

In evidenza



Notizie Flash

Compensazioni di ruoli scaduti: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate



Focus di pratica professionale

La cedolare secca al test di convenienza

Modello EAS: adempimenti da valutare entro il prossimo 31 marzo 2011



Notizie *Flash*

- Compensazioni di ruoli scaduti: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate pag.4
- Rimborsi Iva per i "virtuosi": nel calcolo del tetto anche i contributi Inps in F24 pag.4
- *Leasing* immobiliare: aggiornati i modelli per registrare e comunicare i dati catastali pag.4
- *Leasing* immobiliare: nuovo quadro normativo per le imposte pag.5
- La distribuzione di azioni proprie ai soci è aumento gratuito di capitale pag.5
- Rifiuti: comunicazione annuale tramite Mud / Sistri pag.5
- Approvato il decreto sulle fonti rinnovabili: la certificazione energetica diventa obbligatoria pag.6
- Il reddito agrario non preclude l'accesso al regime dei minimi pag.6
- Immobili di interesse storico locati: il reddito è dato solo dalla rendita catastale pag.6
- Fondi immobiliari chiusi: novità sui proventi per i non residenti pag.7
- Imponibili all'imprenditore i movimenti sul conto corrente della convivente pag.7
- Il prestito Srl è mutuo ad interesse tassabile pag.7
- L'omissione dell'Intrastat non è reato penale ma illecito amministrativo pag.7
- L'abuso di diritto richiede piene garanzie procedurali pag.8
- Gli immobili di interesse storico in restauro godono di tassazione Ici speciale pag.8
- Non c'è evasione se l'imposta pagata globalmente è superiore a quanto dovuto pag.8
- Codice tributo per l'addizionale su *bonus* e *stock option* pag.8
- I dipendenti degli studi professionali hanno diritto alla mobilità pag.9
- Il collaboratore a progetto non residente in Italia può versare da sé i contributi pag.9
- Controllo indipendente negli enti *non profit* pag.9
- Accertamenti esecutivi: l'Irdcec esamina i limiti della Manovra estiva 2010 pag.9
- Aggiornamento *software* contratti di locazione pag.10



Focus di pratica professionale

- [La cedolare secca al test di convenienza](#) pag.11
- [Modello EAS: adempimenti da valutare entro il prossimo 31 marzo 2011](#) pag.17

IVA

Il Punto sull'Iva

- [Il trattamento Iva dei "buoni regalo"](#)

pag.22



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [La sospensione degli effetti delle sentenze delle Commissioni tributarie: la giurisprudenza tutela il contribuente](#)
- [Fabbricati D e valori contabili: la Cassazione si esprime sulla decorrenza delle rendite](#)

pag.27

pag.31



Scadenario

- [Principali scadenze dal 16 al 31 marzo 2011](#)

pag.38

Master in 6 giornate a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: Venerdì: 09:30 - 13:00 / 14:00 - 19:00

MASTER PER CONCILIATORI PROFESSIONISTI IN MATERIA CIVILE E COOMERCIALE

CATANIA Aga Hotel	dal 18 marzo 2011	MILANO III ED. Hotel Michelangelo	dal 13 aprile 2011
VICENZA Hotel Viest	dal 05 aprile 2011	TORINO II ED. Hotel NH Ligure	dal 14 aprile 2011
MODENA Hotel Real Fini	dal 12 aprile 2011	GENOVA Novotel Genova Ovest	dal 15 aprile 2011

**QUOTA INDIVIDUALE
DI PARTECIPAZIONE**

€ 1.125,00 + 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

€ 925,00 + 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

**Notizie flash****IVA****Compensazioni di ruoli scaduti: i chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate**

Nella **circolare 13/E** dell'**11 marzo** l' Agenzia delle Entrate ha illustrato le novità introdotte del D.L. n.78/10 in materia di divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti. In caso di ruoli per i quali è concessa la sospensione o la rateazione non ci sono preclusioni all'autocompensazione, e sono esclusi dal conteggio del limite di €1.500 i contribuiti e le agevolazioni erogati sotto forma di credito d'imposta. Non è più possibile effettuare la compensazione solo dopo la scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo. La circolare chiarisce, inoltre, che in caso di concorsi, la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati prima dell'apertura della procedura concorsuale, non impedisce la compensazione tra i crediti e i debiti erariali formati nel corso della procedura stessa. La circolare ricorda, infine, che non sono sanzionabili le eventuali compensazioni effettuate in presenza di ruoli scaduti superiori a €1.500 nel periodo precedente al 18 febbraio 2011, a condizione che l'utilizzo dei crediti in compensazione non abbia intaccato quelli destinati al pagamento dei predetti ruoli.

[C.M.](#)
[11/03/11](#)
[n.13](#)

**Rimborsi Iva per i "virtuosi": nel calcolo del tetto anche i contributi Inps in F24**

I contribuenti Iva più affidabili e solvibili nel calcolo della soglia per il rimborso di eccedenza Iva, senza bisogno di garanzie, possono tener conto dei contributi Inps, versati anche in compensazione con F24. Lo precisa l' Agenzia delle Entrate, con la **circolare n.10/E** del **4 marzo**. Nel documento si ricorda che l'ammontare dei rimborsi erogabili senza prestazione di garanzia non deve comunque superare il 100% della media dei versamenti tributari finiti nel conto fiscale nei due anni precedenti la richiesta, e questo valore deve essere considerato al netto delle somme restituite nello stesso periodo senza aver fornito garanzie. Godono inoltre dell'esonero anche i rimborsi infrannuali e i versamenti contributivi affluiti nel conto fiscale nel biennio precedente, compresi quelli eseguiti per compensazione. Sono, infine, esonerati dal fornire garanzie coloro che hanno diritto ad un rimborso non superiore ai €5164,57 (limite riferito all'intero periodo d'imposta e non alla singola richiesta di rimborso).

