

In evidenza



Notizie *Flash*

Pronto il codice tributo per la compensazione dei ruoli sopra i 1.500 euro



Focus di pratica professionale

Fabbricati rurali: per l'esenzione Ici serve un adeguato accatastamento



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Lease back: tassazione graduale della plusvalenza conseguita

Sommario



Notizie *Flash*

- In Gazzetta il decreto sulla compensazione ruoli scaduti pag.4
- La Camera vota la fiducia al decreto *Milleproroghe* pag.4
- Pronto il codice tributo per la compensazione dei ruoli sopra i 1.500 euro pag.4
- Codici tributo per scommesse, concorsi pronostici e giochi pag.4
- Entro il 31 marzo il primo invio del modello Eas per gli enti associativi pag.4
- Prima casa, Iva agevolata per le migliorie anche se fuori dal capitolato d'appalto pag.5
- Trattamento Iva dei “buoni acquisto o regalo” pag.5
- Iva ordinaria per la cessione dei diritti di quote di tonno rosso pag.5
- Modifiche agli Ifrs con un regolamento pag.5
- Versamento imposte assicurazioni: F24 telematico obbligatorio dal 1° febbraio pag.5
- Diffuse le specifiche tecniche di Unico PF, Mini e Parametri pag.6
- Diffuse le specifiche tecniche di Irap 2011 pag.6
- Diffuse le specifiche tecniche di 770 Ordinario e Semplificato 2011 pag.6
- Studi di settore: il Fisco deve motivare perché disattende le ragioni del contribuente pag.6
- Deducibili solo le schede carburante complete, ma il Fisco deve provare l'abuso del diritto pag.6
- L'Ufficio ha il potere di rinnovare l'atto annullato con autotutela pag.7
- Aggiornamento *software* F24 *on line* e procedura di controllo pag.7
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – gennaio 2011 pag.7
- TFR: coefficiente di rivalutazione – gennaio 2011 pag.7



Focus di pratica professionale

- [Fabbricati rurali: per l'esenzione Ici serve un adeguato accatastamento](#) pag.8
- [Attività del commercialista svolta attraverso il CED: quando si configura l'incompatibilità](#) pag.14



Fisco e Estero

- [Il rimborso dell'Iva nelle cessioni ai viaggiatori stranieri](#) pag.18



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Lease back: tassazione graduale della plusvalenza conseguita](#) pag.25



Scadenario

- [Principali scadenze dall'1 al 15 marzo 2011](#) pag.30



Master in 6 incontri a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00



MASTER IN OPERAZIONI STRAORDINARIE

Inquadramento giuridico, contabile, fiscale delle operazioni di riorganizzazione societaria nella pratica professionale

PADOVA Hotel B4 NET dal 10 marzo 2011

MILANO Hotel Michelangelo dal 22 marzo 2011



QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 1.400,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Sconto 20% per possessori Privilege Card

OFFERTA SPECIALE

Per partecipanti con meno di 35 anni
e per chi si iscrive 20 giorni prima
della data di inizio del corso

€ 1.050,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni

[Clicca qui](#)

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



MANOVRA FINANZIARIA

[Ministero Finanze](#)
[decreto](#)
[10/02/11](#)
[G.U.](#)
[18/02/10](#)
[n.40](#)



In Gazzetta il decreto sulla compensazione ruoli scaduti

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale **n.40 del 18 febbraio**, il **decreto del 10 febbraio 2011** del Ministero delle Finanze, che attua l'art.31, co.1, secondo periodo, del D.L. n. 78/10, sulle modalità di compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante i crediti relativi alle stesse imposte. Il decreto è in vigore dal 18 febbraio.

In materia si veda l'approfondimento pubblicato nello scorso numero, a pag.8 e ss.

[Camera](#)
[DDL](#)
[25/02/11](#)
[Sito Web](#)



La Camera vota la fiducia al decreto Milleproroghe

Il 25 febbraio, la Camera ha votato la fiducia posta dal Governo sull'approvazione del maxi-emendamento interamente sostitutivo del disegno di legge, già approvato dal Senato, di conversione del D.L. n. 225 del 29 dicembre 2010. Il decreto dovrebbe essere approvato in via definitiva dal Senato nella seduta del 26 febbraio.

Le principali misure di interesse saranno riepilogate nel prossimo numero della rivista.

CODICI TRIBUTO

[R.M.](#)
[21/02/11](#)
[n.18](#)



Pronto il codice tributo per la compensazione dei ruoli sopra i 1.500 euro

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.18**, relativamente al divieto della compensazione in presenza di debiti per ruoli superiori ai €1.500, ha istituito il codice tributo "Ruol", per pagare i ruoli utilizzando, anche parzialmente, eventuali crediti d'imposta con modello "F24 Accise". Il modulo di versamento unificato è disponibile esclusivamente in formato elettronico sul sito delle Entrate. Il codice da utilizzare si trova all'interno della sezione "Accise/monopoli e altri versamenti non ammessi in compensazione", in corrispondenza degli "importi a debito versati".

[R.M.](#)
[24/02/11](#)
[n.23](#)



Codici tributo per scommesse, concorsi pronostici e giochi

Con la **risoluzione n.23 del 24 febbraio**, l'Agenzia delle Entrate ha istituito 24 codici tributo per il versamento dell'imposta unica accertata, degli interessi e delle relative sanzioni, mediante il modello F24 Accise, sui concorsi pronostici e sulle scommesse.

ENTI NON PROFIT

[C.M.](#)
[24/02/11](#)
[n.6](#)



Entro il 31 marzo il primo invio del modello Eas per gli enti associativi

Cambia lo scadenziario per la compilazione e l'invio telematico del modello Eas da parte degli enti associativi non commerciali. C'è tempo fino al 31 marzo 2011, infatti, per trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dei dati e delle informazioni di natura fiscale. La modifica dei termini di presentazione del modello Eas è stata introdotta, come ricorda la **circolare n.6/E** dell'Agenzia delle Entrate, diffusa il **24 febbraio**, dal decreto Milleproroghe, D.L. n.225/10, che nel posticipare al 31 marzo del 2011 le scadenze relative a determinati regimi giuridici, elenca tra questi anche i termini per l'invio del modello Eas: innanzitutto, gli enti già esistenti alla data di entrata in vigore del D.L. n.185/08 (29 novembre 2008) dovranno presentare il modello entro il 31 marzo 2011. La stessa scadenza vale anche per gli enti che si sono costituiti successivamente al 29 novembre 2008 e, quindi, dopo l'entrata in vigore del decreto n.185/08, istitutivo del modello Eas, a patto che il sessantesimo giorno scada prima del 31 marzo 2011. La comunicazione, con il modello, va presentata all'Agenzia entro sessanta giorni dalla data di costituzione da tutti gli enti per i quali il termine di sessanta giorni dalla costituzione scade a decorrere dal 31 marzo 2011, cioè sia nel caso in cui la scadenza coincide con questa data sia qualora le sia successiva.

Un approfondimento in materia sarà pubblicato prossimamente.

IVA

Prima casa, Iva agevolata per le migliorie anche se fuori dal capitolato d'appalto

Via libera all'aliquota Iva agevolata al 4% per i lavori edilizi di miglioramento sulla prima casa. È questo, in sintesi, il contenuto della **risoluzione n.22/E** che riconosce la possibilità di applicare l'Iva in misura ridotta agli interventi extracapitolato commissionati a una ditta appaltatrice da un contribuente in possesso dei requisiti prima casa. Un'agevolazione valida a patto che l'immobile rimanga un'abitazione non di lusso anche dopo l'esecuzione dei lavori. Secondo le Entrate, i lavori di miglioramento svolti dall'appaltatore non sono classificabili come interventi di ristrutturazione edilizia, dato che l'alloggio non è ancora completamente realizzato. Al contrario, queste prestazioni rientrano nel processo di costruzione del fabbricato e consistono nell'inserimento di materiali particolari o nell'uso di accorgimenti costruttivi destinati a rendere la prima casa più funzionale. Di conseguenza, nulla osta all'applicazione ai lavori extracapitolato del regime Iva agevolato, di norma riservato ai fabbricati costruiti ex novo.

[R.M.](#)
[22/02/11](#)
[n.22](#)



Trattamento Iva dei "buoni acquisto o regalo"

Non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione i "buoni acquisto o regalo" acquistati da aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali e spendibili per un importo pari al valore facciale per l'acquisto di beni e/o servizi presso una rete di esercizi commerciali convenzionati. Ne consegue che la circolazione del buono medesimo non comporta anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto e non assume rilevanza ai fini Iva. Con la **risoluzione n.21 del 22 febbraio**, le Entrate hanno richiamato le precedenti indicazioni fornite per i "buoni benzina", fornite con due risalenti circolari (n.502598 del 1/08/74 e n.27 del 9/08/76).

[R.M.](#)
[22/02/11](#)
[n.21](#)



Iva ordinaria per la cessione dei diritti di quote di tonno rosso

Le quote di tonno rosso, cedibili per espresso regolamento del Ministero delle Politiche Agricole, sono inquadrabili tra le componenti dell'impresa ed in particolare nella categoria dei beni immateriali, al pari delle licenze, concessioni e simili. Ne consegue che le cessioni dei diritti "quote tonno rosso" debbano essere assoggettate ad Iva con aliquota ordinaria, ai sensi dell'art.3, co.2 del dpr n.633/72. **R.M. n.20/E**.

[R.M.](#)
[22/02/11](#)
[n.20](#)



CONTABILITÀ E BILANCIO

Modifiche agli IFRS con un regolamento

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale L 46 del 19 febbraio 2011, il **Regolamento UE n.149/11** della Commissione del **18 febbraio 2011** che adotta "Miglioramenti agli IFRS". La maggior parte delle modifiche sono chiarimenti o correzioni degli IFRS esistenti, oppure modifiche conseguenti ai cambiamenti precedentemente apportati agli IFRS.

[Commissione Ue](#)
[regolamento](#)
[18/02/11 n.149](#)
[Guce](#)
[19/02/11 L 46](#)



IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI




Versamento imposte assicurazioni: F24 telematico obbligatorio dal 1° febbraio

Dopo il periodo transitorio, scaduto il 31 gennaio, va a regime il versamento telematico, tramite il modello F24-Accise, delle imposte e dei contributi dovuti sui premi assicurativi riscossi. La **risoluzione n.19/E** fornisce chiarimenti in merito alle modalità di versamento e istituisce un nuovo codice identificativo "70", da utilizzare quando il pagamento, tramite F24-Accise, è effettuato da un rappresentante fiscale, con addebito sul proprio conto corrente. Ai fini identificativi dei soggetti e per accedere ai servizi telematici dell'Agenzia, è necessario il possesso del codice fiscale. Pertanto, le imprese assicuratrici aventi sede principale negli Stati dell'Unione europea, comprese quelle residenti in Paesi dell'Unione economica e Monetaria dell'Unione europea, quali, ad esempio, la Norvegia, operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi, sono tenute a richiederlo.



