiliti in Italia su beni immobili situati all'estero. L'ubicazione di un immobile in Italia è, infatti, anch'essa una condizione essenziale per poter considerare territoriali, quindi imponibili, le prestazioni rese in loro riferimento.

⇨ Operazioni non imponibili

Le operazioni "non imponibili" sono, invece, quelle per le quali il requisito territoriale è ben sussistente e che quindi, in linea di principio, sarebbero imponibili ad Iva, ma che essendo rivolte all'estero godono del regime di non imponibilità.

Tralasciando le operazioni "territoriali" e limitandoci alle sole operazioni "non territoriali" e alle operazioni "non imponibili", la sopra esposta differenza concettuale⁷, non certo puramente accademica, assume fondamentale rilevanza in particolar modo per quel che attiene al volume d'affari e al *plafond*; ciò dal momento che solo le operazioni "non imponibili" ne consentono la costituzione, mentre quelle "non territoriali", pur se anch'esse da fatturare, non concorrono neanche alla formazione del volume d'affari.

Per quel che concerne, invece, la detrazione e/o il rimborso dell'Iva assolta, la differenziazione in parola è del tutto irrilevante, stante il fatto che a detti fini le operazioni non imponibili e quelle non soggette risultano normativamente equiparate⁸.

La risposta fornita dell'Agenzia con la R.M. n.134/10, che si basa sull'art. 146, par.1, lett.a), della Direttiva 2006/112/CEE, secondo cui sono cessioni all'esportazione "*le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità*", e sull'inscindibile collegamento, nel caso di specie, del trasporto con l'esportazione stessa, pone in risalto come l'operatore debba sempre, quindi non solo per i trasporti:

- prima procedere a verificare, ai sensi dell'art. 7-ter, del DPR n. 633/72, se la prestazione che vuole porre in essere rilevi o meno ai fini Iva in Italia;
- e poi, una volta appuratolo, verificare se però la stessa goda, per effetto del successivo art.9, del previsto regime di non imponibilità in quanto servizio internazionale o connessa a uno scambio internazionale.

⁵ Gli altri presupposti sono: 1) quello soggettivo, legato alla qualità "professionale" del soggetto che effettua la cessione o che rende la prestazione; 2) quello oggettivo, legato all'operazione, cessione o prestazione, che si pone in essere.

⁶ Art. 7-ter, co. 1, lett. b), del DPR n. 633/72.

⁷ Nel sistema Iva, oltre alle non imponibili o prive di territorialità, vigono anche altre due famiglie di operazioni, concettualmente diverse dalle precedenti, per le quali, pur in presenza dei requisiti per l'imponibilità, l'imposta non si rende applicabile: 1) le operazioni "esenti", cioè quelle elencate nell'art.10 del DPR n.633/72, per le quali lo Stato rinuncia al prelievo per motivi politico/economici o sociali; 2) le operazioni "fuori campo" o "escluse", cioè quelle che, attraverso una finzione giuridica, non sono considerate, pur essendolo, cessioni o prestazioni (art. 2, co. 3 e art. 3, co.4 e 5, del DPR n. 633/72).

⁸ L'art. 19, co. 3, lett. b), del DPR n. 633/72, riconosce la detraibilità dell'Iva per le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato sempre che, se fossero effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto ad eguale detrazione.

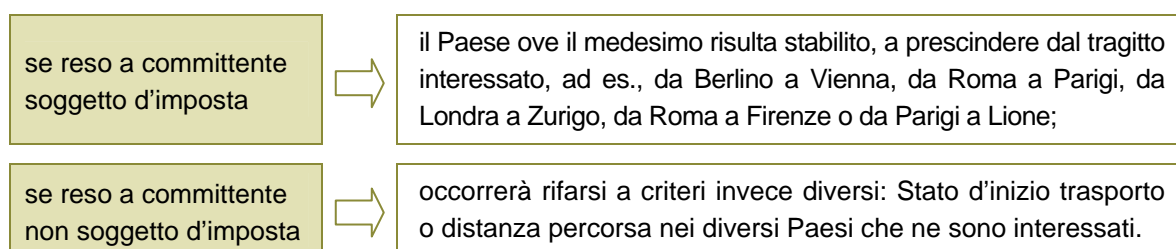
L'art. 30, co. 3, lett. b), del DPR n. 633/72, consente la richiesta di rimborso a chi effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies dello stesso decreto.

Trasporti internazionali e comunitari di beni

Le norme che interessano le prestazioni di trasporto in genere e quelle relative ai trasporti internazionali o comunitari di beni sono le seguenti.

- Art.7-ter del DPR n.633/72: secondo la quale le prestazioni di servizi sono territorialmente rilevanti in Italia se rese:
 - a soggetti passivi che vi sono stabiliti,
 - a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti in Italia;
- Art. 7-sexies, lett.b) e c): previsione derogatoria secondo cui le prestazioni di trasporto “se rese a committenti non soggetti passivi” sono territorialmente rilevanti in Italia:
 - se intracomunitarie, quando il trasporto inizia in Italia;
 - se non intracomunitarie, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio italiano.

Alla luce di quanto a tali due punti, per qualsiasi trasporto, al fine di rilevarne la territorialità, sarà rilevante:



Il tutto secondo le schematizzazioni che seguono, afferenti alla individuazione dei *sol*i casi in cui l'operazione assume rilevanza territoriale, e quindi tassazione, in Italia; con la conseguenza che variando una delle componenti (es. committente, prestatore, luogo della prestazione) la stessa sarà o priva di rilevanza territoriale in Italia⁹, non vi sarà quindi tassata, o, ricorrendone i presupposti, per quanto si dirà al successivo punto, non imponibile.

Trasporti non intracomunitari di beni (art. 7-ter e art. 7-sexies, lett. b)		
Committente ¹⁰	Stato del prestatore	Percorso
soggetto passivo italiano	irrilevante	irrilevante
soggetto non passivo	irrilevante	in proporzione alla distanza percorsa in Italia

Trasporti intracomunitari di beni ¹¹ (art. 7-ter e art.7-sexies, lett. c)		
Committente	Stato del prestatore	Inizio trasporto
soggetto passivo italiano	irrilevante	irrilevante
soggetto non passivo	irrilevante	Italia

- Art. 9, co.1, n.2, sempre del DPR n.633/72: secondo il quale usufruiscono del regime di non imponibilità “i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69”.