[C.M.](#)
[4/03/11](#)
[n.10](#)

**LEASING IMMOBILIARE****Leasing immobiliare: aggiornati i modelli per registrare e comunicare i dati catastali**

Con **provvedimento** del **4 marzo 2011** l' Agenzia delle Entrate ha attivato a partire dall'8 marzo prossimo il nuovo canale telematico per versare l'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale dovuta sui contratti di *leasing* immobiliare. Con lo stesso atto, tenendo conto anche delle novità introdotte nella fase di conversione in legge del D.L. n.78/10, l' Agenzia modifica graficamente i modelli 69 e Cdc, da compilare rispettivamente per chiedere la registrazione degli atti di locazione, affitto e comodato di immobili e per comunicare i dati catastali in caso di cessione, risoluzione e proroga degli stessi contratti. Sono, infine, introdotte le nuove specifiche tecniche per l'invio telematico delle denunce cumulative dei contratti di affitto di fondi rustici e per versare le relative imposte.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[04/03/11](#)



Leasing immobiliare: nuovo quadro normativo per le imposte

L'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.12** dell'**11 marzo** ha fornito chiarimenti sulle nuove norme introdotte dall'art.1, co.15-16, L. n.220/10 per quanto concerne il regime di tassazione dei contratti di *leasing* immobiliare ed i connessi atti di acquisto e cessione. In particolare, si evidenzia che l'imposta proporzionale di registro sui contratti di locazione finanziaria in corso al 1 gennaio 2011 non è dovuta per le annualità i cui termini di pagamento non erano ancora scaduti a quella data, mentre, nel caso in cui tale tributo fosse già stato versato, la somma è deducibile al momento della determinazione dell'imposta sostitutiva da versare entro il 31 marzo prossimo. La circolare precisa ulteriormente che la deducibilità delle imposte versate proporzionalmente e dell'imposta di registro pagata per la comunicazione della proroga del contratto valgono sia per i contratti di *leasing* relativi a immobili strumentali, sia per quelli abitativi e che l'imposta sostitutiva è dovuta non solo per i contratti di *leasing* relativi ai suddetti immobili, ma anche per quelli che riguardano immobili da costruire o in costruzione, cave e impianti fotovoltaici.

Nel documento si fa inoltre presente che in caso di *leasing in pool*, i soggetti tenuti a versare l'imposta sono l'utilizzatore e ciascuna delle società concedenti. Infine, si ricorda che se una società di *leasing* compra un immobile concesso in locazione finanziaria obbligati per le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono, oltre che i pubblici ufficiali che hanno redatto l'atto, le parti contraenti e dall'utilizzatore dell'immobile, regola che vale anche per i trasferimenti immobiliari fatti nell'ambito di operazioni di *leasing* in costruzione.

[C.M.](#)
[11/03/11](#)
[n.12](#)



IRES

La distribuzione di azioni proprie ai soci è aumento gratuito di capitale

L'attribuzione di azioni proprie da parte della società partecipata ai soci è assimilabile ad un aumento gratuito di capitale mediante passaggio di riserve a capitale e pertanto non genera effetti di natura reddituale per i soci. Lo ha chiarito l'Amministrazione Finanziaria con la **risoluzione 26/E** del **7 marzo 2011**. Nel documento si evidenzia che la distribuzione di azioni rilevate dal patrimonio sociale precedentemente indisponibile non si configura come distribuzione di dividendo in natura e dunque gli effetti fiscali sono i medesimi dell'aumento gratuito di capitale (ex art. 97, co. 5, Tuir).

[R.M.](#)
[7/03/11](#)
[n.26](#)



EDILIZIA, TERRITORIO E AMBIENTE

Rifiuti: comunicazione annuale tramite Mud / Sistri

Il Ministero dell'Ambiente con **circolare n.6774** del **2 marzo 2011** ha chiarito le modalità con cui adempiere alla comunicazione annuale relativa ai rifiuti. In attesa che il Sistri sostituisca definitivamente il MUD quale unico strumento telematico per la tracciabilità dei rifiuti, il D.M. del 17 dicembre 2009, istitutivo del Sistri, ha previsto a carico dei soli produttori iniziali di rifiuti, delle imprese ed enti che ne effettuano operazioni di recupero e di smaltimento che erano tenuti a presentare il Mud, l'obbligo di comunicare al Sistri determinate informazioni. I trasportatori di rifiuti e coloro che effettuano attività di commercio e intermediazione degli stessi senza detenzione non sono tenuti, pertanto, a porre in essere alcun adempimento di comunicazione a decorrere dall'anno 2010. Le informazioni relative all'anno 2010 devono essere comunicate entro il 30 aprile 2011, mentre le informazioni relative al periodo dall'1 gennaio 2011 al 31 maggio 2011 dovranno essere comunicate entro il 31 dicembre 2011, secondo le modalità illustrate nella circolare.

[Ministero Ambiente](#)
[circolare](#)
[2/03/11](#)
[n.6774](#)



Approvato il decreto sulle fonti rinnovabili: la certificazione energetica diventa obbligatoria

Il Consiglio dei Ministri del **3 marzo** ha approvato, in via definitiva, il **decreto legislativo** che recepisce la direttiva europea 2009/28 sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili e che modifica il sistema degli incentivi statali. In particolare, il decreto prevede i seguenti obblighi.

Edifici di nuova costruzione e ristrutturazioni importanti: gli impianti di produzione di energia termica devono essere progettati e realizzati in modo da garantire il contemporaneo rispetto della copertura, tramite il ricorso ad energia prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili, del 50% dei consumi previsti per l'acqua calda sanitaria e delle seguenti percentuali della somma dei consumi previsti per l'acqua calda sanitaria, il riscaldamento e il raffrescamento, in base alle percentuali e le decorrenze indicate nell'allegato 3 del decreto. L'inosservanza dell'obbligo comporta il diniego del rilascio del titolo edilizio.

Certificazione energetica degli edifici: nei contratti di compravendita o di locazione di edifici o di singole unità immobiliari va inserita un'apposita clausola con la quale l'acquirente o il conduttore danno atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione in ordine alla certificazione energetica degli edifici. Nel caso di locazione, la disposizione si applica solo agli edifici e alle unità immobiliari già dotate di attestato di certificazione energetica. A decorrere dal 1° gennaio 2012, nel caso di offerta di trasferimento a titolo oneroso di edifici o di singole unità immobiliari, gli annunci commerciali di vendita dovranno riportare l'indice di prestazione energetica contenuto nell'attestato di certificazione energetica.