[R.M.](#)
[21/02/11](#)
[n.19](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

<p>Agenzia Entrate provvedimento 16/02/11 Sito Web</p> 	<p>Diffuse le specifiche tecniche di Unico PF, Mini e Parametri</p> <p>Con provvedimento delle Entrate del 16 febbraio, pubblicato sul proprio sito <i>web</i>, il 21 febbraio, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nel modello di dichiarazione Unico 2011-PF, nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri e nella comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica, nonché dei dati riguardanti le scelte per la destinazione dell'otto e del cinque per mille dell'Irpef.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Strumenti - Specifiche tecniche - Specifiche tecniche Unico Persone fisiche, Unico Mini, Parametri (Imprese e professionisti))</p>
<p>Agenzia Entrate provvedimento 16/02/11 Sito Web</p> 	<p>Diffuse le specifiche tecniche di Irap 2011</p> <p>Con provvedimento delle Entrate del 16 febbraio, pubblicato sul proprio sito <i>web</i>, il 22 febbraio, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione dei dati contenuti nel modello di dichiarazione Irap 2011.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Strumenti - Specifiche tecniche - Irap 2011)</p>
<p>Agenzia Entrate provvedimento 16/02/11 Sito Web</p> 	<p>Diffuse le specifiche tecniche di 770 Ordinario e Semplificato 2011</p> <p>Con provvedimento delle Entrate del 16 febbraio, pubblicato sul proprio sito <i>web</i>, il 22 febbraio, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni modello 770/2011 Ordinario e modello 770/11 Semplificato, relativi all'anno 2010.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Strumenti - Specifiche tecniche - 770/2011 Ordinario e 770/2011 Semplificato)</p>

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 24/02/11 n.4582</p> 	<p>Studi di settore: il Fisco deve motivare perché disattende le ragioni del contribuente</p> <p>La motivazione dell'atto di accertamento parametrico emesso dal Fisco non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello <i>standard</i> prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate. Lo ha ribadito la sentenza della Cassazione n.4582 del 24 febbraio, con cui la Corte conferma l'orientamento che aveva espresso nella recente pronuncia n.3923/11 (<i>si veda la notizia pubblicata a pag.6 dello scorso numero della rivista</i>), dando ragione al contribuente che, per giustificare lo scostamento, aveva dimostrato di aver diminuito i prezzi a causa della concorrenza dei supermercati aperti nella zona sede della sua attività di ferramenta.</p>
<p>Cassazione sentenza 18/02/11 n.3947</p> 	<p>Deducibili solo le schede carburante complete, ma il Fisco deve provare l'abuso del diritto</p> <p>Sono deducibili dall'azienda i costi per le schede carburante soltanto nel caso in cui siano compilate con tutti i dati identificativi dell'automezzo, il numero di chilometri percorsi a fine mese e quelli dei km finali rilevabili dal contachilometri. Il principio è contenuto nella corposa sentenza n.3947 del 18 febbraio 2011 della Corte di Cassazione che, è intervenuta di nuovo pro-contribuente anche sul tema abuso del diritto. Secondo la Corte, l'Amministrazione Finanziaria deve contestare l'elusione fiscale soltanto in relazione a operazioni commerciali non simulate, ma realmente volute ed immuni da invalidità ed è il Fisco che deve provare "il risparmio fiscale".</p>

[Cassazione
sentenza
23/02/11
n.4372](#)



L'Ufficio ha il potere di rinnovare l'atto annullato con autotutela

L'Amministrazione Finanziaria ha il potere di rinnovare un atto impositivo affetto da nullità esercitando la facoltà di autotutela nell'annullare l'atto invalido e nell'emettere un nuovo atto contenente i requisiti previsti per la sua validità. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la **sentenza n.4372 del 23 febbraio**, ritenendo corretta la procedura del Fisco che aveva annullato un atto sprovvisto di tutte le aliquote applicate per la determinazione dell'Irpef, non trattandosi per la Corte di un atto integrativo. Inoltre nel provvedimento si ribadisce che le sentenze di cessazione della materia del contendere sono inidonee ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate
software
Sito Web



Aggiornamento software F24 on line e procedura di controllo

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 2.3.9** del 22/02/11 del *software* F24 on line;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare -

Versare - F24 - Compilazione e invio -Software di compilazione)

- **la versione 1.3.5** del 22/02/11 del *software* F24 cumulativo intermediari;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare -

Versare - F24 cumulativo intermediari - Compilazione e invio -Software di compilazione)

- **la versione 2.2.5** del 22/02/11 della **procedura di controllo** dei modelli F24 telematici;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare -

Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

ADEMPIMENTI

Istat
comunicato
23/02/11



Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – gennaio 2011

Con **comunicato** dello **scorso 23 febbraio**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di dicembre 2010, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 101,2. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 2,2%.

TFR: coefficiente di rivalutazione – gennaio 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di gennaio 2011 è pari a 0,421749.



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.



Fabbricati rurali: per l'esenzione Ici serve un adeguato accatastamento

La recente [interrogazione parlamentare n. 5-04067 del 19 gennaio 2011](#) riaccende l'attenzione sul tema dei fabbricati rurali, di fatto confermando l'interpretazione oltremodo restrittiva fornita sul tema dalla Cassazione.

La questione trae origine da una sentenza presa a Sezioni Unite, [n.18565 del 21 agosto 2009](#), riguardante il riconoscimento dell'esenzione per i fabbricati rurali, esenzione che secondo il parere costante dei giudici della Suprema Corte risulta strettamente vincolata alla corretta categoria catastale dell'immobile stesso, con evidenti conseguenze in termini di necessità di controllare (e adeguare continuamente) gli accatastamenti dei fabbricati utilizzati in ambito agricolo.

Sul punto si ricorda che la questione della ruralità dei fabbricati è stata oggetto di un intervento legislativo con carattere interpretativo nell'ambito del D.L. n.207/08:

**art.23, co.1-bis, D.L. n.207/08
(conv. L. n.14/09)**

"... non si considerano fabbricati le unità immobiliari, anche iscritte o iscrिवibili nel catasto fabbricati, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità"

Ai fini Ici, infatti, in precedenza mancava una specifica previsione che riconoscesse l'esenzione ai fabbricati provvisti dei requisiti di ruralità: con norma interpretativa (quindi valida anche per i periodi d'imposta pregressi), il D.L. n.207/08 ha dato copertura a tale lacuna.


L'interrogazione parlamentare

La citata interrogazione parlamentare si esprime sul dibattito che ha visto contrapposte le ragioni dei Comuni, basate sui ragionamenti proposti dalla Cassazione (che tra un attimo saranno esaminati), a quelle dei contribuenti esercenti attività agricola, che invece sostengono la non debenza dell'Ici.

Nell'ambito di tale confuso panorama è stata avanzata una richiesta di chiarimento al *question time* in Commissione Finanze della Camera dei Deputati del 19 gennaio 2010. Con la risposta 5-04067, il Governo dimostra di allinearsi in tutto e per tutto con la tesi avanza dalla Cassazione, affermando come nella sostanza l'interpretazione proposta dalla giurisprudenza sia ormai del tutto consolidata. Se l'abitazione, il deposito attrezzi, la stalla o la serra sono censiti al Catasto dei Fabbricati in una categoria catastale diversa da A/6 o D/10 (la prima categoria riguarda gli abitativi, la seconda i fabbricati strumentali), non vi può essere alcun dubbio circa il fatto che con riferimento a tali immobili l'Ici dovrà essere corrisposta al Comune nel cui territorio detto immobile è ubicato, senza la necessità di condurre alcuna verifica ulteriore sulla sussistenza dei requisiti di ruralità. In altre parole:

il classamento in una categoria diversa da quelle esplicitamente previste per i fabbricati rurali è sufficiente ad escludere un fabbricato dall'esonero Ici.

Sono quindi state ritenute completamente irrilevanti anche le eccezioni sollevate relativamente alle difficoltà nell'ottenere dai locali uffici catastali i classamenti nella categorie catastali A/6 e D/10 (in molte province pare del tutto impossibile ottenere l'iscrizione dei fabbricati in dette categorie):

 occorre quindi concludere che il corretto classamento è un requisito imprescindibile per poter accedere alla ruralità e, quindi, all'esenzione dell'Ici.

La conclusione della citata interrogazione parlamentare sgombra il campo da ogni dubbio di sorta:

“In pratica, a legislazione vigente, non paiono sussistere in materia residui dubbi interpretativi per effetto delle ripetute affermazioni giurisprudenziali della Corte di Cassazione”.

È quindi il Governo stesso che conferma l'interpretazione data dalla giurisprudenza.


La sentenza n.18565/09 della Cassazione

Con tale premessa è quindi di primaria importanza riscoprire il contenuto della citata sentenza n.18565/09 – come detto presa a Sezioni Unite – e ripercorrere l'intero ragionamento proposto. A maggior ragione per il fatto che a tale sentenza ne sono seguite numerose altre, sempre in seno alla giurisprudenza di legittimità, del medesimo tenore¹. Il parere della Corte è fondato sulla seguente affermazione:

“lo ius superveniens [l'esenzione introdotta dal 207/08, n.d.a] in qualche misura valorizza la scelta esegetica compiuta dal ricordato orientamento giurisprudenziale [in primis quella della citata sentenza 15321/08, n.d.a.], portando l'attenzione sulla decisività della classificazione catastale come elemento determinante per escludere (o affermare) l'assoggettabilità ad Ici di un “fabbricato”.”

L'introduzione dell'esplicita esenzione anche ai fini Ici (introdotta dal D.L. n.207/08) per i fabbricati rurali è certamente importante per escludere da imposta tali fabbricati, ma a condizione che essi possano effettivamente qualificarsi quali rurali: e fin qui nessun può nutrire alcun dubbio di sorta.

La parte più delicata contenuta nella pronuncia delle Sezioni Unite consiste nell'individuazione dell'elemento atto a riconoscere la ruralità ai fabbricati: la convinzione diffusa, avvalorata dalla [C.M. n.50/E/00](#), era quella per cui, indipendentemente dall'accatastamento che il fabbricato possedeva, la ruralità doveva essere riconosciuta quando venivano rispettati i requisiti dell'art.9 del D.L. n.557/93. Per quanto qui interessa, secondo quanto affermato in tale documento di prassi, la rendita attribuita al fabbricato rurale si sarebbe dovuta considerare elemento identificativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio, qualora questo non potesse soddisfare i requisiti di ruralità. Secondo il parere dell'Agenzia, la rendita attribuita ai fabbricati avrebbe assunto autonoma rilevanza fiscale unicamente nel caso in cui fossero venuti a mancare i requisiti stabiliti per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati di cui ai co.3 e 3-bis dell'art.9 del D.L. n.557/93, come modificato dal DPR n.138/98 (e oggi si deve aggiungere dal D.L. n.159/07). Sulla base di tali considerazioni si era soliti dire che la rendita attribuita ai fabbricati rurali aveva esclusiva valenza “inventariale”.

 La Cassazione pone invece l'accento sul dato catastale: poiché esistono specifiche categorie catastali dedicate ai fabbricati rurali (A/6 per i fabbricati a destinazione abitativa e D/10 per quelli a destinazione strumentale), il contribuente se ritiene rurale il proprio fabbricato dovrà accertarsi che sia stata attribuita la corrispondente categoria catastale e, qualora ravvisi un accatastamento che ritenga non corretto, deve attivarsi nei tempi e nei modi previsti dalla legge, per la contestazione del classamento ricevuto.