La predetta “specialità” di tale norma comporta che, a prescindere da quanto ai precedenti punti 1 e 2, non saranno da considerarsi territoriali o extraterritoriali, bensì “non imponibili”:

⁹ Dal 1° gennaio 2010 il regime di “non imponibilità”, prima previsto per i trasporti intracomunitari commissionati da operatori comunitari dall'abrogato art. 41, co. 4, del D.L. n.331/93, si è tramutato in regime di “extraterritorialità”.

¹⁰ Per “soggetto Iva italiano”, si intendono anche soggetti Ue o extraUe con stabile organizzazione in Italia. Ne rimangono quindi esclusi i soggetti che non sono stabiliti in Italia, anche se vi hanno nominato un rappresentante fiscale o vi si sono identificati direttamente. Per “soggetto non passivo”, si intendono i privati e i soggetti economici Ue o extraUe senza stabile organizzazione in Italia.

¹¹ Sono tali i trasporti eseguiti, con qualsiasi mezzo, tra due diversi stati membri, anche se vi è un attraversamento di un territorio extraUe. E' da considerarsi intracomunitaria anche la tratta interamente italiana (ad es. Roma-Milano) di un trasporto fra Stati membri frazionato (es. Roma- Berlino), purché in dipendenza di un contratto complessivo.

- ➔ i trasporti connessi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, a un'importazione definitiva con tassazione all'atto dell'importazione stessa, se il committente è un soggetto passivo d'imposta;
- ➔ le sole tratte italiane dei trasporti con partenza o arrivo in uno Stato extracomunitario, se il committente non è un soggetto passivo d'imposta. Restando tassati in Italia, oltre naturalmente i trasporti interamente nazionali (Roma – Torino), i percorsi su suolo italiano dei trasporti non comunitari (ad es. tratta Milano – Genova, per un trasporto da Milano a New York, o tratta Berna – frontiera italiana, per un trasporto Berna – Milano).

Esempio 1

Committente: soggetto d'imposta italiano

Trasportatore: soggetto d'imposta comunitario

Tragitto: Francia – Svizzera

Essendo il committente del trasporto un soggetto d'imposta italiano, la prestazione è territorialmente rilevante in Italia, Stato d'appartenenza del committente. A fronte della stessa però, afferendo il trasporto a beni in esportazione, l'autofattura o l'integrazione del documento, emesso senza applicazione d'imposta dal prestatore, da parte del committente godranno del regime di non imponibilità ai sensi dell'art.9, co.1, n.2, del DPR n. 633/72. Il committente non deve presentare il modello Intrastat-acquisti¹².

Esempio 2

Committente: soggetto privato

Trasportatore: soggetto d'imposta italiano

Tragitto: Italia – Svizzera

Il trasporto, essendo commissionato da un non soggetto Iva e non essendo intracomunitario, assume rilevanza territoriale solo per la tratta nazionale (luogo italiano di partenza – frontiera italo/svizzera). Il trasportatore italiano applicherà l'imposta solo per la quota parte del corrispettivo pattuito imputabile al territorio italiano.

Il trasportatore non deve presentare il modello Intrastat-cessioni.

Esempio 3

Committente: soggetto d'imposta tedesco

Trasportatore: soggetto d'imposta nazionale

Tragitto: Italia – Francia

Essendo il committente del trasporto intracomunitario un soggetto d'imposta appartenente alla Ue, la prestazione assume rilevanza territoriale in Germania, Stato d'appartenenza del committente. Il trasportatore nazionale emetterà fattura senza applicazione d'imposta in quanto pone in essere un'operazione priva di territorialità. Il trasportatore Italiano deve presentare il modello Intrastat-cessioni, sempre che l'operazione sia soggetta ad imposta in Germania¹³.

Esempio 4

Committente: soggetto privato

Trasportatore: soggetto d'imposta nazionale

Tragitto: Italia – Francia

Poiché il committente non è un soggetto d'imposta, la prestazione assume rilevanza territoriale in Italia, Stato membro d'inizio del trasporto intracomunitario. Il prestatore emetterà fattura regolarmente assoggettata ad imposta.

Il trasportatore non deve presentare il modello Intrastat-cessioni.

¹² I modelli Intrastat-servizi vanno presentati solo per le prestazioni rese o ricevute da soggetti passivi comunitari, senza però comprendervi le operazioni per le quali l'imposta non si rende dovuta nello stato membro di stabilimento del destinatario.

¹³ Vedasi precedente nota.

Esempio 5

Committente: soggetto privato

Trasportatore: soggetto d'imposta francese

Tragitto: Italia – Francia

Poiché il committente è un privato, la prestazione è territorialmente rilevante in Italia, Stato membro d'inizio del trasporto intracomunitario. Il prestatore transalpino dovrà, onde assolvere l'imposta, se non vi è già stabilito, identificarsi o nominare un proprio rappresentante in Italia.

Il trasportatore non deve compilare il modello Intrastat-cessioni.

Esempio 6

Committente: soggetto d'imposta italiano

Trasportatore: soggetto d'imposta comunitario

Tragitto: Francia – Italia

Essendo il committente del trasporto intracomunitario un soggetto d'imposta italiano, la prestazione è territorialmente rilevante in Italia. A fronte della stessa il committente deve procedere ad autofatturarsi o a integrare la fattura emessa senza esposizione d'Iva dal trasportatore.

Il committente deve presentare il modello Intrastat-acquisti.

Esempio 7

Committente: soggetto privato

Trasportatore: soggetto d'imposta italiano

Tragitto: Francia – Italia

Essendo il committente un privato, la prestazione è territorialmente rilevante in Francia, Stato comunitario d'inizio del trasporto intracomunitario. Il trasportatore, se non vi è già stabilito, dovrà identificarsi o nominare un proprio rappresentante in Francia per poter emettere regolare fattura con Iva francese.

Il trasportatore non deve presentare il modello Intrastat-cessioni.

Esempio 8

Committente: soggetto passivo italiano

Trasportatore: soggetto passivo comunitario

Tragitto: Svizzera – Cina

Essendo il committente del trasporto non comunitario un soggetto d'imposta italiano, la prestazione è territorialmente rilevante in Italia. A fronte della stessa il committente italiano deve procedere ad autofatturarsi o a integrare la fattura emessa senza esposizione d'Iva dal trasportatore.