[CdM](#)
[D.Lgs.](#)
[3/03/11](#)



REDDITI FONDIARI

Il reddito agrario non preclude l'accesso al regime dei minimi

La partecipazione del contribuente in una società semplice che svolge attività agricola il cui reddito sia qualificabile come reddito agrario ai sensi dell'art.32 del Tuir, non costituisce ostacolo all'applicazione del regime dei contribuenti minimi all'ulteriore attività di lavoro autonomo che il medesimo intende esercitare, poiché in tale caso non ricorrono i motivi di esclusione previsti all'art.1, co.99, lett.d) della Finanziaria 2008. È quanto dichiarato dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 27/E del 7 marzo 2011**.

[R.M.](#)
[7/03/11](#)
[n.27](#)



Immobili di interesse storico locati: il reddito è dato solo dalla rendita catastale

Per gli immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione, non concorre a determinare il reddito il canone di locazione, ma la sola rendita catastale, calcolata applicando la tariffa d'estimo minore tra quelle previste nella zona censuaria di riferimento (ex art.11, co.2, L. n.413/91). Ciò sia nel caso si tratti di immobili concessi in locazione ad uso abitativo quanto se si tratti di locazioni ad uso diverso. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.28/E del 9 marzo**, che ha confermato il consolidato orientamento della Cassazione. L'A.F. ha poi fornito chiarimenti sulle corrette modalità di esposizione in Unico: i contribuenti titolari dei suddetti immobili nella dichiarazione dei redditi, senza indicare l'importo del canone di locazione, possono limitarsi ad inserire gli altri dati, indicando nella colonna 2 (utilizzo) il codice residuale 9.

[R.M.](#)
[9/03/11](#)
[n.28](#)



FONDI IMMOBILIARI

Fondi immobiliari chiusi: novità sui proventi per i non residenti

L'Agenzia delle Entrate nella **circolare n.11/E del 9 marzo** chiarisce che il nuovo regime tributario introdotto dall'art. 32 del D.L. n. 78/10 per i redditi percepiti da non residenti sui fondi immobiliari chiusi si applica ai proventi percepiti dal 31 maggio 2010, a condizione che si riferiscano a periodi di attività dei fondi che hanno avuto inizio dopo il 31 dicembre 2009, mentre valgono le regole consuete per i proventi riferiti a periodi di attività dei fondi chiusi fino al 31 dicembre 2009, anche se percepiti successivamente al 31 maggio 2010. Al fine di beneficiare del regime di non imponibilità dei proventi gli investitori devono autocertificare la propria residenza e il periodo di possesso delle quote. Ai soggetti diversi da quelli sopra elencati non è più applicabile il regime di esenzione, pertanto sui loro proventi si applica la ritenuta d'imposta del 20% o, se residenti in Paesi con i quali è in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni, la minore aliquota convenzionale.

[C.M.
9/03/11
n.11](#)



CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Imponibili all'imprenditore i movimenti sul conto corrente della convivente

Salvo prova contraria, le operazioni bancarie che il contribuente in possesso di delega effettua sul conto corrente della convivente sono attribuibili all'attività dello stesso e pertanto imponibili. Lo ha stabilito la Cassazione con la **sentenza n. 4775** depositata il **28 febbraio 2011**, secondo cui *"una volta acquisita la prova, anche attraverso presunzioni, della riferibilità al contribuente di un rapporto di natura bancaria, opera la presunzione legale, superabile mediante prova contraria inerente all'attribuzione dei movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente medesimo"*.

[Cassazione
sentenza
28/02/11
n. 4775](#)



Il prestito Srl è mutuo ad interesse tassabile

La Corte di Cassazione chiamata a giudicare sulla natura del prestito di una Srl ad un consorzio di cui era socia, ha stabilito con la **sentenza n. 2735** del **4 febbraio 2011** che in assenza di prova contraria tale somma è da considerare un mutuo (ex art.43, co.1, Tuir) e che i relativi interessi sono pertanto tassabili (ex art.42, co.2, Tuir). In particolare, i giudici di legittimità hanno chiarito che la presunzione legale di onerosità del prestito concesso dal socio alla società da lui partecipata, può essere vinta da prova contraria (a carico del contribuente), ma che siffatta prova non è libera, ossia non può essere data con qualsiasi mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme stabiliti tassativamente dalla legge, la quale rinuncia alla suddetta presunzione solo quando risulti, dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società, che il versamento fu fatto a titolo diverso dal mutuo.

[Cassazione
sentenza
4/02/11
n. 2735](#)






L'omissione dell'Intrastat non è reato penale ma illecito amministrativo


Un comportamento omissivo, quale il mancato invio di un modello come l'Intrastat, non è da considerarsi un mezzo fraudolento per ostacolare l'accertamento di false rappresentazioni nelle scritture contabili, e dunque costituisce esclusivamente un illecito amministrativo punito da specifica sanzione. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione nella **sentenza n. 8962** dell'**8 marzo 2011**, annullando così la sentenza della Corte d'appello che riconosceva natura di frode alla mancata comunicazione delle operazioni tramite Intrastat e dunque imputava al contribuente il reato penale di cui all'art.3 del D.Lgs. n.74/00.