La sentenza osserva che l'errato classamento non può essere successivamente eccepito in sede di domanda di rimborso dell'Ici pagata (ovvero, si deve aggiungere, in sede di

¹ Si ricordano, in particolare, le 81 Sentenze depositate il 22 giugno 2010, la sent. n.7102/10, la sent. n.8845/10, la sent. n.13563/10.

opposizione ad un avviso di accertamento per il pagamento dell'Ici non versata in virtù dell'invocata esenzione, come nel caso trattato ad esempio nella sentenza n.7102/10). La questione sarà invece oggetto di valutazione da parte del giudice tributario direttamente in sede di richiesta di rimborso Ici solo ed esclusivamente nel caso in cui il fabbricato sia sprovvisto della rendita catastale in quanto non iscritto in catasto (sarebbe meglio affermare, ancora iscritto al Catasto dei Terreni).

Il Comune, secondo la Corte, è "... *privo di autonoma legittimazione nella causa relativa alla rendita catastale...* ", il che porta a concludere che:

"... il provvedimento di attribuzione della quale, una volta divenuto definitivo, vincola non solo il contribuente, ma anche l'ente impositore, tenuto ad applicare l'imposta unicamente sulla base di quella rendita, costituente il presupposto di fatto necessario ed insostituibile per tutta l'imposizione fiscale che la legge a tale dato commisura".

Pertanto il Comune, verificando ad esempio una stalla per il ricovero degli animali classificata in categoria D/8, altro non potrà fare che provvedere direttamente all'accertamento, senza prodursi in alcuna considerazione ulteriore; allo stesso modo il contribuente avrà quale unica strada non certo quella della contestazione dall'atto impositivo ma piuttosto, se i termini sono ancora pendenti, dovrà procedere a contestare il classamento attribuito dall'Agenzia del Territorio.

Pertanto, dal punto di vista operativo – in ragione dell'Interpretazione proposta dalla Cassazione a SS.UU. – ci si potrebbe trovare a dover affrontare una delle seguenti situazioni.

Caso 1

Il contribuente riceve un avviso di accertamento per un fabbricato D/8 in possesso dei requisiti di ruralità

È necessario contestare il classamento dell'immobile attribuito dall'Agenzia del Territorio; a seguito della rettifica catastale (in D/10), il Comune sarà tenuto ad annullare l'atto di accertamento. Nel caso in cui il contribuente proponga, invece, un nuovo accatastamento in D/10 (ad esempio perché il precedente classamento in D/8 non è più contestabile ovvero perché tale categoria catastale è stata proposta dallo stesso contribuente tramite un DOC.FA), l'esenzione decorrerà dal momento in cui sarà iscritto agli atti catastali il nuovo classamento.

Caso 2

Il contribuente richiede un rimborso per imposta erroneamente versata per un fabbricato rurale censito in categoria D/8

In tale situazione la richiesta non potrà avere immediato accoglimento. Prima di tutto occorre richiedere la rettifica del classamento catastale erroneamente attribuito dall'Agenzia del Territorio, e solo successivamente inoltrare istanza di rimborso (attenzione al termine quinquennale di cui al co.164 della L. n.296/06).

Caso 3

Il comune notifica un avviso di accertamento per un fabbricato in categoria D/10 privo dei requisiti di ruralità

Il Comune, per pretendere l'imposta dal contribuente, dovrà prima di tutto contestare l'accatastamento di tale immobile:

- se la rendita attribuita dall'Agenzia del Territorio è errata dall'origine chiederà la rettifica della rendita;
- se, invece, ritiene che il fabbricato abbia perduto successivamente i requisiti di ruralità dovrà attivarsi ai sensi del co.336 della L. n.311/04 per la modifica del classamento.

La richiesta viene inoltrata al contribuente che dovrà provvedere alla modifica della rendita catastale; se il contribuente resta inerte, provvederà d'ufficio l'Agenzia del Territorio. La nuova rendita attribuita, ai sensi del co.337, avrà effetto dal momento in cui i requisiti di ruralità sono venuti meno, a patto che tale momento è individuato nella richiesta di riaccatastamento.

Caso 4

Il Comune intende negare il rimborso per un fabbricato in categoria D/10 ma privo dei requisiti di ruralità

Il rimborso potrà essere negato solo prevista contestazione del classamento (*si veda il precedente caso 3*).

Caso 5

Il contribuente intende chiedere il rimborso per un fabbricato rurale, non censito, per il quale ha erroneamente versato l'imposta

Il contribuente può presentare direttamente istanza di rimborso. Se il Comune non ritiene sussistenti i requisiti di ruralità rifiuta il rimborso. Avverso tale rifiuto il contribuente propone ricorso presso la competente CTP e spetterà al giudice valutare la sussistenza dei requisiti di ruralità.

Caso 6

Il Comune intende accertare un fabbricato privo dei requisiti di ruralità, censito al Catasto dei Terreni

In questo caso, poiché il fabbricato è privo di rendita, il Comune deve prima attivarsi per il classamento dell'immobile. Al riguardo si possono presentare due situazioni:

- immobili per i quali è stata attivata la procedura ex art.2, co.36 del D.L. n.262/06, in base alla quale l'Agenzia del Territorio, sulla base delle informazioni fornite dall'AGEA, dai telerilevamenti e dai sopralluoghi, individua periodicamente i fabbricati non censiti e quelli che hanno perso i requisiti di ruralità, invitando i contribuenti all'accatastamento. Con riferimento a tali immobili il "decreto mille proroghe" prevede il termine del 30/04/11 per la regolarizzazione da parte dei contribuenti, in difetto se ne occuperà l'Agenzia del Territorio;
- immobili che non rientrano negli elenchi di cui al precedente punto. Il Comune dovrà inoltrare richiesta di accatastamento ai sensi del co.336 L. n.311/04 (*si veda il precedente caso 3*).

La materia diventa particolarmente delicata sulla base delle seguenti considerazioni:

- prima di tutto si deve ricordare che l'esistenza dei requisiti di ruralità non è immutabile nel corso del tempo. Per quanto affermato, se viene meno – ovvero si acquisisce – il diritto alla ruralità, non sarà più sufficiente valutare la sussistenza dei requisiti, ma occorrerà procedere alla variazione catastale (con i costi evidentemente connessi);
- in seconda battuta si ricorda che l'Agenzia del Territorio nella [circolare n.7/T](#) del 15 giugno 2007, proprio in tema di fabbricati rurali, ha affermato che "... si ritengono compatibili con l'attività agrituristica, ed in genere con la ruralità dell'immobile, la destinazione residenziale, cui è attribuita una delle categorie del gruppo A (escluse A1 o A8 e quelle che hanno caratteristiche di lusso), in presenza di unità immobiliare utilizzata anche quale abitazione dell'imprenditore, e gli immobili con classamento nelle categorie C/2, C/3, C/6 e C/7." Pertanto, alla luce della sentenza in commento, considerando che i fabbricati asserviti all'attività agrituristica sono considerati al co.3-bis dell'art.9 del D.L. n.557/93, si dovrebbe ritenere adeguato esclusivamente un

classamento nella categoria D/10, con conseguente disconoscimento dell'esenzione per i fabbricati censiti in categorie diverse. Tale posizione, peraltro, è stata poi ribadita dalla stessa Agenzia del Territorio con la [nota n.10933 del 22 febbraio 2010](#), sostenendo la tesi dell'irrelevanza del dato catastale.

- ➔ infine – ma viene da dire soprattutto – sarà necessario prestare particolare attenzione al termine a disposizione del contribuente per contestare il classamento del fabbricato, sia con riferimento alla categoria catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio a seguito di richieste presentate prima dell'applicazione del DOC.FA ex DM 701/94, quanto per rettifiche di una rendita proposta attraverso il DOC.FA. Se il classamento di un determinato immobile è diverso da A/6 o D/10, una volta passato tale termine per impugnarlo sarà anche perso definitivamente il diritto all'esenzione dell'immobile (quindi la stalla di cui sopra sarà soggetta ad ICI). Salvo ovviamente proporre nuovo classamento in categoria rurale, che però esplicherà effetti solo a decorrere dalla data della proposizione.

Quello che più lascia perplessi è il fatto che nella sentenza n.18565/09 la Cassazione non fa alcuna menzione della disciplina prevista dal DPR n.138/98, se non per il fatto che al co.2 tale provvedimento aveva riformato i criteri per il riconoscimento della ruralità (sui quali successivamente è intervenuto, con una nuova revisione, il D.L. n.159/07). In particolare, pare opportuno riflettere su due commi dell'art.1 di tale provvedimento:

co.3	<i>“Ai fini inventariali, le unità immobiliari già censite al catasto edilizio urbano non sono oggetto di variazione qualora vengano riconosciute rurali, ai sensi dell'articolo 2.”</i>
co.5	<i>“Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale "D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite.”</i>

Normalmente si sarebbe portati a concludere per una dimenticanza dei giudici, ma trattandosi di un grado di giudizio tanto elevato (Sezioni Unite della Cassazione) occorre fare uno sforzo interpretativo ulteriore per cercare di trovare un logico coordinamento tra la pronuncia e tale disposizione:

- ➔ poiché l'art.2 del DPR n.138/98 ha revisionato la disciplina dei fabbricati rurali strumentali all'attività agricola (precedentemente erano trattati congiuntamente a quelli abitativi), pare possibile affermare che i due commi richiamati siano da riferirsi ai soli fabbricati strumentali. Pertanto, la pronuncia della Cassazione circa l'obbligatoria classificazione nella categoria D/10 parrebbe interessare solo i fabbricati accatastati successivamente al 27 maggio 1998 (sia quelli di nuova costruzione, sia quelli che erano iscritti precedentemente al Catasto dei Terreni e successivamente sono stati iscritti al Catasto dei Fabbricati). Per quelli che a tale data risultavano già iscritti, la ruralità dovrebbe essere riconosciuta indipendentemente dalla categoria catastale. Questo potrebbe essere sensato, anche se nella sentenza non viene fatto alcun riferimento al fatto che il fabbricato oggetto della controversia fosse o meno già iscritto nel Catasto dei Fabbricati.
- ➔ Per quanto riguarda i fabbricati a destinazione abitativa non pare applicabile la richiamata moratoria, pertanto non pare lecito fare la medesima distinzione. Occorrerebbe quindi concludere che per tali fabbricati in ogni caso un accatastamento in categoria catastale diversa da A/6 comporta il disconoscimento della ruralità (e quindi dell'esenzione ai fini ICI). Sul punto, peraltro, occorre ricordare che la lett.e) del co.3 dell'art.9 del D.L. n.557/93 ha stabilito che:

“... i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n.408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali”.

Se le abitazioni rurali devono essere necessariamente A/6, allora perché il Legislatore si è curato di escludere gli A/1 e gli A/8? Tale puntualizzazione, alla luce dell'interpretazione della Suprema Corte, risulterebbe del tutto superflua.

Si potrebbe risultare noiosi ad invocare ogni volta sul medesimo tema un intervento chiarificatore del Legislatore, ma è evidente che la questione della ruralità – che pareva archiviata dopo il D.L. n.207/08 – è stata prepotentemente riaperta dalla nuovo filone interpretativo recato dalla Cassazione e confermato nell'interrogazione parlamentare.

GIORNATA DI STUDIO
MARZO/APRILE 2011

MATURA CFP

IL BILANCIO IN 2 INCONTRI

MARZO 2011	BILANCIO 2011: Adempimenti, novità e controllo contabile	BILANCIO 2011: Reddito di impresa e Tassazione Irap	APRILE 2011
------------	---	--	-------------

PRIMA MEZZA GIORNATA €100,00+IVA SECONDA MEZZA GIORNATA €100,00+IVA

QUOTA PACCHETTO 2 MEZZE GIORNATE

€175,00+IVA (anzichè €200,00+IVA)

[SCARICA LA BROCHURE](#) [ACCEDI AL SITO](#)

INFO: Tel. 045 82 01828 - mail: convegni@euroconference.it



Attività del commercialista svolta attraverso il CED: quando si configura l'incompatibilità

Come disposto dall'art.4 del D.Lgs. n. 139/05, istitutivo dell'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, l'esercizio della professione del Dottore o Ragioniere commercialista è incompatibile con lo svolgimento, anche in forma non prevalente né abituale, di alcune attività specificatamente dettagliate.