Il committente deve presentare il modello Intrastat-acquisti. Nel caso di specie non si rende applicabile l'ipotesi di non imponibilità di cui all'art.9, co.1, n. 2, del DPR n.633/72, in quanto la prestazione non afferisce ad alcuna delle ipotesi che vi sono contemplate (trasporto relativo a beni in esportazione, in transito o in importazione).

Esempio 9

Committente: soggetto non passivo

Trasportatore: soggetto passivo italiano

Tragitto: Svizzera – Cina

Essendo il committente un soggetto non passivo e svolgendosi il trasporto tutto in territorio non comunitario, la prestazione è da considerarsi priva del requisito della territorialità. Il trasportatore non è tenuto ad alcun adempimento Iva in Italia.

Esempio 10

Committente: soggetto passivo comunitario

Trasportatore: soggetto passivo italiano

Tragitto: Svizzera – Cina

Essendo il committente un soggetto passivo comunitario, l'operazione è territorialmente rilevante nel suo Stato d'appartenenza. Il prestatore italiano emetterà una fattura evidenziandovi, in luogo dell'imposta, il riferimento all'art. 7-ter del DPR n.633/72.

Il prestatore italiano deve presentare il modello Intrastat-cessioni.

The image shows the cover of a brochure titled "MASTER BREVE EDIZIONE 12°". The main heading is "3 INCONTRI 2011" with the months "FEBBRAIO", "MARZO", and "APRILE" listed to the right. Below the heading, there are two main topics: "La gestione delle liti con il fisco e gli strumenti di difesa 2011" and "L'aggiornamento professionale e la pianificazione fiscale 2011". A red circular badge on the right says "AGGIORNATO CON GLI ULTIMI INTERVENTI LEGISLATIVI". At the bottom, it states "ATTRIBUISCE 21 CREDITI FORMATIVI" and has a button that says "SCARICA LA BROCHURE".

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



Stretta del Fisco sui trust interposti

Introduzione

Come abbiamo avuto modo di illustrare nel precedente numero di questa rivista¹⁴, la recente [C.M. n.61/E del 27 dicembre 2010](#) è intervenuta sul tema della tassazione ai fini delle imposte dirette dei *trust*, integrando le osservazioni già fatte nella [C.M. 48/E/07](#) e nei successivi interventi di prassi succedutisi nel corso degli anni. L'ulteriore tema su cui intendiamo soffermarci in questa sede attiene all'interposizione dei *trust* su cui interviene la parte centrale della circolare. Si tratta, invero, di un tema non nuovo in quanto già affrontato nella [C.M. n.43/E/09](#) relativa allo scudo fiscale.

L'invasione del disponente

La C.M. n.61/E/10 evidenzia correttamente che se il *trustee*, anche in base a situazioni di fatto, non è libero di operare con autonomia in quanto il disponente conserva importanti poteri di controllo sui beni in *trust*, egli ne risulta di fatto l'effettivo titolare ed i redditi da questi prodotti devono essergli imputati a seconda delle diverse categorie reddituali. Queste indicazioni, sicuramente condivisibili, appaiono in linea con la R.M. n.8/E/03, che, seppur emanata prima della nuova disciplina fiscale dei *trust*, appare ancora attuale.

IL CASO

Potremmo ipotizzare il caso di un soggetto, Tizio, che istituisce un *trust* disponendovi alcuni immobili ed indicando come beneficiari dei beni i discendenti. Il *trustee* non è Tizio, ma dall'atto di *trust* emerge che questi deve ottenere l'autorizzazione del disponente per compiere molte tipologie di atti. Il disponente conserva, quindi, un'eccessiva ingerenza e il *trust* può essere considerato interposto.

L'aspetto di interesse della nuova circolare risiede nel fatto che la stessa dà rilievo anche a situazioni meramente fattuali. Ad avviso di chi scrive la situazione potrebbe essere la seguente.

IL CASO

Un disponente istituisce un *trust* disponendovi alcuni beni ed indicando come beneficiari dei beni i discendenti. Il *trustee*, a differenza del caso precedente, non necessita di autorizzazioni del disponente per operare. Tuttavia, in sede di controllo, emerge che il *trustee* è un parente o un amico del disponente, non sa nemmeno cosa sia un *trust*, né quali siano i suoi poteri. Per compiere qualsiasi attività chiede sempre al disponente.

Questa potrebbe essere una fattispecie in cui il *trust* è interposto in base a situazioni di fatto.

Forse è finito il mondo dei *trustee* che operano come meri prestanomi. Una soluzione efficiente potrebbe essere quella di utilizzare una *trust company* esterna che svolge la sua attività con indipendenza e professionalità.

Peraltro, si noti come l'ingerenza del disponente potrebbe emergere anche nei casi in cui questi operi come guardiano. La coincidenza tra la figura del disponente e del guardiano non è preclusa ma deve essere valutata con molta attenzione anche perché il guardiano ha spesso il potere di revocare il *trustee*, ed un potere di revoca può in alcuni casi

¹⁴ Si veda E.Vial, "Trust internazionali alla prova di una nuova trasparenza: i chiarimenti della circolare n. 61/E/10", in La Circolare Tributaria n.2/11, pag.29.

sfumare in un potere gestionale. È, tuttavia, impossibile fornire una casistica avulsa dal contesto concreto.

IL CASO

Diverso, invece, è il caso in cui un disponente istituisce un *trust* indicando come beneficiari dei beni i discendenti ed il *trustee* è una *trust company* professionale che, nel rispetto dell'atto istitutivo, si consulta con il guardiano chiedendo a questi le autorizzazioni previste dall'atto. Il disponente non ingerisce nella gestione.

In base alle considerazioni fatte questo non può essere un *trust* interposto.

Il disponente: la fruizione dei beni e dei frutti

La C.M. n.61/E/10 precisa in modo grossolano che:

"i beni facenti parte del patrimonio del trust non possono continuare ad essere a disposizione del disponente né questi può in nessun caso beneficiare dei relativi redditi".

La circolare affronta due aspetti importanti: la fruizione dei beni e il beneficio dei frutti. Analizziamo separatamente i due punti.

Laddove si indica che i beni non possono continuare ad essere a disposizione del disponente, si deve intendere nel senso che questi perde il potere decisionale sul patrimonio trasferito al *trustee* ma non ovviamente che non possa usufruirne.

Esempio

Facciamo l'esempio in cui il disponente attribuisca al *trust* la prima casa in cui abita con la sua famiglia.