[Cassazione
sentenza
8/03/11
n. 8962](#)



<p>CTP Milano sentenza 21/02/11 n. 54/42</p> 	<p>L'abuso di diritto richiede piene garanzie procedurali</p> <p>Nel caso di accertamenti sull'elusione o sull'abuso di diritto vanno sempre applicate le garanzie procedurali previste dall'art. 37-bis del DPR n. 600/73, anche se l'elusione è contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art.53 Cost. o, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva. Lo ha stabilito la CTP di Milano con la sentenza 54/42 del 21 febbraio 2011, che ha annullato la decisione dell'Amministrazione Finanziaria di richiedere una maggiore imposta di registro ad un contribuente la cui cessione di partecipazioni era stata giudicata elusiva e dunque riqualificata come cessione d'azienda, senza rispettare le modalità riportate al co.4 del sopracitato articolo. Secondo i giudici di merito, infatti, l'avviso di liquidazione ex art.20 del DPR n.131/86 è in tutto analogo all'avviso di accertamento delle imposte dirette.</p>
<p>Cassazione SS.UU. sentenza 9/03/11 n. 5518</p> 	<p>Gli immobili di interesse storico in restauro godono di tassazione Ici speciale</p> <p>Per determinare la base imponibile ai fini del calcolo dell'Ici sui fabbricati di interesse storico-artistico si applica sempre e in ogni caso, a prescindere da eventuali interventi di restauro in corso, lo speciale regime impositivo previsto per i suddetti immobili all'art.2, co.5, L. n.16/93. Lo hanno stabilito le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n.5518 del 9 marzo.</p>
<p>Cassazione sentenza 8/03/11 n. 8972</p> 	<p>Non c'è evasione se l'imposta pagata globalmente è superiore a quanto dovuto</p> <p>Se il professionista fattura una sua prestazione a nome di una società costituita con la moglie, e l'Irpef corrisposto dai coniugi sul rispettivo reddito d'impresa sommato all'Irap versato dalla società supera il valore dell'imposta che il contribuente avrebbe pagato se avesse emesso direttamente fattura come persona fisica, non è da ritenersi colpevole di evasione fiscale. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione nella sentenza n.8972 dell'8 marzo 2011, con la quale ha dichiarato inammissibile il ricorso del Procuratore della Repubblica che contestava al contribuente i reati di cui agli art.4 e 8 del D.Lgs. n.74/00 e pretendeva la confisca del profitto derivante da tali illeciti. Secondo i giudici della Corte dal momento che il contribuente, a prescindere dalla falsità soggettiva delle fatture, ha corrisposto globalmente un'imposta maggiore di quanto avrebbe dovuto, non gli sono imputabili i suddetti reati, poiché non sussistono né il profitto né il dolo finalizzato all'evasione fiscale. Nella sentenza si legge: <i>"In relazione alle condotte tributarie di natura dichiarativa, il profitto del reato coincide di fatto con il risparmio fiscale frutto dell'omessa, fraudolenta o infedele dichiarazione, e poiché la confisca del profitto ha come necessario presupposto l'esistenza stessa del profitto, allorché questa non sussista non è possibile disporre la misura ablativa"</i>.</p>

CODICI TRIBUTO

<p>R.M. 9/03/11 n.29</p> 	<p>Codice tributo per l'addizionale su <i>bonus</i> e <i>stock option</i></p> <p>Con la risoluzione n.29 del 9 marzo, le Entrate hanno istituito un nuovo codice tributo - <u>1684</u> - per il versamento in autotassazione dell'addizionale sui compensi a titolo di <i>bonus</i> e <i>stock option</i>, di cui all'art.33 del D.L. n.78/10.</p>
--	--

LAVORO E PREVIDENZA

I dipendenti degli studi professionali hanno diritto alla mobilità

I lavoratori subordinati licenziati per riduzione di personale o cessazione di attività dagli studi professionali hanno diritto alla mobilità prevista dalla L. n.223/91 e all'indennità di mobilità in deroga nel caso in cui ricorressero i presupposti (anzianità aziendale di almeno 12 mesi e sottoscrizione della dichiarazione di immediata disponibilità al lavoro). Il parere espresso dal Ministero del Lavoro in risposta all'**interpello n. 10/11** si richiama alla sentenza della Corte Ue del 16 ottobre 2003 (C/32/02) con la quale si stabilisce che la direttiva 98/59/Ce si applica ai licenziamenti collettivi effettuati da qualunque datore di lavoro, persona fisica o giuridica, e dunque invalida l'interpretazione restrittiva dell'art.4 della L. n.236/93 che sembrava escludere i dipendenti degli studi professionali dall'iscrizione alle liste di mobilità in quanto non licenziati da "imprese".

[Ministero Lavoro](#)
[Interpello](#)
[8/03/11](#)
[n. 10](#)



Il collaboratore a progetto non residente in Italia può versare da sé i contributi

Nel caso di contratto di lavoro a progetto stipulato con un lavoratore non residente in Italia, il lavoratore può accordarsi con la controparte al fine di effettuare personalmente il versamento dei contributi. Nel caso in cui non si stipulasse il suddetto accordo l'onere del versamento dei contributi resta in carico al datore di lavoro. Lo ha chiarito il Ministero del Lavoro rispondendo all'**interpello n. 12/11**, nello stesso documento si precisa ulteriormente che il recupero dei contributi dovuti a uno stato membro UE può essere effettuato dall'istituzione corrispondente di un altro stato membro, e, infine, che nel caso in cui al lavoratore comunitario fosse applicabile la legislazione italiana, le parti dovranno attenersi ad essa.

[Ministero Lavoro](#)
[Interpello](#)
[8/03/11](#)
[n. 12](#)



ENTI NON PROFIT

Controllo indipendente negli enti non profit

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con il contributo della Commissione "Rendicontazione economico-finanziaria e gestione delle aziende non profit", ha steso il primo **documento**, denominato "*Il controllo indipendente negli enti non profit e il contributo professionale del dottore commercialista e dell'esperto contabile*", che analizza le forme di controllo ed i soggetti ad esso preposti nelle organizzazioni senza fine di lucro. Lo studio redatto dal Cndcec è rivolto a colmare le lacune del Codice in materia di controllo sugli Enp.

Un approfondimento in materia sarà pubblicato nel numero di Associazioni e Sport.