Coloro che si trovano in una situazione d'incompatibilità non possono esercitare la professione del Dottore o Ragioniere commercialista, potendo richiedere l'iscrizione in un Elenco speciale, tenuto anch'esso dal Consiglio dell'Ordine di appartenenza.

Chi esercita la professione, pur in presenza di una situazione d'incompatibilità, compie una violazione di legge idonea a determinare, una volta completato il previsto *iter* accertativo nel termine prescrizione di cinque anni, nei casi più gravi²³ la cancellazione dall'Ordine stesso, con tutte le conseguenze che ciò determina nei confronti della Cassa Nazionale di Previdenza di appartenenza⁴.

In questo intervento affronteremo la specifica disciplina dettata con riferimento all'attività d'impresa, svolta dall'iscritto, a mezzo società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione (es. CED), nonché i confini di compatibilità dell'attività del commercialista con l'assunzione di partecipazioni e/o cariche societarie.

La disciplina delle incompatibilità del commercialista

L'articolo 4, in precedenza richiamato, ripropone la disciplina delle incompatibilità, contenuta precedentemente nell'art.3 del DPR n.1067/53 (per i Dottori Commercialisti) e nell'art.3 del DPR n.1068/53 (per i Ragionieri e Periti Commerciali), apportandovi però alcune modifiche.

Come correttamente evidenziato nella [Nota interpretativa](#) emanata dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili il 13 ottobre 2010, le precedenti Circolari (n.11/03 e n.20/04) del Cndc, interpretative dell'art.3, DPR n.1067/53, "*devono intendersi superate e sostituite dalle presenti note interpretative*"⁵. Sotto un profilo generale, le limitazioni indicate nella norma costituiscono una restrizione della generale libertà d'iniziativa economica costituzionalmente garantita.

Secondo la giurisprudenza⁶, tali limitazioni trovano ragione d'essere, non violando quindi principi costituzionalmente garantiti, in quanto ritenute strumentali al raggiungimento del "superiore" interesse pubblico connesso all'esercizio dell'attività professionale, principio questo oggi affermato anche dall'art.5 del Codice Deontologico⁷.

² Vedasi art. 19 del *Procedimento per la valutazione delle incompatibilità* approvato con decreto emesso dal Direttore Generale della Giustizia civile in data 18 luglio 2003, in G.U. n. 172 del 26 luglio 2003; tale disciplina si rende applicabile qualora, nel momento di "ricezione", da parte della Segreteria dell'Ordine, della notizia di possibile situazione di incompatibilità, tale causa sia ancora in essere. Nel caso in cui la causa di incompatibilità risulti già rimossa, vi è l'obbligo, da parte dell'Ordine competente, nel rispetto del termine prescrizione prima detto, di attivare un procedimento disciplinare, comminando se del caso, una delle sanzioni previste dall'art.52, D.Lgs. n.139/05.

³ L'accertamento di una situazione d'incompatibilità nei confronti di un iscritto non determina infatti l'automatica iscrizione dello stesso nell'Elenco speciale, essendo possibile tale iscrizione, ai sensi di quanto prevede l'ultimo comma dell'art.34 del D.Lgs. n. 139/05, solo su richiesta dell'interessato.

⁴ Ai sensi di quanto dispone l'art. 22 del citato *Procedimento per la valutazione delle incompatibilità*, le delibere di cancellazione devono essere notificate alla Cassa Nazionale di Previdenza di appartenenza.

⁵ Al fine di meglio comprendere la portata della normativa, si riporta, [in allegato](#), il testo integrale del citato art.4, D.Lgs. n.139/05.

⁶ Cass. civ., sez. unite, sent. n. 2848/76; Cass. civ., sez. unite, sent. n. 1143/81 e sent. n.2119/81.

⁷ "*Il professionista ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse pubblico. Soltanto nel rispetto dell'interesse pubblico egli potrà soddisfare le necessità del proprio cliente*".

Diversamente dal passato, le nuove regole disciplinanti l'incompatibilità presuppongono il *concreto esercizio* dell'attività ritenuta incompatibile, a nulla rilevando, quindi, la mera assunzione della *sola qualità*.

Esempio

Esemplificando, un dottore commercialista può essere al contempo anche notaio (mera qualità), senza che ciò determini un'automatica causa d'incompatibilità all'esercizio dell'attività professionale di dottore commercialista, non potendo però contemporaneamente e concretamente esercitare di fatto anche la professione notarile, pena l'incompatibilità prevista dal primo comma, lett. a) del citato art.4.

La situazione d'incompatibilità che più frequentemente può riguardare un iscritto all'Ordine, è quella, disciplinata alla lett.c), del primo comma dell'art.4, relativa all'esercizio, anche non prevalente né abituale, di un'**attività di impresa**.

L'espressa previsione della non prevalenza né abitualità nell'esercizio di tale attività determina l'assoluta irrilevanza di ogni concetto di prevalenza (rispetto al volume dell'attività professionale), rendendosi incompatibili, secondo la citata nota, anche i c.d. atti isolati di commercio.

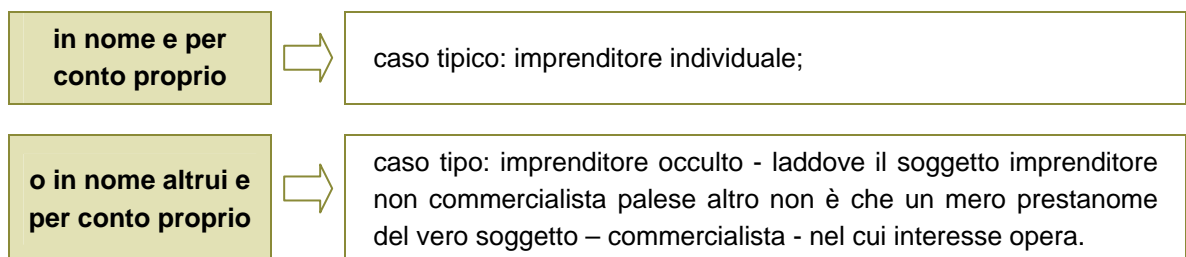
Come detto in precedenza, affinché si possa configurare l'incompatibilità è necessario che l'attività incompatibile sia concretamente svolta.

Quando si sia in presenza per l'iscritto, anche di "qualità" di imprenditore (ad esempio presenza di una posizione Iva aperta quale imprenditore individuale), si dovrà valutare l'esistenza di eventuali elementi probatori tesi ad acclarare "*sostanzialmente ed incontrovertibilmente*"⁸ il mancato esercizio di tale attività.

La citata Nota riportando alcune esemplificazioni di situazioni idonee ad escludere, pur in presenza di "qualità" d'imprenditore, l'incompatibilità, fa riferimento a:

- posizione CCIAA inattiva (connessa ad assenza di costi e ricavi);
- posizione Iva inattiva;
- posizione CCIAA e Iva attiva ma assenza di costi e ricavi ed investimenti indispensabili;
- assenza di luogo di svolgimento dell'attività, se necessario;
- dichiarazioni scritte (autocertificazioni, dichiarazioni sostitutive di certificazioni e dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà, rilasciati da terzi a titolo di prova).

È opportuno evidenziare come l'incompatibilità operi in presenza di esercizio (concreto) dell'attività d'impresa svolta:



A contrario, viene invece correttamente affermato⁹ che laddove il commercialista operi quale institore o procuratore dell'imprenditore, ovvero quale suo mandatario senza rappresentanza, non opera alcuna incompatibilità, in quanto l'incarico viene svolto nell'interesse del mandante-cliente.

⁸ Vedasi Nota interpretativa, pag. 12.

⁹ Vedasi Note interpretativa, pag. 23.

Attività d'impresa riguardante società di servizi strumentali o ausiliari all'esercizio della professione

Dopo aver esaminato la disciplina generale, analizziamo nello specifico la problematica connessa all'esercizio da parte del dottore o ragioniere commercialista di un'attività d'impresa svolta per il tramite delle c.d. società "di mezzi" o "di servizi", società che generalmente svolgono attività quali:

- la tenuta della contabilità generale od Iva;
- l'invio telematico delle dichiarazioni;
- la domiciliazione e la segreteria societaria;
- la tenuta della contabilità paghe e simili;
- i servizi di segreteria per lo studio professionale, ecc..

Il secondo comma dell'art.4 citato, per lo svolgimento, da parte dell'iscritto, di tale attività, stabilisce una deroga alla disciplina generale di incompatibilità, escludendola in presenza di società di servizi "*strumentali o ausiliari*" all'esercizio della professione.

Nel commentare tale esclusione, il Cndcec¹⁰ limita però l'applicazione di tale deroga, condizionandola, come vedremo, alla verifica della prevalenza del fatturato "professionale" sul fatturato della società di servizi¹¹.

Secondo il documento, infatti, "*l'incompatibilità è senz'altro esclusa nel caso in cui la società di "mezzi" o di "servizi", in cui l'iscritto abbia un interesse economico prevalente e ricopra le cariche sopra descritte con ampi o tutti i poteri, **abbia come unico cliente il professionista stesso***" in quanto in tal caso i servizi offerti dalla società sarebbero indubbiamente qualificabili come "strumentali" o "ausiliari".

Nel caso in cui (assai frequente) il CED avesse **anche (o solo) clienti terzi**, l'esclusione non opererebbe sempre, ma solo in caso di prevalenza del fatturato individuale dell'iscritto (di cui alla posizione Iva individuale e/o alla quota spettante del fatturato dello studio associato) rispetto alla quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile.

Qualora la società di servizi sia partecipata da una pluralità d'iscritti all'albo, la prevalenza di fatturato sopra descritta andrà determinata facendo riferimento alla percentuale di partecipazione agli utili del singolo professionista.

In assenza di tale prevalenza, sempre secondo il documento, i servizi offerti da detto CED non possono qualificarsi come "strumentali" o "ausiliari" all'esercizio della professione, facendo quindi fuoriuscire tale ipotesi dalla deroga di cui al secondo comma. Analizziamo i seguenti esempi:

Esempio 1

- Fatturato individuale del commercialista 150 mila euro.
- CED Srl partecipato per il 60% dal medesimo professionista con fatturato complessivo di 200 mila euro.

Compatibilità in quanto il fatturato individuale quale commercialista (150) è maggiore del pro-quota allo stesso attribuibile dal CED ($200 \times 60\% = 120$).

Esempio 2

- Fatturato dello studio associato Alfa 500 mila euro; quota spettante al dottore commercialista XY 50%.
- CED srl partecipato per il 70% dal dott comm XY 500 mila euro.

Incompatibilità in quanto il pro quota spettante del fatturato dello studio associato ($500 \times 50\% = 250$) è inferiore al pro-quota allo stesso attribuibile per il CED ($500 \times 70\% = 350$).

¹⁰ Vedasi paragrafo 4.2, pag. 22.