Un'interpretazione strettamente letterale della circolare porterebbe a ritenere che il disponente non possa più viverci dentro. In questi casi sarà opportuno che non disponga in *trust* la cuccia del cane in modo da trovare lì una sistemazione di ripiego!!! Sotto questo profilo il *trust* risulterebbe svantaggiato rispetto al fondo patrimoniale dove tali limitazioni non dovrebbero operare.

In realtà, l'espressione poco felice della circolare deve essere intesa nel senso che il disponente non può riservarsi un potere gestionale cogente sui beni in *trust* in quanto tale potere spetta ovviamente al *trustee*.

Più problematico, invece, è il secondo aspetto. La circolare dice che il disponente non può beneficiare dei frutti dei beni disposti in *trust*, pena l'imputazione per trasparenza degli stessi¹⁵.

Anche qui bisogna interpretare quanto scritto *cum grano salis*. Premesso che l'impossibilità di assegnare i frutti al disponente non trova riscontro nella legge dei *trust*, la tassazione in capo al disponente può operare solo se viene accertata l'interposizione del *trust*, fattispecie che non si configura assolutamente in modo automatico nei casi in cui il disponente beneficia dei frutti.

Proponiamo un paio di esempi che possono illustrare in modo adeguato la questione.

Esempio 1

Tizio dispone in *trust* a favore del coniuge e dei figli la prima casa e la casa delle vacanze che viene però affittata per alcuni mesi dell'anno. L'atto di *trust* prevede che i frutti possono essere attribuiti dal *trustee* al disponente.

¹⁵ In questo caso, tuttavia, a differenza della trasparenza in capo ai beneficiari dei frutti prevista dall'art. 73, co. 2 del tuir, si configurerebbe un'imputazione del reddito ad una diversa persona per cui la base imponibile non risulterebbe più quella del *trust* ma quella del soggetto cui sono imputati i frutti. Ad esempio, se il *trust* percepisce dei dividendi che vengono attribuiti a beneficiari, gli stessi concorreranno alla base imponibile per il 5% del loro ammontare. Diversamente, in caso di *trust* interposto, gli stessi concorreranno alla base imponibile ad esempio per il 49,72%.

Secondo un'interpretazione letterale del passaggio della circolare, il *trust* risulterebbe fiscalmente interposto nei confronti del disponente, sia perché non esce di casa sia perché magari il *trustee* decide discrezionalmente di assegnarli i frutti che userà per la famiglia.



E a chi dovrebbe assegnarli se i figli sono minorenni? Magari al coniuge, ma se questo manca?

Ad avviso di chi scrive la circolare dovrebbe colpire, invece, una fattispecie come quella di seguito descritta.

Esempio 2

Tizio istituisce un *trust* dove dichiara che il programma del *trust* è di provvedere al sostentamento della famiglia garantendo il mantenimento dei discendenti soprattutto dopo la morte del disponente. Ora, supponiamo che l'unico bene in *trust* sia una partecipazione in una società di capitali che svolge un'attività imprenditoriale e che ha come amministratore Tizio. La società distribuisce dividendi al *trust* ed il *trustee* li assegna man mano a Tizio che è disponente. La società non è molto patrimonializzata ed il suo unico valore discende dalla attività lavorativa di Tizio.

Ad un certo punto, Tizio cambia lavoro e la società ha un valore residuo insignificante.



Pur con le cautele del caso, si può forse sostenere che il *trust* era stato istituito per beneficiare del migliore regime di tassazione dei dividendi ma non per realizzare il programma. Di cosa vivrà la famiglia? Come farà il *trustee* a svolgere il suo compito?

Qui, oltre al problema fiscale, si dovrebbe anche indagare la validità effettiva del *trust* in quanto era impossibile realizzare il programma sin dall'inizio soprattutto quando era immaginabile che il disponente avrebbe smesso di operare con quella società.

La casistica dell'interposizione

La C.M. n.61/E/10 offre una casistica suddivisa in nove punti di *trust* che possono essere considerati interposti. I primi cinque punti erano già contenuti nella C.M. n.43/E/10 avente ad oggetto lo scudo fiscale. Il punto 1 fornisce alcune esemplificazioni di *trust* fittiziamente interposti che legittimavano l'emersione dei beni sottostanti attraverso lo scudo fiscale di cui all'art.13-*bis*, D.L. n.78/09.

I casi sono di seguito affrontati e riassunti poi nella tabella.

Caso 1

Il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi il *trust*

Si tratta del caso in cui il disponente o il beneficiario possono chiudere il *trust* facendosi assegnare i beni. Secondo l'Agenzia il *trust* appare un soggetto interposto ed i predetti soggetti potevano scudare i beni sottostanti.

Si tratta, invero, di conclusioni un po' frettolose e troppo generaliste.

Anche le società possono essere liquidate in ogni momento ed i relativi beni assegnati ai soci, tuttavia tale circostanza non porta alla conclusione automatica secondo cui queste sono meri soggetti interposti.

Caso 2

Il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario

Questa fattispecie appare maggiormente condivisibile in quanto la possibilità, per il disponente, di designarsi quale beneficiario avvicina notevolmente il *trust* al semplice mandato fiduciario che ha natura di un mero rapporto contrattuale revocabile in ogni momento. Del resto la posizione è in linea con quanto illustrato nella R.M. n.400/E/08 dove un soggetto aveva cercato di “disfarsi” di una partecipazione Cfc collocandola in un *trust* internazionale e mettendosi, tuttavia, come beneficiario.

Caso 3

Il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell’atto istitutivo, in conseguenza dei quali il trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del trust, non può esercitarli senza il suo consenso

In una simile fattispecie la R.M. n.8/03 ha assimilato il *trust* ad un mandato.

Caso 4

Il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al trust, designando se stesso e/o altri come beneficiari (cosiddetto “trust a termine”)

Si tratta di un’ipotesi molto vicina a quella del caso n.1. Si noti, peraltro, come tale fattispecie possa verificarsi in base a molte leggi sui *trust*, che ammettono in genere la possibilità per i beneficiari di chiudere di comune accordo il *trust* facendosi assegnare i beni. Spesso è necessario che tale circostanza sia esclusa espressamente nell’atto istitutivo.

Caso 5

Il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal trustee

Si tratta di una fattispecie invero discutibile in quanto bisognerebbe concretamente valutare l’ammontare di queste anticipazioni. Ad ogni modo, nella maggior parte di atti di *trust*, le anticipazioni sono rimesse alla discrezionalità del trustee per cui il problema non si pone. La C.M. n.61/E/10 propone quattro ulteriori casi. Esaminiamoli di seguito con alcuni commenti.