[Cndcec](#)
[documento](#)
[16/02/11](#)



ACCERTAMENTO

Accertamenti esecutivi: l'Irdcec esamina i limiti della Manovra estiva 2010

L'Irdcec, nella **circolare n.22** del **7/03/11** denominata "*La concentrazione della riscossione nell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto*", ha analizzato gli effetti della nuova normativa sugli accertamenti, presente all'art. 29, co.1 del D.L. n.78/10. Con tale norma, il Legislatore ha stabilito che gli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva con i relativi provvedimenti sanzionatori debbano contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni), all'obbligo di pagamento o, in caso di impugnazione immediata dell'atto, al pagamento dell'importo previsto a titolo provvisorio. È, inoltre, previsto che dopo 60 giorni dalla notifica gli atti diventino esecutivi e che, trascorsi altri 30 giorni dal termine ultimo di pagamento, gli agenti incaricati della riscossione possano procedere all'esecuzione forzata. Nella circolare dell'Irdcec sono messi in luce gli aspetti più critici per la tutela del contribuente, in particolare sono prese in considerazione le modalità di sospensione del procedimento oltre i 60 giorni, ed è dichiarato non condivisibile il parere positivo dell'Agenzia delle Entrate sull'applicazione delle sanzioni per omesso versamento anche in caso di mancato pagamento in presenza di impugnazione dell'atto di accertamento.

[Irdcec](#)
[circolare](#)
[7/03/11](#)
[n. 22](#)



AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate
software
Sito Web



Aggiornamento software contratti di locazione

È disponibile sul sito *web* delle Entrate la **versione 9.4.1** del 10/03/11 del *software* di compilazione dei **contratti** e delle richieste di pagamento.

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



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.



La cedolare secca al test di convenienza

Il nuovo regime opzionale

Con l'approvazione definitiva del decreto sul Federalismo municipale la nuova cedolare secca sulle locazioni abitative è divenuta realtà.

La misura della nuova imposta sostitutiva è fissata al 21% per i contratti di locazione liberi mentre scende al 19% per i contratti concordati.

Per espressa previsione normativa il regime opzionale della cedolare secca potrà essere scelto dal locatore anche per le locazioni in corso al 1° gennaio 2011.

Essendo definito lo scenario normativo relativo al nuovo regime di tassazione delle locazioni immobiliari ad uso abitativo, si pone l'esigenza di valutare la convenienza di tale regime rispetto alla tassazione ordinaria.

In tale valutazione entrano in gioco sia calcoli di convenienza di natura puramente fiscale sia elementi di natura prettamente economica legati, ad esempio, alla necessità da parte del locatore di rinunciare, per tutta la durata dell'opzione per la cedolare, alla rivalutazione monetaria dei canoni di locazione. Naturalmente non esistono formule matematiche che possono risolvere in via generale tale valutazione di convenienza. Ogni contribuente possiede una situazione reddituale e fiscale diversa da qualsiasi altro ed è pertanto necessario che le valutazioni di convenienza del nuovo regime opzionale di tassazione delle locazioni immobiliari siano basate sulle caratteristiche intrinseche del singolo. Esistono, tuttavia, una serie di parametri oggettivi e di elementi che è necessario prendere in considerazione per evitare scelte frettolose che potrebbero rivelarsi in futuro poco felici. Scopo del presente lavoro è dunque quello di fornire tali parametri per consentire ai contribuenti e ai loro professionisti, di ponderare al meglio la decisione di procedere o meno all'opzione, già dall'anno 2011, per la tassazione dei canoni di locazione con la nuova cedolare secca.

Presupposti oggettivi e soggettivi della cedolare secca

Per espressa previsione normativa (co.1, art.3 del D.Lgs. del 15/02/11) il regime della cedolare secca può essere scelto in via alternativa rispetto a quello ordinario, dai proprietari o dai titolari di diritti reali di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo.

Il locatore deve essere, quindi, una persona fisica titolare di uno dei seguenti diritti sull'immobile:

- proprietà;
- usufrutto;
- uso;
- o abitazione.

⇒ Motivi di esclusione

Il regime opzionale della cedolare secca non può essere scelto qualora la persona fisica titolare sull'immobile di uno dei diritti sopra elencati abbia locato ad uso abitativo gli stessi nell'esercizio di un'attività d'impresa, o di arti e professioni (co.6, art.3, del decreto).

⇒ Requisiti del contratto

Per quanto attiene ai requisiti del contratto di locazione, esso deve avere ad oggetto immobili ad uso abitativo e loro pertinenze purché queste ultime siano locate congiuntamente all'abitazione. Ovviamente il contratto di locazione deve essere ad uso abitativo non essendo consentito optare per la cedolare secca nell'ipotesi di un immobile che, pur essendo catastalmente identificato come abitazione, sia stato locato ad uso ufficio o per finalità diverse dall'abitazione.

Aliquote e caratteri dell'imposta sostitutiva

🍷 Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono differenziate sulla base della tipologia dei contratti di locazione. Esse dovranno essere calcolate sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti¹, con le seguenti misure:

21%	⇒	per i contratti a canone libero.
19%	⇒	per i contratti a canone concordato relativi ad immobili ubicati nei Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal Cipe.

La nuova cedolare secca, qualunque sia l'aliquota della stessa, sostituisce le seguenti imposte afferenti il contratto di locazione:

- ⇒ imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef);
- ⇒ addizionali comunali e regionali Irpef;
- ⇒ imposte di registro e di bollo dovute sul contratto;
- ⇒ imposte di registro e di bollo su risoluzioni e proroghe.

L'opzione per la cedolare secca: doppia comunicazione

Il Legislatore del Federalismo municipale ha previsto la necessità di una doppia comunicazione dell'opzione del locatore che intenda avvalersi del nuovo regime ad imposta sostitutiva.

⇒ Prima comunicazione

Una prima comunicazione dovrà essere inviata preventivamente dal locatore tramite lettera raccomandata al conduttore.

Tale comunicazione, recita espressamente la norma, condiziona la validità stessa dell'opzione per il nuovo regime della cedolare secca in quanto: *"l'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata."*

La comunicazione al conduttore è finalizzata al raggiungimento di un duplice obiettivo:

- ⇒ informarlo che il locatore opterà per la cedolare secca;
- ⇒ formalizzare la rinuncia del locatore ad esercitare la facoltà di richiedere, per tutto il periodo di validità dell'opzione, l'aggiornamento del canone dovuto a qualsiasi titolo.