¹¹ La Nota interpretativa (pag.22) argomenta tale limitazione, non presente nel testo normativo, affermando che la mancata prevalenza del fatturato professionale sul fatturato dell'attività di servizi, rende non qualificabili come "strumentali" o "ausiliari" tali società, facendole quindi fuoriuscire dal campo di applicazione della deroga di cui al secondo comma dell'articolo 4.

⇒ Le ulteriori condizioni di incompatibilità

L'assenza della "prevalenza" del fatturato professionale sul fatturato dell'attività di servizi non rende automatica l'incompatibilità.

In linea con quanto previsto per l'accertamento di una situazione d'incompatibilità da parte dell'iscritto in presenza di una sua partecipazione nel Capitale sociale di una qualsiasi società di capitali, occorre che egli abbia nella società di servizi un **interesse economico prevalente e ricopra cariche societarie con ampi poteri gestionali**.

Come indicato nella Nota interpretativa a commento del caso 11, l'interesse economico è prevalente quando il dottore o ragioniere commercialista eserciti un'influenza rilevante o notevole, oppure il controllo sulla società.

L'interesse economico è prevalente altresì quando l'investimento patrimoniale non sia irrilevante con riferimento al patrimonio personale dell'iscritto.

Tale influenza o controllo si ravvisa in presenza di tutte le situazioni di cui all'art. 2359 c.c..

La sola esistenza di un interesse economico prevalente di per sé non è sufficiente a rendere configurabile l'incompatibilità.

Sempre la Nota interpretativa, a commento del caso 12 trattante l'ipotesi di iscritto all'albo socio unico di società di capitali, afferma che la posizione di socio prevalente di società di capitali è incompatibile con l'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile *"solo quando ad essa si abbini un concreto esercizio di attività d'impresa da parte dell'iscritto, attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori"*.

Conclusioni

Al fine di verificare la sussistenza di una causa d'incompatibilità in capo ad un iscritto all'Ordine dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili in presenza di partecipazione nel Capitale sociale di una società di servizi, occorre procedere alle seguenti verifiche:

- 1) accertare la sussistenza della prevalenza della quota parte di fatturato della società di servizi allo stesso imputabile rispetto al proprio fatturato individuale;
- 2) accertare l'esistenza, in seno alla società di servizi, di un interesse economico prevalente;
- 3) accertare l'esistenza di un concreto esercizio dell'attività d'impresa attraverso poteri (di fatto o di diritto) gestori



Solo laddove sussistano **tutte e tre** le suddette condizioni, si avrà una situazione d'incompatibilità rilevante ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dal citato art.4, D.Lgs. n.139/05.

Ovviamente¹², qualora si accerti che, di fatto, l'iscritto socio di società di capitali, formalmente non gestore, in realtà gestisca la società attraverso prestanomi o fiduciari, si renderà operante l'incompatibilità.

¹² Vedasi Nota interpretativa, pag. 15.



Il rimborso dell'Iva nelle cessioni ai viaggiatori stranieri

Il privato cittadino residente o domiciliato al di fuori del territorio doganale dell'Unione Europea può beneficiare dello sgravio dell'Iva per gli acquisti effettuati in Italia.

Tale beneficio, regolato dall'art.38-*quater* del DPR n.633/72, è subordinato al verificarsi di ben determinate condizioni.

Oggetto del presente contributo sarà, pertanto, quello di analizzare:

- i casi in cui spetta il predetto beneficio;
- le condizioni che devono essere rispettate;
- e quali sono gli adempimenti da porre in essere da parte dei soggetti coinvolti.

Vale la pena ricordare che lo sgravio dell'Iva è una facoltà concessa al cedente (il rivenditore non è obbligato ad applicare il disposto del citato art.38-*quater*), costituendo, di fatto, un'agevolazione che esso può sfruttare per aumentare le vendite - dal momento che, di fatto, si realizza una diminuzione di prezzo per l'acquirente - ed ampliare la gamma dei servizi messi a disposizione del cliente. Per procedere allo sgravio dell'imposta sono previste due differenti modalità, di seguito commentate.

Presupposti soggettivi

Come già anticipato, la disposizione in commento è applicabile qualora il **cliente** (c.d. "viaggiatore extra-comunitario") sia un **privato** consumatore (non titolare di partita Iva) **domiciliato o residente fuori** del territorio doganale della **Comunità Europea**.

In passato ci si era chiesti se i presupposti della residenza e del domicilio erano da intendersi alternativi, o meno; ad oggi, in virtù delle modifiche apportate al testo della norma e del precedente chiarimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria¹³, non sussistono dubbi circa l'alternatività del predetto requisito.

Ma vi è di più: l'agevolazione in commento è applicabile anche alle vendite effettuate nei confronti di privati cittadini di nazionalità italiana, o di un altro Stato membro, domiciliati o residenti al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea per ragioni di lavoro¹⁴.

Per contro, **sono** in ogni caso **esclusi dall'agevolazione**:

- i soggetti "privati" residenti o domiciliati nella Repubblica di San Marino (per tali soggetti rimane applicabile l'art.71, DPR n.633/72);
- i soggetti "privati" residenti o domiciliati in un altro Paese membro dell'UE;
- i soggetti residenti o domiciliati fuori dall'UE che siano soggetti Iva nel loro Paese.

L'Amministrazione Finanziaria¹⁵ ha poi precisato che la condizione del domicilio/residenza al di fuori del territorio doganale dell'UE deve risultare, "[...] in maniera inequivocabile, dal passaporto o da altra idonea documentazione e che tale circostanza sia rappresentata al cedente all'atto dell'acquisto di beni".

Dal punto di vista del **cedente** non vi sono particolari considerazioni da effettuare, se non quanto precisato con la R.M. n.126/E/1998/130278. Premesso che l'agevolazione è prevista, in genere, per le cessioni effettuate da **dettaglianti**, nel citato documento veniva chiesto se l'agevolazione spetti anche qualora le vendite in oggetto siano poste in essere da parte di commercianti all'ingrosso.

¹³ R.M. n. 207/97.

¹⁴ Di fatto, l'agevolazione è concessa anche ai soggetti domiciliati o residenti in Paesi "extra-UE", anche se in possesso di doppio passaporto (si vedano l'art.1, co. 1, lett. a), L. n. 28/97 e la C.M. n.145/98).

¹⁵ R.M. n. 206/95.

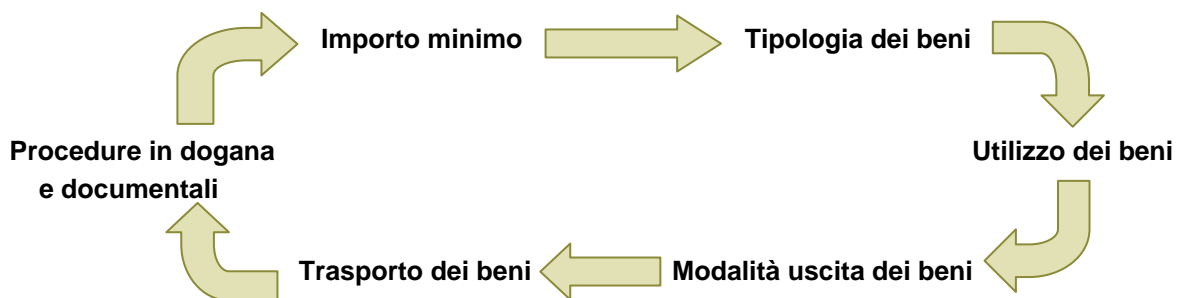
In linea generale, atteso che la vendita all'ingrosso consiste in cessioni di notevoli quantitativi a soggetti che a loro volta esercitano attività commerciali, l'agevolazione non è fruibile. Tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che:

“non si esclude l'estendibilità della disposizione ai grossisti che abbiano ottenuto l'iscrizione al REC e l'autorizzazione amministrativa anche per il commercio al dettaglio, sempreché le cessioni al minuto avvengano in appositi locali, distinti da quelli destinati alla vendita all'ingrosso”.

Nella sostanza, è possibile fruire della disposizione agevolativa anche per le cessioni effettuati da grossisti che esercitino anche l'attività di vendita al dettaglio, e sempreché i beni non siano ceduti in quantità sproporzionata rispetto a quella normalmente rientrante nell'uso personale o familiare dell'acquirente.

Presupposti oggettivi

La fruibilità dello sgravio Iva è inoltre soggetta al verificarsi dei seguenti presupposti:



Il cedente italiano può applicare l'art. 38-*quater* per le cessioni effettuate nei confronti dei “viaggiatori stranieri” e destinate al loro **uso personale o familiare**, se di **importo non inferiore ad €154,94**.

L'Amministrazione Finanziaria¹⁶ ha precisato che il termine “beni destinati ad uso personale e familiare” deve essere inteso:

“nella sua più ampia accezione, ritenendovi pertanto inclusi anche i beni ad uso non esclusivamente personale del viaggiatore, ma anche di eventuali suoi familiari non viaggiatori. Peraltro, quale principio utile alla soluzione dei casi dubbi, si suggerisce di tenere conto della circostanza che i beni presentati in Dogana, per poter usufruire dell'agevolazione in questione, devono comunque essere privi in via generale di qualsiasi interesse commerciale”.

In linea di massima, le categorie che possono rientrare nelle disposizioni in commento sono:

- abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori;
- piccoli mobili, oggetti di arredamento e di uso domestico;
- articoli sportivi;
- oggetti di oreficeria e di gioielleria;
- apparecchi radiotelevisivi ed accessori;
- alimentari;
- giocattoli;
- computer ed accessori;
- strumenti ed accessori musicali;
- apparecchi di telefonia;
- cosmetici;
- accessori per autoveicoli;
- prodotti alcolici e vitivinicoli.

¹⁶ R.M. n.58/E/VII-15-343 dell'11/04/97 e C.M. n.145/E/98/52505 del 10/06/98.

Con riferimento all'importo minimo agevolabile – pari ad € 154,94 – va rilevato che si riferisce ad un acquisto presso un unico punto vendita e risultante da un'unica fattura. Il citato limite deve inoltre essere considerato al lordo dell'Iva. Non rileva in alcun modo il prezzo unitario del singolo bene acquistato.

Esempio 1

Vladimir, viaggiatore russo, si reca in un negozio di abbigliamento e acquista diversi articoli:

- ➔ un paio di scarpe, ad un prezzo di € 300 (Iva inclusa);
- ➔ un paio di pantaloni, ad un prezzo di € 100 (Iva inclusa).

Nel caso in cui il commerciante si renda disponibile ad applicare lo sgravio dell'Iva, indipendentemente dalla modalità, l'acquisto risulterà interamente agevolabile se la cessione avviene mediante emissione di un'unica fattura.

Diversamente, nel caso in cui venissero emesse due distinte fatture, una per le scarpe ed una per i pantaloni, risulterebbe agevolabile solo l'acquisto delle scarpe.

Esempio 2

Atsuko, viaggiatrice giapponese, si reca in due differenti giorni nel medesimo negozio di abbigliamento per effettuare alcuni acquisti:

- ➔ il giorno 14/05/10, acquista ad un prezzo di € 100 (Iva inclusa) un paio di scarpe;
- ➔ il giorno 16/05/10, acquista ad un prezzo di € 50 (Iva inclusa) una sciarpa.

Nel caso in cui il commerciante si renda disponibile ad applicare lo sgravio dell'Iva, indipendentemente dalla modalità, gli acquisti non risulteranno agevolabili in quanto il commerciante avrà provveduto ad emettere due differenti fatture (nei giorni in cui si sono verificate le vendite), entrambe inferiori alla soglia prefissata.