Caso 6

Un trust in cui è previsto che il trustee debba tener conto delle indicazioni fornite dal disponente in relazione alla gestione del patrimonio e del reddito da questo generato

La fattispecie sintetizza il divieto di ingerenza del disponente nella attività del trustee. Queste conclusioni erano già state raggiunte con la R.M. n.8/03. Normalmente gli atti di *trust* prevedono la possibilità di comunicare col trustee da parte dei diversi soggetti coinvolti ma non contemplano un potere del disponente, né può dirsi che una lettera dei desideri configuri un’ingerenza.

Caso 7

Un trust in cui il disponente può modificare nel corso della vita del trust i beneficiari

Come segnalato da autorevole dottrina¹⁶, elenco nella C.M. n.61/E/10 sono accostati casi di palese interposizione (si pensi per esempio, alla possibilità di porre termine al *trust* e designarsi come beneficiario) ad altre ipotesi ove il *trust* non appare snaturato.

¹⁶ A. Busani “Trust inesistente se il disponente resta dominus” Sole 24 ore, 28 dicembre 2010.

Il potere del disponente di modificare i beneficiari durante la vita del *trust* è una disposizione perfettamente compatibile con un *trust* non fittizio, fatte salve, ovviamente, situazioni patologiche.

Caso 8

Un *trust* in cui il disponente ha la facoltà di attribuire redditi e beni del *trust* o concedere prestiti a soggetti dallo stesso individuati

In linea di massima si può concordare con questa impostazione in quanto rientra nel filone del contrasto ad un'eccessiva ingerenza del disponente.

Diverso è ovviamente il caso in cui le garanzie o i finanziamenti siano accordati dal *trustee*. Ad esempio, si ritiene perfettamente conforme una clausola come la seguente:

A. Il *Trustee* può:

1. sentito il parere del Guardiano, impiegare o ipotecare o vincolare Beni in *trust*.
- a. per mutuare somme ad un Beneficiario Attuale nel limite della metà del valore della sua Quota;
- b. per garantire obbligazioni di un Beneficiario Attuale nel limite della metà del valore della sua Quota.

B. Il Guardiano ha diritto di agire per l'annullamento dei contratti stipulati in violazione delle disposizioni che precedono.

Caso 9

Ogni altra ipotesi in cui il potere gestionale e dispositivo del *trustee*, così come individuato dal regolamento del *trust* o dalla legge, risulti in qualche modo limitato o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari

Questa deve essere intesa come una fattispecie di chiusura. Laddove si preclude al *trustee* di essere condizionato dal disponente, si deve intendere nel senso che il *trustee* non può sentirsi sottomesso al disponente; tuttavia, nulla vieta che questi assecondi alcune richieste espresse attraverso la lettera dei desideri.

Esempi di <i>trust</i> interposti		
Caso	Fattispecie	Effettivo titolare dei beni ai fini dello scudo fiscale
1	il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi il <i>trust</i> ;	disponente o beneficiario
2	il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario;	disponente
3	il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il <i>trustee</i> , pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del <i>trust</i> , non può esercitarli senza il suo consenso;	disponente o beneficiario
4	il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al <i>trust</i> , designando se stesso e/o altri come beneficiari (cosiddetto " <i>trust a termine</i> ");	disponente
5	il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal <i>trustee</i> ;	beneficiario
6	un <i>trust</i> in cui è previsto che il <i>trustee</i> debba tener conto delle indicazioni fornite dal disponente in relazione alla gestione del patrimonio e del reddito da questo generato;	

7	un <i>trust</i> in cui il disponente può modificare nel corso della vita del <i>trust</i> i beneficiari;	
8	un <i>trust</i> in cui il disponente ha la facoltà di attribuire redditi e beni del <i>trust</i> o concedere prestiti a soggetti dallo stesso individuati;	
9	ogni altra ipotesi in cui il potere gestionale e dispositivo del <i>trustee</i> , così come individuato dal regolamento del <i>trust</i> o dalla legge, risulti in qualche modo limitato o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari.	

Conclusioni

Le osservazioni della circolare sul tema dell'interposizione appaiono in alcuni casi grossolane ma devono essere colte con lo spirito giusto. Si tratta di una serie di linee guida che i verificatori utilizzeranno e di cui i consulenti dovranno tener conto in sede di redazione degli atti di *trust*.

Lo scopo deve essere quello di contrastare utilizzi strumentali dell'istituto. Anche alla luce dei recenti interventi, è quindi sempre più necessario un'attenta stesura dell'atto di *trust* che sia in linea con la volontà e le aspirazioni del disponente ma eviti ogni possibile indizio di interposizione fittizia del *trust*.

Da qui l'importanza di evitare consulenti improvvisati che, predisponendo in modo acritico un atto di *trust* utilizzando una bozza raccattata da qualche parte, redigano un documento che oltre a creare effetti deturpanti sul patrimonio, presti il fianco a facili contestazioni da parte dei verificatori.

D'altro canto non si può mancare di osservare come non si possa aggredire un istituto solo perché offre, in alcuni limitati casi, dei benefici di natura fiscale. Sul tema deve ovviamente intervenire il Legislatore.




Seminario di 2 giornate a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00

IL BILANCIO CONSOLIDATO

La chiusura del bilancio consolidato con l'applicazione dei principi contabili nazionali e raffronto con le criticità dei principi contabili internazionali

MILANO Hotel Michelangelo 08-09 febbraio 2011

BOLOGNA Zanhotel Europa 22-23 febbraio 2011



QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 450,00 + IVA 20%

Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club 

Per maggiori informazioni

Clicca qui

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it



Sull'elusività del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni nelle imposte indirette

Premessa

Negli ultimi mesi, la giurisprudenza di merito ha avuto modo di pronunciarsi, in diverse occasioni e con esiti alterni¹⁷, sull'elusività della operazione di conferimento d'azienda con successiva cessione delle partecipazioni.

Si tratta di un'ipotesi che può avere concretamente diverse varianti, ma quella più ricorrente vede il conferimento avvenire in una società neo costituita (c.d. *newco*) e la vendita, a breve distanza di tempo, agli altri soci o a terzi delle partecipazioni ricevute in cambio.