⇒ Seconda comunicazione

La seconda comunicazione dell'opzione per il regime ad imposta sostitutiva dovrà invece essere effettuata, sempre dal locatore, sulla base delle apposite modalità che verranno determinate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro i novanta giorni successivi all'entrata in vigore del decreto sul Federalismo municipale.

¹ La formulazione letterale della norma lascia intendere, così come avviene anche per il regime ordinario Irpef, che la cedolare secca sia dovuta indipendentemente dalle vicende relative all'effettiva o meno riscossione dei canoni. A conferma di ciò, oltre alla espressione utilizzata dal Legislatore, vi è inoltre il richiamo alle disposizioni relative alle imposte sui redditi operato dal co.4 dell'art.3 del decreto sul Federalismo municipale.

Solo se entrambe le comunicazioni verranno regolarmente effettuate il nuovo regime ad imposta sostitutiva potrà essere validamente utilizzato.

Calcoli di convenienza

⇒ Elementi da considerare

Qualsiasi sia la tipologia di contratto di locazione per il quale si intenda effettuare un preventivo calcolo di convenienza, il locatore dovrà tenere di conto di tutta una serie di elementi oggettivi e soggettivi in grado di incidere, anche in misura rilevante, su detti calcoli. In particolare, i principali elementi da tenere in considerazione, oltre naturalmente alla misura delle aliquote, dipendono:

- ⇒ dalla specifica natura di imposta sostitutiva rivestita della cedolare secca;
- ⇒ dalle modalità di determinazione della base imponibile della cedolare rispetto a quelle ordinarie Irpef;
- ⇒ dal livello di reddito complessivo posseduto dal contribuente e quindi dalla sua aliquota Irpef marginale (addizionali comprese);
- ⇒ dalla spettanza o meno a suo favore di detrazioni o deduzioni d'imposta, ritenute d'acconto, etc.;
- ⇒ dalla presenza o meno di altri redditi da assoggettare a tassazione ordinaria oltre quelli derivanti dalle locazioni abitative;
- ⇒ dal risparmio costituito dal venir meno delle imposte di registro, di bollo, e dei relativi obblighi formali connessi;
- ⇒ dalla perdita economica costituita dalla rinuncia agli aumenti del canone relativi all'inflazione o altre fattispecie previste contrattualmente;

L'insieme di elementi e di variabili che entrano in gioco confermano come tale valutazione di convenienza per la cedolare secca debba essere effettuata caso per caso senza poter fare ricorso, se non in linea astratta e generale, a formule valevoli in assoluto.

Tra le altre considerazioni da fare a questo proposito non va dimenticata la durata dell'opzione per la cedolare secca. Il provvedimento normativo non vincola l'opzione ad una durata minima, rinviando al futuro provvedimento direttoriale di stabilire "le modalità di esercizio dell'opzione". Ovvio che se il provvedimento dovesse introdurre un periodo minimo di validità dell'opzione, scollegandola dalla possibilità di effettuarla annualmente o fino a revoca, saremmo di fronte ad una circostanza degna di ulteriori approfondimenti e riflessioni perché in grado di incidere, anche notevolmente, sui suddetti calcoli di convenienza.

⇒ Contratti di locazione liberi

L'ufficio studi di Confedilizia ha recentemente diffuso una tabella di confronto fra la tassazione ordinaria Irpef sui canoni di locazione dei contratti liberi e quello applicabile in regime di cedolare secca.

Si tratta di un primo raffronto su base percentuale che seppur prescindendo dall'insieme delle altre variabili che possono entrare in gioco, è comunque un primo passaggio utile per i calcoli di convenienza da effettuare.

Contratti liberi: canone di locazione = 100		
Scaglioni di reddito	Irpef dovuta	Cedolare secca
Fino a 15.000 (23%)	19,55%	21%
Tra 15.000 e 28.000 (27%)	22,95%	
Tra 28.000 e 55.000 (38%)	32,3%	
Tra 55.000 e 75.000 (41%)	34,85%	
Oltre 75.000 (43%)	36,55%	

La tabella:

- è stata costruita ponendo a raffronto l'aliquota Irpef reale gravante sul canone di locazione dopo aver ridotto la base imponibile del 15% a titolo di deduzione forfetaria, con l'aliquota della cedolare secca prevista per i contratti liberi;
- non contiene l'influenza sul peso reale del gravame Irpef delle addizionali regionali e comunali (mediamente 1% - 1,5%) nonché della perdita economica per il locatore dovuta alla rinuncia all'aggiornamento Istat del canone (attualmente stimabile in un 1,5% circa)²;
- nonostante ciò, evidenzia, almeno in prima approssimazione, come il nuovo regime della cedolare secca si renda appetibile, in assenza di altri elementi quali deduzioni, detrazioni etc., già a partire da redditi di livello medio basso.

Esempi

Per comprendere meglio il livello di reddito dal quale la cedolare secca si rende preferibile abbiamo costruito un esempio concreto di un contratto di locazione libero dell'importo annuo di €20.000.

Nella comparazione fra regime Irpef e cedolare secca abbiamo inoltre ipotizzato che:

- il locatore non possieda altri redditi oltre quello di locazione;
- le aliquote delle addizionali comunali e regionali ammontino percentualmente al 1,5%;
- sul canone sia dovuta la rivalutazione Istat in misura anch'essa del 1,5%.

I risultati della comparazione sulla base della situazione ipotizzata vedono ancora favorito il regime ordinario Irpef.

Esempio 1 - Affitto €20.000 no altri redditi			
Regime ordinario		Cedolare secca	
Irpef dovuta	€ 3.990	Imposta sostitutiva (21%)	€ 4.200
Addizionali (1,5%)	€ 255	Rinuncia Istat (1,5%)	€ 300
Registro (1%)	€ 200		
Aggiornamento Istat (1,5%)	- € 300		
TOTALE COSTO	€ 4.145	TOTALE COSTO	€ 4.500

Se formuliamo lo stesso esempio semplicemente aumentando il canone annuo di locazione ad €30.000, avremo il seguente risultato:

Esempio 2 - Affitto €30.000 no altri redditi			
Regime ordinario		Cedolare secca	
Irpef dovuta	€ 6.285	Imposta sostitutiva (21%)	€ 6.300
Addizionali (1,5%)	€ 382	Rinuncia Istat	€ 450
Registro (1%)	€ 300		
Aggiornamento Istat (1,5%)	- € 450		
TOTALE COSTO	€ 6.517	TOTALE COSTO	€ 6.750

Il regime ordinario Irpef continua a farsi preferire anche se si è assottigliato lo scarto fra i due regimi.