Un'ulteriore condizione è costituita dalla modalità di trasporto dei beni acquistati al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea.

È, infatti, espressamente previsto che i beni devono essere trasportati nei bagagli personali del viaggiatore extra-comunitario.

Sul punto sia l'Agenzia delle Dogane che l'Amministrazione Finanziaria sono intervenute fornendo opportuni chiarimenti; in particolare, per quanto attiene il trasporto aereo, i beni possono viaggiare:

- ➔ come bagaglio a mano;
- ➔ come bagaglio stivato (c.d. bagaglio "appresso");
- ➔ come bagaglio non accompagnato¹⁷.

Nell'ipotesi di trasporto dei beni come bagaglio non accompagnato è stato precisato¹⁸ che, ai fini e per gli effetti dell'art.38-*quater*, gli Uffici doganali possono provvedere all'apposizione del prescritto visto sull'originale della fattura che venga presentata a corredo di una LTA relativa a beni spediti come bagaglio non accompagnato; è poi necessario che, sulla LTA, vi sia identità tra la merce ivi descritta e quella indicata sulla fattura stessa, nonché coincidenza tra il nominativo del mittente e quello del destinatario dei beni spediti. Inoltre, sulla LTA devono essere annotati gli estremi del medesimo documento di riconoscimento del mittente straniero (passaporto o altro documento equipollente) che risultino indicati, ai sensi dell'art.38-*quater* richiamato, sulla fattura di vendita.

¹⁷ In base alle disposizioni IATA (*International air transport association*), per bagaglio a mano deve intendersi l'insieme di oggetti personali che il viaggiatore può portare con sé nella cabina dell'aeromobile mentre il bagaglio appresso (o di stiva) indica la pluralità dei colli che il medesimo affida alla compagnia aerea affinché vengano inoltrati alla destinazione finale del suo viaggio, dove egli provvede a ritirarli presso l'aerostazione arrivi passeggeri. La definizione, bagaglio non accompagnato identifica, invece, i beni personali che il viaggiatore affida alla compagnia aerea per la spedizione a destinazione, il ritiro dei quali avviene presso l'aerostazione arrivi merci. In tale ipotesi, l'operazione, è oggetto di un contratto di trasporto aereo che si perfeziona mediante l'emissione della c.d. lettera di trasporto aereo (LTA), compilata dalla compagnia aerea (vettore) dietro istruzioni del mittente; tale documento non è negoziabile e costituisce il titolo di legittimazione al trasporto dei beni (Circ. n. 280/D/2913 del 03/12/98).

¹⁸ Circ. n. 280/D/2913 del 03.12.1998.

In ogni caso, il viaggiatore dovrà lasciare l'Italia con **diretto scalo** nel proprio Stato di appartenenza¹⁹. L'Agenzia delle Dogane ha quindi precisato che l'ipotesi del diretto scalo nel proprio Stato di appartenenza si verifica anche nel caso in cui il viaggiatore sia:

“munito di un unico biglietto di viaggio con destinazione finale Paesi terzi e di doppia carta di imbarco (c.d. "through check-in"). In tale ipotesi, si può considerare quale ufficio doganale di uscita dal territorio comunitario, tenuto ad apporre il visto sulla fattura di acquisto dei beni destinati all'uso personale o familiare del turista, l'ufficio doganale nazionale di partenza presso il quale il viaggiatore effettua l'unico check-in e riceve due carte di imbarco, una per il primo volo nazionale o comunitario e l'altra per la successiva destinazione finale extracomunitaria”²⁰.

L'uscita dei beni dal territorio doganale della Comunità Europea deve avvenire entro il terzo mese successivo all'effettuazione della cessione; il mancato rispetto del predetto limite temporale comporta il venir meno dell'agevolazione.

La procedura di sgravio/rimborso

L'articolo 38-*quater* prevede due differenti modalità per attivare l'agevolazione in commento:



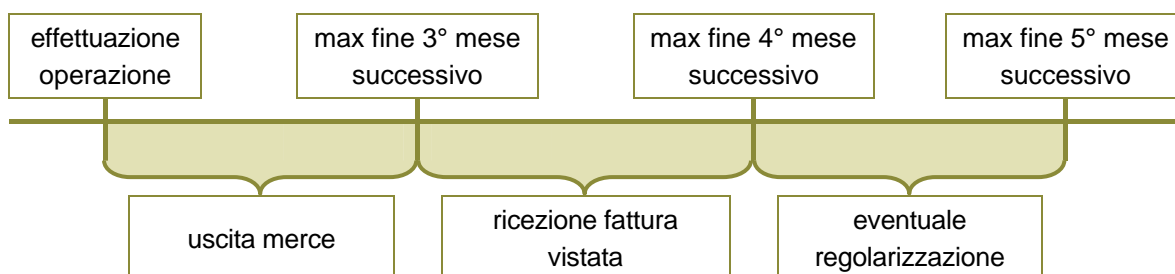
Nel primo caso (che per convenzione chiameremo **“sgravio diretto”**) il dettagliante italiano provvede ad emettere fattura senza addebito dell'Iva, indicando che si tratta di **operazione non imponibile** ai sensi dell'art.38-*quater*, co.1, DPR n.633/72.

Sulla fattura emessa dal cedente devono essere riportati gli estremi del passaporto, o di altro documento equipollente; ad onor del vero, gli stessi dati possono essere riportati anche dall'acquirente dopo l'emissione della fattura, purché prima dell'ottenimento del visto doganale²¹. Tale fattura sarà annotata nel registro delle vendite (ovvero dei corrispettivi) distintamente dalle altre operazioni.

Il viaggiatore dovrà quindi trasportare i beni al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, ed entro il quarto mese successivo (sempre rispetto l'effettuazione dell'operazione) deve restituire la fattura vistata dalle Dogane al cedente.

Il cedente provvederà, quindi, ad allegare la fattura vistata all'esemplare in proprio possesso, al fine di giustificare la non imponibilità dell'operazione.

Qualora la fattura non venga restituita nei termini, essendo venuti meno i requisiti richiesti dalla norma, il cedente dovrà provvedere a regolarizzare l'operazione entro il mese successivo emettendo apposita variazione in aumento per l'importo dell'Iva a suo tempo non addebitata.



¹⁹ Circ. n. 171/D/2925 del 03.08.1999.

²⁰ Circ. n. 4/D del 11.02.2004.

²¹ L'articolo 1, co.356, della Finanziaria per il 2006 ha, infatti, modificato l'art. 38-*quater* prevedendo che l'indicazione degli estremi del passaporto debbano essere indicati prima dell'apposizione del visto da parte delle Dogane, non essendo più necessaria – ancorché consigliata – l'annotazione in sede di fatturazione; sarà la fattura vistata dalle Dogane, sulla quale sono riportati i predetti dati e che viene inoltrata al cedente, che costituirà il documento che comprova la corretta applicazione dello sgravio.

È evidente che questa procedura comporta il rischio per il cedente, qualora non gli venga restituita la fattura vistata dalle Dogane, di dover versare all'Erario l'Iva sulla vendita effettuata pur non avendola incassata.

Infatti, la mancata restituzione della fattura vistata comporta l'obbligo di emettere ed annotare una nota di variazione con addebito dell'Iva ai sensi dell'art.26, DPR n.633/72, e successivamente di procedere al relativo versamento, con le evidenti difficoltà nel provvedere al recupero dell'imposta nei confronti dell'acquirente *extra-comunitario*. Proprio per tale rischio è consigliabile l'applicazione della seconda procedura (che per convenzione chiameremo "**rimborso successivo**"), che consente al cedente di non esporsi direttamente all'eventuale inadempimento da parte dell'acquirente.

Il comma 2 prevede, infatti, che al momento della vendita il cedente emetta **fattura con addebito dell'imposta**, pur evidenziando che si tratta di un'operazione effettuata ai sensi dell'art.38-*quater*, co. 2, DPR n.633/72.

L'acquirente dovrà, come nel caso precedente, procedere al trasporto dei beni al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, ed entro il quarto mese successivo (sempre rispetto l'effettuazione dell'operazione) deve restituire la fattura vistata dalle Dogane al cedente. A questo punto il cedente potrà emettere una nota di variazione per recuperare l'imposta "a credito" e procedere al rimborso dell'Iva al viaggiatore tramite lo strumento concordato in sede di acquisto (ad es.: bonifico bancario, assegno bancario, etc.).

Nel caso in cui il cedente non riceva la fattura vistata nei termini non deve essere effettuata alcuna variazione, dato che l'Iva è stata regolarmente applicata.



Il secondo caso analizzato rappresenta di certo la procedura che è maggiormente in grado di tutelare il cedente nel caso in cui il viaggiatore non adempia agli obblighi richiesti dalla norma.

🌿 Per agevolare tale ultima procedura sono così nate le c.d. **società di tax refund** che si pongono come terzo soggetto interposto nell'operazione di rimborso dell'imposta, e che procedono all'anticipazione dell'Iva da rimborsare al viaggiatore.

Nel momento in cui ci si avvale dei servizi delle società di *tax refund* si viene a creare un **rapporto trilaterale** (negoziante – viaggiatore – società di *tax refund*) sul quale, a seconda dei differenti rapporti contrattuali stabiliti tra le parti, è necessaria una breve analisi.

L'utilizzo dei servizi prestati dalle società di *tax refund*

Le società di *tax refund*, che procedono all'anticipazione del credito Iva ai viaggiatori *extra-comunitari*, possono instaurare col commerciante differenti tipologie di rapporti, ad esempio:

- 🕒 la società di **tax refund corrisponde un compenso al commerciante** che aderisce alla propria rete di servizi (in questo caso i ricavi della società sono da ritenersi gli onorari addebitati al viaggiatore, al quale di fatto verrà rimborsata meno Iva dell'effettivo spettante);
- 🕒 la società di **tax refund addebita un corrispettivo al commerciante** per la prestazione dei servizi offerti;
- 🕒 la società di **tax refund addebita al solo viaggiatore il corrispettivo** per la prestazione di servizi effettuata.

Prima di andare ad analizzare il trattamento Iva dei suddetti compensi/corrispettivi, è il caso di descrivere le varie fasi della procedura di rimborso dell'imposta.

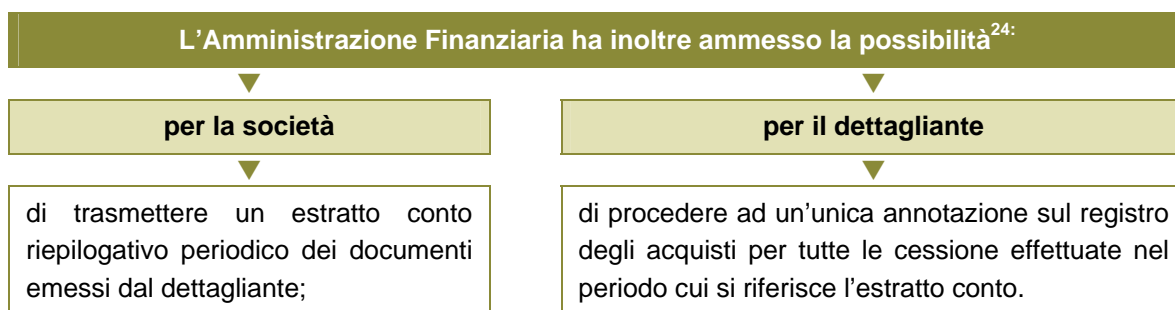
Il commerciante conferisce alla società di *tax refund* (di seguito "società"), che normalmente opera nei principali aeroporti, città e valichi di frontiera, la gestione della procedura del rimborso Iva.