Alla base di un simile "fiorire" di pronunce giurisprudenziali vi è un considerevole aumento degli accertamenti degli Uffici fiscali per ipotesi di questo tipo, viste quale mezzo per "aggirare" le norme fiscali in tema di vendita diretta della azienda, relativamente al settore delle imposte indirette.

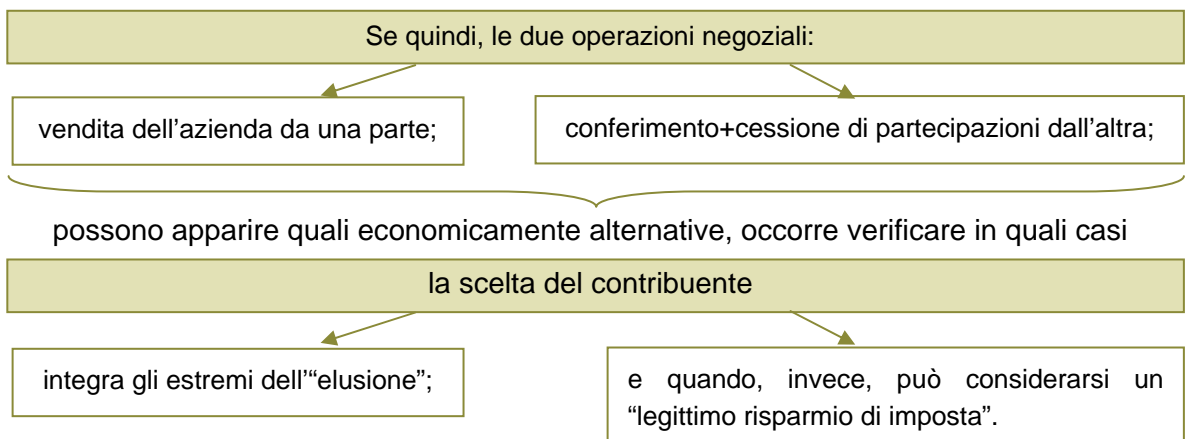
Nella fiscalità diretta, invece, il problema non si pone, visto l'art.176, co.3 Tuir, che dispone espressamente la non applicazione dell'art. 37-bis, DPR n.600/73 per il caso del conferimento di azienda effettuato per poter godere della parziale esenzione delle plusvalenze realizzate in caso di cessione delle partecipazioni ricevute in cambio.

Se considerata quale alternativa alla vendita diretta dell'azienda, il conferimento con cessione successiva di partecipazioni si presenta indubitabilmente come particolarmente vantaggiosa.

Infatti, nelle imposte indirette, sia il conferimento di azienda che la cessione di partecipazioni scontano la sola imposta fissa di registro e, nel caso in cui l'azienda abbia immobili, l'imposizione sarà fissa anche nelle ipo-catastali.

Nelle imposte dirette, poi, il conferimento di azienda avviene oggi in neutralità d'imposta (ed in regime di continuità dei valori fiscali), mentre le plusvalenze realizzate con la cessione delle partecipazioni sono parzialmente esentate ai sensi degli artt. 87, 58 e 68, co.3, Tuir.

Viceversa, la cessione diretta della azienda è assoggettata ad imposizione proporzionale nell'imposta di registro (e nelle ipo-catastali se sono presenti immobili), oltre che ad una piena tassazione delle plusvalenze in questo modo realizzate.



¹⁷ Nel senso della non elusività, si vedano [CTP Milano, sent. n.388/10](#); CTP Treviso, sent. n.76/10; CTP Treviso, sent. n.41/10; *contra* CTP Firenze, sent. n.150/07; CTR Torino, sent. n. 45/10.

Il principio del divieto di abuso del diritto

Per rispondere alla domanda da ultimo posta, occorre interrogarsi sulle “armi” a disposizione del Fisco, ossia chiedersi quali siano le norme ed i principi che l’Amministrazione Finanziaria può utilizzare per contrastare comportamenti elusivi nel comparto delle imposte indirette.

Vista l’evoluzione del “diritto vivente”, viene in primo luogo in considerazione il principio del divieto dell’abuso del diritto.

Con le [sentenze nn. 30055/30056/30057 del 23/12/2008](#), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti affermato la sussistenza nell’ordinamento tributario italiano di un “principio generale non scritto”, derivante dall’art. 53, co.1 e 2 Cost., in forza del quale il contribuente:

“non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”.

Analizzando la giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁸ che si è formata negli ultimi due anni, è possibile affermare che, per applicare il principio del divieto di abuso e quindi “riqualificare” fiscalmente i contegni negoziali dei contribuenti, risulta necessario che:

- il comportamento negoziale del soggetto possa essere equiparato, dal punto di vista dei concreti effetti giuridici ed economici, ad un diverso comportamento (che non è stato adottato) che rappresenta la fattispecie astratta della norma che si ritiene essere stata aggirata;
- il comportamento negoziale adottato sia più vantaggioso, dal punto di vista fiscale, rispetto a quello che si è scelto di non adottare;
- tale risparmio d’imposta risulti la motivazione esclusiva od assorbente della scelta negoziale compiuta (e che, quindi, non sussistano altre ragioni economicamente apprezzabili in grado di giustificare l’opzione negoziale);
- il risparmio d’imposta in questo modo realizzato appaia quale “vantaggio indebito” alla luce del sistema tributario.

La dubbia applicabilità del divieto dell’abuso del diritto al caso del conferimento con successiva cessione di partecipazioni

Il principio del divieto di abuso del diritto si fonda, per sua stessa natura, su una comparazione tra fattispecie giuridica realizzata e fattispecie giuridica elusa (o aggirata) e, quindi, sulla possibilità di confrontare due comportamenti negoziali tra di loro equivalenti, dal punto di vista dei concreti effetti giuridici ed economici finali.

La Corte di Cassazione è stata sul punto molto chiara quando ha posto a carico dell’Amministrazione Finanziaria l’onere di valutare il comportamento realizzato dal contribuente con “*il comportamento fisiologico aggirato, onde far emergere quella anomala differenza incompatibile con una normale logica economica*”.¹⁹

¹⁸ Si vedano, in particolare, le sentenze della [Cass., sez.trib., n.1465/09, n. 20030/10, n.12042/09, n. 10981/09](#), n.19827/09. Tuttavia, si segnala l’apertura intervenuta con la recentissima [Cass., sent. n.1372 del 21/01/11](#) secondo cui: “L’applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d’impresa. La cautela, poi, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping); di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell’ambito di grandi gruppi d’imprese.”...“Si tratta, quindi, “di verificare se l’operazione rientra in una normale logica di mercato” ed “il carattere abusivo deve essere escluso qualora vi sia la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell’operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell’impresa.”...“Il sindacato dell’Amministrazione finanziaria, pertanto, non può spingersi ad imporre una misura di ristrutturazione diversa tra quelle giuridicamente possibili (nel caso di specie, una fusione), solo perché tale misura avrebbe comportato un maggior carico fiscale.”