² L'indice Istat di riferimento per l'aggiornamento dei canoni misurato per il mese di dicembre 2010 su base annua si attesta sul valore di 1,9%. Considerato che nei contratti di locazione tale indice deve essere assunto al 75% del valore assoluto risulta più che plausibile utilizzare un tasso dell'1,5%.

Le cose cambiano nettamente, con una chiara preferenza per il regime della cedolare secca, qualora il reddito da locazione sottratto al regime ordinario rappresenti una componente che si somma ad altri redditi posseduti dal contribuente.

In queste ipotesi, infatti, la cedolare secca deve essere confrontata con l'aliquota marginale Irpef applicabile al reddito da locazione che naturalmente è quella posizionata sullo scaglione più elevato.

È il caso dell'esempio che segue:

Esempio 3 - Affitto €10.000 altri redditi €30.000			
Regime ordinario		Cedolare secca	
Irpef dovuta	€ 3.230	Imposta sostitutiva (21%)	€ 2.100
Addizionali (1,5%)	€ 127	Rinuncia Istat (1,5%)	€ 150
Registro (1%)	€ 100		
Aggiornamento Istat (1,5%)	- €150		
TOTALE COSTO	€3.307	TOTALE COSTO	€2.250

In questo caso il reddito da locazione è assoggettato nel regime ordinario all'aliquota marginale del 38% rendendo così evidente la convenienza per il regime della cedolare secca. Tra le altre cose, il possesso di altri redditi (es. da lavoro dipendente) consentirà al contribuente di non dover perdere gli eventuali benefici fiscali connessi a deduzioni o detrazioni d'imposta spettanti rendendo così ancor più evidente la convenienza per la tassazione del reddito da locazione al regime della cedolare secca.

⇒ Contratti di locazione concordati

Anche per queste tipologie di contratti si riporta la tabella costruita dall'ufficio studi di Confedilizia per la quale valgono le riflessioni già formulate in tema di contratti liberi.

Contratti "concordati": canone di locazione = 100		
Scaglioni di reddito	Irpef dovuta	Cedolare secca
Fino a 15.000 (23%)	13,68%	19%
Tra 15.000 e 28.000 (27%)	16,06%	
Tra 28.000 e 55.000 (38%)	22,61%	
Tra 55.000 e 75.000 (41%)	24,39%	
Oltre 75.000 (43%)	25,58%	

Naturalmente, per effetto della maggiore deduzione Irpef vigente per questo tipo di contratti di locazione (un ulteriore 30% al canone di locazione già ridotto del 15%), la soglia reddituale oltre la quale scatta la convenienza per la cedolare secca è più elevata rispetto ai contratti liberi.

Se riprendiamo l'esempio n.2 con un canone annuo di locazione pari ad €30.000 avremo infatti:

Esempio 1 - Affitto €30.000 no altri redditi			
Regime ordinario		Cedolare secca	
Irpef dovuta	€ 4.219	Imposta sostitutiva (19%)	€ 5.700
Addizionali (1,5%)	€ 268	Rinuncia Istat (1,5%)	€ 450
Registro (1%)	€ 300		
Aggiornamento Istat (1,5%)	- € 450		
TOTALE COSTO	€4.337	TOTALE COSTO	€6.150

Come si vede la forbice della convenienza per il regime ordinario si è notevolmente ampliata rispetto alla stessa situazione esaminata con riferimento ad un canone di locazione “libero”.

Per questi contratti dunque si alza il livello reddituale oltre il quale scatta la convenienza per il nuovo regime ad imposizione sostitutiva.

Considerazioni finali

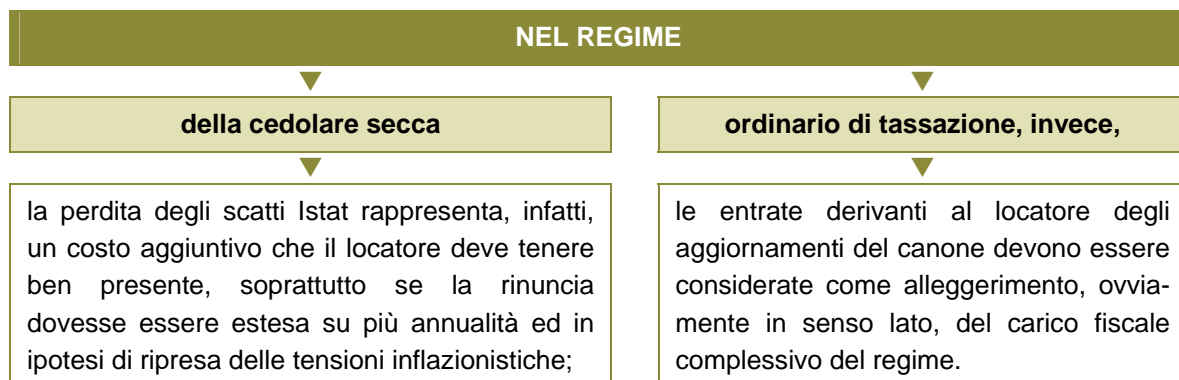
Gli esempi formulati per le ipotesi di contratti liberi e a prezzo concordato dimostrano, seppur con tutte le limitazioni che devono ascrivarsi alle suddette simulazioni, come la convenienza della cedolare secca sia sempre più crescente con il crescere del reddito complessivo del contribuente.

Come tutte le imposte sostitutive, il nuovo regime della cedolare secca si rende particolarmente appetibile nelle ipotesi in cui il contribuente possieda anche altri redditi diversi da quello assoggettabile alla cedolare secca.