La società consegna al commerciante, per ciascun punto vendita, una serie di moduli prestampati – c.d. "*tax free shopping cheque*" - che saranno utilizzati dal commerciante al momento della cessione in luogo della fattura²². Se sono presenti diversi punti vendita, solitamente, la società consegna differenti serie di "*tax free shopping cheque*".

Tale documento, al momento della vendita al viaggiatore, viene compilato nelle sue parti essenziali e consegnato al cliente.

Il cliente lo consegnerà in Dogana per l'apposizione del visto. Il documento vistato, che costituisce il titolo per il rimborso dell'Iva, dovrà essere presentato presso una delle sedi della società che provvederà al rimborso dell'Iva secondo le modalità concordate (in contanti, tramite accredito su carta di credito, etc.).

La società invierà quindi il documento vistato al dettagliante affinché proceda all'annotazione sul registro degli acquisti, senza che sia necessaria l'emissione di una nota di variazione ex art.26, DPR n.633/72²³.



Dal punto di vista della società, i principali passaggi da seguire sono²⁵:

1. raccolta dei "*tax free shopping cheque*" consegnati dai viaggiatori;
2. verifica dei "*tax free shopping cheque*" (apposizione visto Dogane e ricezione entro il terzo mese dall'acquisto);
3. apposizione della data di ricezione dei "*tax free shopping cheque*", e microfilmatura e memorizzazione su supporto magnetico o con procedure elettroniche;
4. trasmissione al dettagliante degli originali²⁶ e degli estratti conto riepilogativi.

Il dettagliante dovrà provvedere alla comunicazione al competente Ufficio dei dati della società che risulta depositaria, anche se solo temporaneamente, degli originali dei "*tax free shopping cheque*".

Il rapporto società di *tax refund* - dettagliante

Nell'ipotesi in cui la società corrisponda un compenso al dettagliante ci si deve chiedere, innanzitutto, a che titolo viene riconosciuto. Tale inquadramento è, infatti, necessario al fine di definirne il corretto trattamento Iva. Tra le differenti ipotesi configurabili, già commentate da parte dell'Amministrazione Finanziaria²⁷, vi sono le seguenti:

²² La possibilità di utilizzare i "*tax free shopping cheque*" è stata confermata da parte del Ministero delle Finanze con le RR.MM. n. 505184/87 e n.601594/89 (da ritenersi ancora attuali).

²³ C.M. n. 51/390675 del 16/06/82.

²⁴ R.M. n. VI-12-1882 del 15/02/94.

²⁵ R.M. n. VI-12-1882 del 15/02/94 e R.M. n. 71 del 4/03/02.

²⁶ L'Agenzia delle Entrate ha comunque ammesso la possibilità che i documenti originali vengano conservati dalla società, previa comunicazione ex art.35, co.3, DPR n.633/72, e che al dettagliante vengano trasmesse per via telematica le sole copie. Ovviamente, vi dovrà essere perfetta corrispondenza tra le copie inviate al dettagliante ed i documenti originali. Gli originali dovranno, in ogni caso, rimanere disponibili in caso di verifiche tributarie.

²⁷ Casi analizzati nelle RR.MM. n. 168/E del 9/11/00 e n.193/E/03.

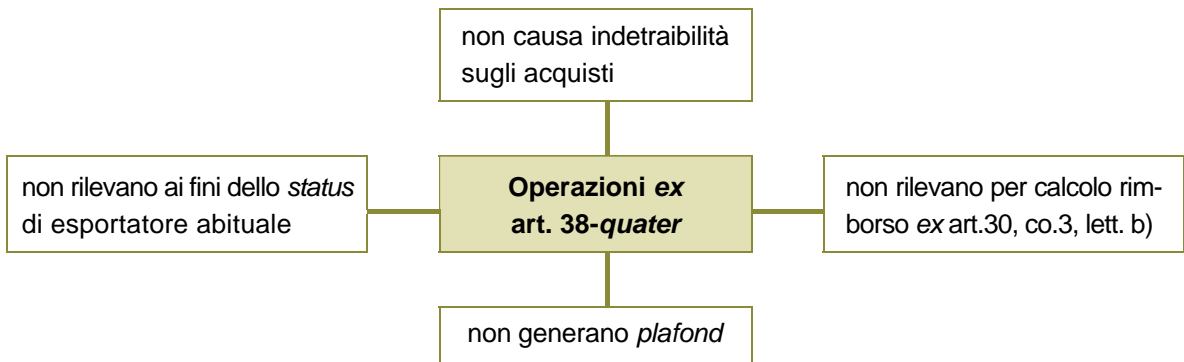
Tipologia rapporto società - dettagliante		Trattamento Iva
Il negoziante svolge un'attività di pubblicità e propaganda del nome e dei servizi messi a disposizione da parte della società		Imponibile
Associazione in partecipazione	Per servizi resi	Imponibile
	Per apporto di capitale	Fuori campo → imposta di registro
Il negoziante svolge l'attività di intermediazione tra viaggiatore e società		Esenzione

Diversamente, se è il negoziante a corrispondere un corrispettivo alla società, gli importi saranno imponibili.

Conseguenze nell'applicazione dell'art.38-quater

Le operazioni effettuate ai sensi dell'art.38-quater sono classificabili come operazioni non imponibili.

Di seguito si fornisce uno schema nel quale vengono riassunte le principali conseguenze derivanti dall'applicazione dell'art. 38-quater:



EUROCONFERENCE®
MASTER DI APPROFONDIMENTO

Master in 3 week-end a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: Venerdì: 09:30 -13:00 / 14:30 - 18:00 Sabato: 09:30 - 13:00

MASTER IN DIRITTO FALLIMENTARE

Le attività e gli adempimenti del professionista nelle procedure fallimentari

VERONA Hotel Tryp dal 04 marzo 2011

MILANO Hotel Michelangelo dal 11 marzo 2011

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 960,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Sconto 20% per possessori Privilege Card

OFFERTA SPECIALE

Per partecipanti con meno di 35 anni e per chi si iscrive 20 giorni prima della data di inizio del corso

€ 700,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni

Clicca qui

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



Lease back: tassazione graduale della plusvalenza conseguita

Una recente pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Modena - la [n.5 del 12 gennaio 2011](#) - ci consente di tornare sulla problematica della tassazione della plusvalenza nell'ambito delle operazioni di *sale & lease back* (o retrolocazione finanziaria).

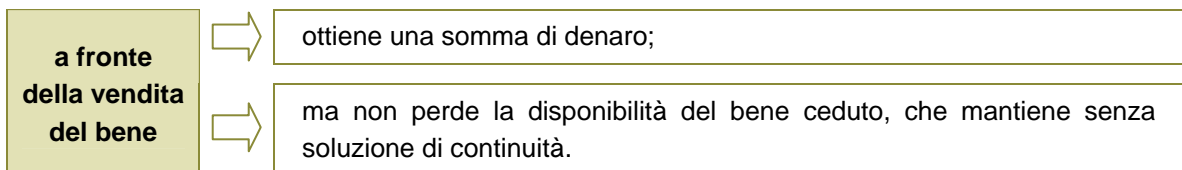
Si tratta di una fattispecie nata nella prassi commerciale quale strumento rispondente alle esigenze di finanziamento delle imprese, la cui disciplina è pertanto rimessa all'autonomia negoziale delle parti.

La qualificazione dell'operazione

Si tratta di uno strumento atipico, privo di regolamentazione giuridica, che si sostanzia in un'operazione attraverso cui un'impresa vende un bene di sua proprietà ad un acquirente, la società di *leasing*, che a sua volta lo retrocede in locazione finanziaria allo stesso venditore.

La società di *leasing* diviene, pertanto, proprietaria del bene e si obbliga al versamento del prezzo di vendita all'impresa alienante; quest'ultima, venduto il bene, ne ottiene il godimento dietro pagamento dei canoni di locazione pattuiti, con la facoltà, al termine del contratto, di esercitare l'opzione per l'acquisto del bene.

Per il venditore-locatario l'operazione rappresenta uno strumento di finanziamento:



L'operazione, che dal punto di vista della forma contrattuale si articola in due fasi distinte – vale a dire la stipula di un contratto di vendita del bene dall'impresa alla società di *leasing* e la sua acquisizione attraverso un contestuale contratto di locazione finanziaria – dal punto di vista della sostanza rappresenta un'operazione di finanziamento: compravendita e contratto di *leasing* sono fattispecie inscindibili ed il bene di fatto esplica la funzione di “garanzia” del finanziamento cui è finalizzata l'operazione.

Aspetti civilistici

Con uno dei decreti correttivi della riforma del diritto societario (art.16 del D.Lgs. n.310/04), il Legislatore civilistico ha introdotto nel co.4 dell'art.2425-*bis* c.c. il trattamento contabile da riservare ad eventuali plusvalenze derivanti dalla vendita iniziale del bene alla società di *leasing*:

“le plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione”.

Come già in precedenza asserito dall'[Oic n.1](#), la norma prevede che l'eventuale plusvalenza, data dalla differenza positiva tra prezzo della vendita e valore contabile netto del bene, deve essere ripartita in più esercizi in funzione della durata del contratto di *leasing* finanziario.

Tale impostazione è coerente con il principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma giuridica dell'operazione, di cui all'art.2423-*bis* c.c., nonché con i principi di prudenza e competenza.

Da un punto di vista sostanziale, infatti, il *lease back* si configura, come un'operazione unitaria, nella quale la vendita è collegata alla previsione del successivo *leasing* finanziario e conseguentemente il prezzo pattuito per la cessione riflette, più che il valore del bene, quelle che sono le esigenze finanziarie della società.

Partendo dalla considerazione che la compravendita va inquadrata unitariamente nell'ambito dell'operazione di *lease back*, il plusvalore ottenuto dalla cessione non può essere interamente imputato al periodo in cui essa si realizza – non riflettendo da un punto di vista economico l'effettivo realizzo di un plusvalore –, ma va ripartito sulla durata del contratto di *leasing*, essendo ad esso funzionale.

La plusvalenza deve essere quindi iscritta tra i risconti passivi e gradualmente imputata a Conto economico in base alla durata del contratto di *leasing*.

Esempio

Per fare un'esemplificazione, ipotizzando un'operazione di *lease back* da cui emerga una plusvalenza di €800.000, con durata del contratto di *leasing* di 8 anni, dal punto di vista contabile si tratterà di riscontare nel primo anno la plusvalenza realizzata per €700.000, per poi imputare in ogni esercizio successivo pro quota €100.000 di plusvalenza a Conto economico.

Nell'articolo 2425-*bis* il Legislatore ha provveduto a regolamentare soltanto la fattispecie in cui la cessione determina una plusvalenza, ma non quella in cui venga realizzato invece un minusvalore.

Sul punto si sofferma, invece, l'appendice di aggiornamento all'OIC n. 1, emanata proprio a seguito del decreto correttivo.

Nel caso in cui la cessione del bene effettuata nell'ambito di un'operazione di *sale & lease back* determini l'emersione di una minusvalenza, il principio contabile indica come discriminante:

- la verifica circa il fatto che l'operazione sia effettuata a condizioni di mercato;
- e che la minusvalenza rifletta, in tutto o in parte, effettivamente un minor valore di mercato rispetto a quello contabile.