¹⁹ Sentenza n. 1465/09.

Simile valutazione è peraltro immanente ad ogni clausola generale antielusiva (e quindi sia dell'art. 37-bis, DPR n.600/73 sia dell'art. 20 DPR n.131/86²⁰) perché l'inopponibilità al Fisco della forma negoziale adottata dalle parti e la riqualificazione, dagli effetti solo fiscali (che quindi non implica la - ed è nettamente distinta dalla - nullità o annullabilità o simulazione o inefficacia dei negozi giuridici), presuppone che vi sia un comportamento considerato abusivo da valutare in termini di equivalenza con un comportamento considerato fisiologico (ed una disciplina giuridica corrispondente).

Nel caso del conferimento d'azienda con successiva cessione delle partecipazioni, per applicare il divieto dell'abuso del diritto, occorrerebbe dunque ritenere tra loro equivalenti, in termini di risultato economico-giuridico finale:

- la cessione di partecipazioni che rappresentano un precedente conferimento di azienda, da una parte;
- e la vendita dell'azienda dall'altra.

Questa conclusione non sembra però poter essere affermata.

La persona fisica che conferisce un immobile in una società neo-costituita e che, successivamente, cede agli altri soci la totalità delle proprie partecipazioni, realizza un risultato economico e giuridico molto differente da quello che può realizzarsi con la vendita diretta del complesso aziendale perché il socio, titolare della partecipazione emessa in relazione al conferimento di azienda non può ritenersi, nemmeno dal punto di vista economico, come l'effettivo proprietario dell'azienda conferita²¹.

Perché diversi sono i regimi di responsabilità che derivano dall'essere cedente o cessionario piuttosto che conferente o conferitario di aziende o di partecipazioni. La vendita dell'azienda, in particolare, espone il cessionario a responsabilità che sono invece estranee a colui che acquista le partecipazioni e questo rappresenta un effetto finale, di tipo economico e giuridico, estremamente rilevante²².

Lo stesso deve dirsi con riferimento alla società conferitaria, visto che l'alternativa vendita/conferimento con acquisto della partecipazione da parte dei soci ha effetti diretti, a tacer d'altro, sul patrimonio societario e sul rapporto società-soci.

L'esperienza della Cassazione, in applicazione dell'art. 20, DPR n.131/86

L'esame dei più recenti precedenti della giurisprudenza di legittimità, in relazione a casi di conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni, conferma simile ricostruzione.

 La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha ritenuto di dover applicare l'art. 20, DPR n.131/86, ad ipotesi solo apparentemente riconducibili al caso qui in esame.

Quando la Corte ha equiparato conferimento e vendita dell'azienda ciò è avvenuto in fattispecie chiaramente elusive in cui un privato conferiva un immobile gravato (per la quasi totalità del proprio ammontare) da mutuo ipotecario. In questo modo, attraverso il conferimento dell'immobile e del debito, la società conferitaria si accollava quest'ultimo e riconosceva una partecipazione al conferente pari alla differenza tra valore dell'immobile e passività ricevuta. La partecipazione veniva poi venduta agli altri soci della società²³. È però evidente che in questa ipotesi è lo stesso accollo del mutuo (che rappresentava una passività che non incrementava il valore dell'immobile e quindi a questo non

²⁰ Che è tale nella lettura della giurisprudenza di legittimità, non invece in quella della dottrina. Sia consentito rinviare a T.Tassani, "Cessione onerosa di beni e contratti d'impresa nell'imposizione indiretta", in *Rass.trib.*, 2009, pag.1692 ss..

²¹ "La titolarità delle azioni o quote, infatti, non permette l'esercizio da parte del socio delle facoltà inerenti al diritto di proprietà (ad esempio la facoltà di affittarla, di ipotecarne le componenti immobiliari, di disporne nei modi consentiti dalla legge), né permette, per altro verso, l'imputabilità al socio degli oneri connessi alla proprietà del bene (ad esempio le imposte sul possesso di determinati beni aziendali, le spese relative alla manutenzione di tali beni o anche gli eventuali obblighi di risarcimento che potrebbero derivare dal loro improprio utilizzo" (Assonime, Imposta di registro – Interpretazione e riqualificazione degli atti, in *Approfondimenti*, n. 5/09, 6).

²² M.Cerrato, "Elusione fiscale ed imposizione indiretta nelle operazioni societarie", in *AA.VV.*, *Elusione ed abuso nel diritto tributario*, Milano, 2009, 396.

²³ Cass., sent. n. 2713/02; ID., sent. n.14900/01.

inerente) da parte della conferitaria a rappresentare, in termini concreti, il “corrispettivo” per l’immobile in questo modo conferito.

La Corte di Cassazione ha equiparato simile fattispecie a quella della vendita diretta dell’azienda (applicando la disciplina corrispondente) proprio perché vi era una piena equivalenza, dal punto di vista giuridico ed economico.

Considerando “*la natura dell’effetto giuridico (finale) dei loro comportamenti*”, la qualificazione fiscale del comportamento realizzato è data:

“dall’insieme dei negozi collegati strutturalmente, per identità dei soggetti e dell’oggetto, e funzionalmente per il contributo parziale e strumentale che ciascuno dei negozi, che pure si succedono nel tempo, dà alla formazione progressiva di un’unica fattispecie identificabile attraverso un determinato effetto giuridico finale”²⁴.

Nell’ipotesi di conferimento di azienda cui segua la cessione di partecipazioni, invece, tale equivalenza non si ripete, se non, e tale caso potrebbe essere dubbio, quando la società cui si cede la partecipazione totalitaria poi proceda all’incorporazione della società partecipata.

Alla conclusione della non elusività della fattispecie in esame giunge peraltro la dottrina che si è in questi anni occupata del tema²⁵.

Un’ultima osservazione risulta necessaria, sul punto.