Di conseguenza, la minusvalenza andrà imputata al Conto economico dell'esercizio fino a concorrenza della differenza fra il valore contabile ed il minor valore di mercato al momento di effettuazione dell'operazione – se ovviamente si verifica una condizione di questo tipo –, mentre la residua minusvalenza andrà invece ripartita fra i Conti economici degli esercizi di durata del *leasing* in proporzione ai canoni: questo alla luce del fatto che essa non riflette un minor valore del bene, ma se vogliamo l'esigenza di un "minor finanziamento" da parte dell'impresa, e sarà quindi compensata durante il contratto di *leasing* con il pagamento di canoni di locazione inferiori a quelli di mercato.

Aspetti fiscali: la posizione dell'Amministrazione Finanziaria

La modalità di tassazione dell'eventuale plusvalenza derivante da un'operazione di *lease back* sono state analizzate da parte dell'Amministrazione Finanziaria in diversi documenti di prassi: in particolare, nella [C.M. n.218/00](#), nella [R.M. n.237/09](#) e nella [C.M. n.38/10](#). Quest'ultima circolare, riprendendo quanto affermato in quella del 2000, precisa che:

nel contratto di *sale and lease back* sussistono, dal punto di vista fiscale, due distinte operazioni: la cessione del bene e la locazione finanziaria dello stesso (a differenza di quanto avviene a livello civilistico, con l'inquadramento del negozio in questione come un contratto complesso di durata da cui derivano corrispettivi periodici).

La qualificazione fiscale dell'operazione in due distinte fattispecie comporta che, in relazione alla cessione del bene strumentale oggetto del contratto, torna applicabile la relativa disciplina di cui all'art. 86 del Tuir in caso di emersione di una plusvalenza e di cui all'art.101 del Tuir in caso di minusvalenza.

In particolare, la plusvalenza concorrerà integralmente alla formazione del reddito imponibile:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata; ovvero
- a scelta e su opzione del contribuente, in quote costanti nell'esercizio in cui è realizzata e nei successivi ma non oltre il quarto, se il bene è stato posseduto dal contribuente per almeno tre anni.

L'esercizio di realizzo è determinato in base all'art.109, co.2, lett.a) del Tuir:

- data di consegna per i beni mobili;
- data di stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende;
- ovvero, se diversa e successiva, data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Secondo questa impostazione si genera una divergenza tra:

disciplina civilistica	e quella fiscale
▼	▼
che prevede l'imputazione della plusvalenza lungo la durata del contratto;	che prevede la tassazione nell'esercizio di realizzo della plusvalenza (o al limite una tassazione rateizzata al verificarsi delle condizioni sopra esposte), con la conseguente necessità di valutare l'iscrizione in bilancio della fiscalità differita.

Alla luce del fatto che la tassazione si realizza in modo anticipato rispetto al maturare della competenza civilistica, sarà necessario procedere alla rilevazione delle imposte differite attive, qualora siano verificati i presupposti definiti dal principio contabile n.25 e cioè vi sia la ragionevole certezza del conseguimento di redditi imponibili nei periodi d'imposta in cui si annulleranno le differenze temporanee.

Se si opta per la rateizzazione della plusvalenza ex art.86, co.4, nel caso in cui il contratto di *leasing* avesse una durata inferiore ai cinque anni, si dovrebbe invece procedere alla rilevazione di imposte differite passive.

Esempio

Riprendendo l'esempio precedente, ipotizzando pertanto una plusvalenza derivante da un'operazione di retrolocazione finanziaria per €800.000, con durata del contratto di *leasing* di 8 anni e possesso del bene da parte dell'impresa per più di tre anni, nella tabella sotto riportata viene evidenziata la divergenza civilistico-fiscale che si genera accogliendo la tesi dell'Amministrazione Finanziaria sul trattamento della plusvalenza:

anno	plusvalenza civilistica	plusvalenza fiscale	differenza	imposte anticipate	credito per imposte anticipate
2010	100.000	160.000	60.000	165	165
2011	100.000	160.000	60.000	165	330
2012	100.000	160.000	60.000	165	495
2013	100.000	160.000	60.000	165	660
2014	100.000	160.000	60.000	165	825
2015	100.000		(100.000)	(275)	550
2016	100.000		(100.000)	(275)	275
2017	100.000		(100.000)	(275)	0

L'orientamento della sentenza della CTP Modena n. 5 del 12 gennaio 2011

La sentenza n.5/11 della CTP di Modena si discosta dall'impostazione elaborata dall'Amministrazione Finanziaria.

Secondo i Giudici, infatti, l'operazione di *lease back* è:

“un negozio diverso e più complesso di una mera cessione a titolo oneroso, quantunque nella sua articolazione sia individuabile una cessione che (tuttavia) non ha autonomia causale, essendo inscindibilmente collegata alla successiva operazione di locazione: la causa del negozio è infatti quella di finanziamento, diversa dunque dalle cause dei distinti segmenti negoziali che compongono il lease-back”.

Non pare, pertanto, lecito “restringere” il più complesso e articolato negozio di *lease-back* nella categoria delle cessioni a titolo oneroso, anche in considerazione del fatto che le cessioni producono quale effetto immediato la perdita della proprietà e della disponibilità del bene; nel caso di specie, invece, il bene continua ad essere goduto dall'utilizzatore-cedente, il quale al termine del contratto potrà, e normalmente agirà in tal senso, riacquistare la proprietà del bene goduto.

Il contratto di *lease back* non viene conseguentemente ritenuto scomponibile in due parti dotate di autonomia e quindi la plusvalenza da *lease back*, secondo la Commissione, non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie di cui all'art. 86 del Tuir, che obbliga la tassazione della stessa per intero nell'esercizio di realizzo.

La sentenza accoglie, pertanto, i motivi del ricorrente che sostiene che il plusvalore vada assoggettato ad imposizione in maniera graduale, secondo la ripartizione temporale di cui all'art.2425-bis, co.4 c.c., cioè in funzione della durata del contratto di locazione. Secondo la Commissione, inoltre, la ripartizione civilistico-fiscale della plusvalenza prescinde dalle diverse modalità di contabilizzazione dell'operazione di *leasing*.

L'Ufficio aveva infatti ripreso la quota di ammortamenti imputata a Conto economico e dedotta fiscalmente, sull'immobile oggetto di *lease-back*, ritenendo che la ricorrente non avrebbe potuto contabilizzare l'operazione di *leasing* secondo i principi contabili internazionali las 17 in quando trattandosi di “società minore” le era preclusa l'adozione dei suddetti principi.

Anche in questo caso la Commissione ritiene infondate le argomentazioni dell'Ufficio sulla base della considerazione che è possibile contabilizzare l'operazione di *leasing*, anche se il soggetto non è tenuto all'adozione degli las sia utilizzando il metodo finanziario che quello patrimoniale:

- la prima metodologia, che è l'unica ammessa dallo las 17, consiste nel rilevare l'operazione come se essa rappresentasse un acquisto diretto del bene, dando la prevalenza alla sostanza dell'operazione piuttosto che alla sua forma: il bene viene iscritto tra le immobilizzazioni al momento della consegna rilevando il debito per l'importo oggetto del finanziamento; con il pagamento dei canoni vengono rilevati gli interessi passivi e la riduzione del debito finanziario ed il bene viene conseguentemente ammortizzato come se fosse un bene in proprietà;
 - il metodo patrimoniale fa sì che il bene non entri nel patrimonio dell'utilizzatore, se non a seguito del riscatto al termine del contratto di *leasing*, e questi si limita a rilevare a Conto economico i canoni periodici addebitati dalla società di *leasing*.
- 👉 Secondo la pronuncia in esame, le due modalità di contabilizzazione sono pertanto alternative, non rilevando il fatto che l'Oic 16 si limita a considerare applicabile il solo metodo patrimoniale.

Inoltre, il fatto che l'art.2427, co.1, n.22 c.c. prescrive che nella nota integrativa devono venire fornite informazioni atte a raffigurare la situazione che si evincerebbe in caso di applicazione del metodo finanziario di contabilizzazione, indurrebbe a ritenere che il Legislatore considera maggiormente attendibile quest'ultima metodologia.

La Commissione ha ritenuto, pertanto, lecita l'iscrizione fatta dalla ricorrente nello Stato patrimoniale del bene al netto della plusvalenza: in tal modo viene comunque differita la tassazione della plusvalenza e la sua ripartizione nei vari Conti economici per competenza, sulla base dei minori ammortamenti imputati a bilancio calcolati sul valore del bene ridotto della plusvalenza.

Conclusioni

Appare condivisibile la posizione assunta dai Giudici di Modena in relazione alla tassazione "graduata" della plusvalenza realizzata nell'operazione di *sale & lease back*. La principale critica da muovere alla posizione dell'Agenzia è infatti quella di voler considerare, da un punto di vista fiscale, in modo indipendente la vendita del bene e la contestuale retrolocazione dello stesso, snaturando in questo modo quella che è la natura, unitaria, dell'operazione²⁸.

Non appare invece corretto considerare le due operazioni distinte con la tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione in base all'art.86 del Tuir e consentendo, poi, la deduzione dei canoni di *leasing*, ma:

bisogna inquadrare l'operazione, posta in essere allo scopo di finanziare l'impresa, nell'ambito dei contratti continuativi, applicando il disposto dell'art.109, co.2, lett.b) del Tuir, in base al quale i componenti di reddito dipendenti da contratti da cui derivano corrispettivi periodici devono essere rilevati alla loro data di maturazione.

Ecco che allora il risultato di collegare le conseguenze reddituali del contratto di *lease back* al momento di maturazione economica implicherà l'allineamento del trattamento fiscale a quello civilistico, in ossequio al principio di competenza economica, senza dare rilevanza invece alla manifestazione finanziaria dell'operazione.

Meno convincente, almeno a parere di chi scrive, appare invece l'indicazione concernente la possibilità per i soggetti che non sono *IAS adopter* di adottare la metodologia finanziaria nella rappresentazione del *leasing*.

A questa scelta, che era prevista nella legge delega per la riforma del diritto societario, non è stato dato infatti seguito con gli interventi di modifica realizzati sulle disposizioni codicistiche, essendosi invece il Legislatore limitato a prevedere l'inserimento in nota integrativa delle informazioni circa le conseguenze patrimoniali, reddituali e finanziarie che sarebbero derivate dall'applicazione del metodo finanziario (in luogo del metodo patrimoniale, che è quello che deve essere effettivamente utilizzato).

²⁸ In senso conforme si veda anche la [circolare n.2 del 23/01/07 del UNGDC](#), "Il trattamento fiscale del "Sale and Lease Back".



Principali scadenze dall'1 al 15 marzo 2011

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

MARZO

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

Opzione Irap per i soggetti Irpef

Scade oggi il termine per l'invio telematico, da parte di imprese individuali e società di persone, della comunicazione per l'opzione della determinazione della base imponibile Irap secondo le regole delle società di capitali. L'opzione, irrevocabile per un triennio, è relativa agli anni 2011, 2012 e 2013.

Scade sempre oggi, per i soggetti Irpef, il termine per presentare la revoca per la determinazione contabile della base imponibile Irap; coloro, infatti, che avessero presentato l'opzione di adesione per gli anni 2008, 2009 e 2010 e che non la revochino, resteranno vincolati per un altro triennio.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/02/11.

MARZO

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

MARZO

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

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €154,94.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

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 Valcarengi
Gian Paolo Ranocchi
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Viviana Grippo

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.