Le due operazioni (vendita dell’azienda da una parte; conferimento di azienda + cessione di partecipazioni dall’altra) si presentano indubbiamente come alternative, nel senso che si pongono dinanzi all’operatore economico come strade parallele, ed in questo senso differenti, che possono essere percorse nel momento in cui lo stesso intenda “disfarsi” del complesso aziendale. Tuttavia, tale “alternatività” dei comportamenti negoziali, non accompagnata però dalla piena equivalenza degli effetti economico-giuridici, non può essere considerata sufficiente per applicare il principio del divieto dell’abuso del diritto e, quindi, sindacare l’opzione imprenditoriale sulla base del criterio delle “valide ragioni economiche”. Affermare il contrario equivarrebbe ad ampliare in modo sostanzialmente indefinito i confini del principio del divieto di abuso del diritto, perché porterebbe, in buona sostanza, a ritenere che ogni volta che il contribuente ha la possibilità di optare per regimi giuridici e scelte economiche diversi ma tra loro alternativi, avrebbe comunque l’obbligo di scegliere quello fiscalmente più oneroso.

Tale soluzione, coincide inoltre con quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria. Anche recentemente, in un caso in cui si discuteva di abuso del diritto comunitario, la Corte di Giustizia ha ripetuto il principio secondo cui:

“i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività economiche, nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali” e che “il soggetto passivo, nel caso in cui possa scegliere tra differenti operazioni, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permetta di limitare la contribuzione fiscale”²⁶.

Principio che poco si distanzia da quello affermato in passato dalla stessa Corte di Cassazione, secondo cui:

“l’impiego di forme contrattuali e/o organizzative che consentono un minor carico fiscale costituisce esercizio della libertà d’impresa e di iniziativa economica”²⁷.

²⁴ Cass., sent. n. 2713/02.

²⁵ E. Della Valle, “L’elusione nella circolazione indiretta del complesso aziendale”, in AA.VV., Il regime fiscale delle operazioni straordinarie, Torino, 2009, 567; G. Zizzo, “Sull’elusività del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione”, in Giust.trib., 2008, 279 M.Cerrato, op.cit., 393.

²⁶ Corte Giustizia CE, sent. C-277/09 del 22/12/10, Rbs, pp. 53-54; ID., sent. Halifax, cit..

²⁷ [Cass., Sez.Trib., sent. n. 25374/08](#).

Ed in questa stessa direzione, a ben vedere, si muovono anche le pronunce di parte della giurisprudenza di merito, che hanno valutato come non elusive fattispecie assai simili a quella oggetto del presente parere, richiamando la “libertà dell'imprenditore” di decidere in che modo riorganizzare la propria impresa, optando, senza che possa configurarsi abuso, tra diverse soluzioni giuridiche ed economiche²⁸.

La natura non indebita dei vantaggi conseguiti in caso di conferimento di azienda con cessione successiva delle partecipazioni

Vi è poi un ulteriore elemento da considerare, per valutare come non elusiva l'operazione di conferimento di azienda con cessione successiva delle partecipazioni. Si è detto come, per ritenere un comportamento elusivo, questo deve risultare “indebito” secondo l'ordinamento tributario.

Per valutare questo elemento, dobbiamo prendere in considerazione l'art.176, co.3 Tuir, che, come già accennato, prevede che non possa essere considerato “elusivo” il conferimento di azienda effettuato al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, nelle imposte dirette, tramite la successiva cessione delle partecipazioni.

Attraverso l'art.176, co.3 Tuir, l'ordinamento tributario mostra di non “disapprovare”, ma anzi di “incoraggiare”, simile scelta negoziale, alternativa a quella della cessione onerosa della azienda.



La domanda risulta allora la seguente: nonostante la norma sia inserita nel Tuir e faccia riferimento all'art.37-*bis* DPR n.600/73, può riconoscersi alla stessa un campo di applicazione che consideri anche l'imposta di registro (e le imposte ipo-catastali)?

La risposta, a nostro avviso, deve essere positiva.

In primo luogo, per una ragione di coerenza interna del sistema fiscale, che deve spingere ad una “interpretazione adeguatrice”, basata sul canone costituzionale di razionalità, che giunga a considerare come “non indebito” l'eventuale vantaggio ottenibile dalla operazione descritta tanto nel settore delle imposte dirette quanto in quello delle imposte indirette.

Diversamente ritenendo, si qualificerebbe la fattispecie in esame come pienamente legittima ai fini della determinazione del reddito di impresa ed “abusiva” e quindi inopponibile al Fisco, ai fini della determinazione delle imposte di registro ed ipo-catastali. Conclusione non accettabile, dopo che la stessa Corte di Cassazione ha ritenuto sussistente un principio generale, nell'intero ordinamento tributario, di un divieto dell'abuso del diritto, di cui le singole norme (come l'art. 37 *bis*, DPR n.600/73) costituiscono mera specificazione.

In questa direzione, peraltro, sono le affermazioni di una recente giurisprudenza di merito, che ha valorizzato la necessità di un'interpretazione coerente alla luce del sistema fiscale²⁹.

Infine, occorre osservare come, attraverso l'art.176, co.3 Tuir, il Legislatore fiscale abbia evidenziato in modo molto chiaro una via alternativa, tramite la quale giungere al risparmio d'imposta, che il contribuente può percorrere anche quando la propria motivazione è solo quella del vantaggio fiscale.

In questo senso, può dirsi che il Legislatore “incoraggi” gli operatori al conferimento di azienda seguito da cessione di partecipazioni, indipendentemente dalla sussistenza di specifiche ed ulteriori ragioni economiche. E, in termini concreti, esattamente questo è avvenuto a partire dall'1/01/04, data di entrata in vigore della riforma Ires.

²⁸ CTP Milano, sent. n.388/10; CTP Treviso, sent. n.76 del 30/6/2010; *contra* CTP Firenze, sent. n.150/07.

²⁹ CTP Treviso, sent. n. 41 del 22/4/10.

Se ora si ritenesse che la medesima operazione giuridica, in questo modo sollecitata dal Legislatore, sia invece “abusiva” ai fini delle imposte indirette, con la inopponibilità della medesima al Fisco, la conseguenza sarebbe quella di un'evidente violazione del principio del legittimo affidamento e di buona fede oggettiva, principi di rango costituzionale che reggono il rapporto tra Fisco e contribuente e che sono anche alla base della elaborazione del principio del divieto di abuso.

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – 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		“La fiscalità delle operazioni straordinarie” – 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
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – 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
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – 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		“Scadenario” – 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 Valcarenghi
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

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

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.