In queste situazioni, infatti, il reddito sottratto al regime di tassazione ordinario è quello ad aliquota Irpef marginale più elevata (come nell'esempio n.3 delle locazioni libere) con scarti significativi rispetto alle aliquote previste per la cedolare secca.

Il possesso di altri redditi, che continueranno ad essere assoggettati al regime ordinario di tassazione Irpef, consentirà inoltre al contribuente di non perdere detrazioni o deduzioni d'imposta spettanti che non potrebbero essere recuperate nell'ipotesi in cui tutto il reddito dovesse passare alla tassazione sostitutiva.

🍷 Gli esempi formulati dimostrano, inoltre, il peso che può assumere nella scelta fra i due regimi la rinuncia del proprietario all'aggiornamento dei canoni.





Modello EAS: adempimenti da valutare entro il prossimo 31 marzo 2011

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. n.225 del 29 dicembre 2010, c.d. "decreto milleproroghe", è ufficialmente in vigore la disposizione che riapre i termini per la prima presentazione del [modello EAS](#) da parte dei soggetti individuati dall'art.30 del D.L. n.185/08.

Si tratta nei fatti di una "sanatoria" per coloro che non hanno rispettato l'originaria scadenza del 31 dicembre 2009, al fine di evitare le pericolose conseguenze legate alla mancata trasmissione del modello.

I soggetti interessati

L'articolo 30 del D.L. "anticrisi" ha introdotto nuovi obblighi telematici per molti dei soggetti che operano nel settore del *non profit*. Tale disposizione, infatti, ha obbligato tali soggetti a "trasmettere per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello" che doveva essere approvato entro il 31/01/09 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Lo scopo del nuovo adempimento telematico è quello di verificare il rispetto, da parte di tali soggetti, delle disposizioni fiscali (previste tanto ai fini Iva quanto ai fini delle imposte sui redditi) che consentono di mantenerne le entrate nell'alveo della non commercialità.

Secondo le disposizioni del citato decreto n.185/08 risultano, in generale, interessati dalle richiamate disposizioni i seguenti soggetti:

enti non commerciali di tipo associativo	si tratta dei consorzi e delle associazioni, riconosciute e non, di qualsiasi tipo (culturali, sportive dilettantistiche, politiche, sindacali, religiose, assistenziali, di promozione sociale, di formazione <i>extra</i> scolastica della persona, ecc.);
società di capitali sportive dilettantistiche	si tratta della nuova figura introdotta nell'ordinamento dall'art.90 della L. n.289/02 (Legge finanziaria per l'anno 2003)
alcuni soggetti definiti Onlus "di diritto"	si tratta, in particolare, delle associazioni e delle altre organizzazioni di volontariato di cui alla L. n.266/91

Vi sono, peraltro, ipotesi di esonero e casi in cui è possibile procedere ad una compilazione semplificata del modello.

Gli effetti della riapertura dei termini

Dal tenore della disposizione di proroga non appariva ben chiaro come si dovessero comportare coloro che avevano già assolto nei termini originari al primo adempimento, ma anche coloro che avessero spontaneamente aderito successivamente (tale adempimento, infatti, avendo natura di comunicazione non prevede la possibilità di inviare modelli correttivi e/o integrativi così come accade per le dichiarazioni fiscali). Un ulteriore dubbio, poi, riguardava l'eventuale obbligo, da parte di chi il modello lo aveva già presentato, di comunicare le variazioni intervenute nel corso nell'anno precedente, così come previsto dalla disciplina a regime. Il dubbio appare fondato, considerato che la proroga rappresenta nella sostanza una riapertura dei termini originari.

Opportunamente, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta di recente con la [C.M. n.6/E del 24 febbraio 2011](#). Tale documento di prassi ha precisato che:

chi ha già validamente presentato il modello EAS entro il 31 dicembre 2009 e chi ha presentato il modello oltre tale termine ma entro la data di entrata in vigore del D.L. n.225/10, non dovrà procedere - in generale - ad un'ulteriore presentazione del modello, salvo che non si siano verificate variazioni nei dati precedentemente comunicati che impongono la ripresentazione del modello.

Termini da osservare per la tempestiva presentazione del modello

entro il 31/03/11	per gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del D.L. n.185/08 (29/11/08);
entro il 31/03/11	per gli enti costituitisi dopo l'entrata in vigore dello stesso D.L. n.185/08, qualora il 60° giorno dalla costituzione scada prima del 31/03/11;
entro 60 giorni dalla data di costituzione	per gli enti per i quali il termine di 60 giorni dalla costituzione scada a decorrere dal 31/03/11 (cioè in data 31/03/11 o in data successiva).

Entro la scadenza del prossimo 31 marzo 2011, quindi, tutti gli enti privati non commerciali di tipo associativo, non ricorrendo ipotesi di esonero, dovranno procedere all'invio del primo modello EAS se ancora non vi hanno provveduto o, nel caso di invio già avvenuto, valutare se si sono verificate variazioni che impongono l'obbligo di ripresentazione dello stesso. In proposito l'Agenzia Entrate, con la [R.M. n.125/E/10](#), ha chiarito che la variazione dei dati identificativi dell'ente o del suo legale rappresentante non necessitano la ripresentazione del modello.

Come evidenziato sopra, saranno inoltre tenuti alla ripresentazione del modello, sempre entro il termine del prossimo 31 marzo 2011, anche quegli enti per i quali si sono verificate variazioni con riferimento all'anno precedente.

Inoltre, sia nei casi di prima presentazione del suddetto modello, che in quelli di ripresentazione dello stesso per intervenute variazioni, occorre evidenziare alcune anomalie dovute al fatto che la proroga del termine (31 marzo 2011) è stata fissata a distanza di oltre due anni rispetto alla scadenza originaria (31 dicembre 2009).

⇒ Disparità di trattamento

Chi presenta entro la prossima scadenza del 31 marzo 2011 per la prima volta il modello EAS, dovrà procedere alla compilazione dello stesso avendo riguardo ai dati emergenti dall'ultimo esercizio chiuso rispetto al predetto termine; pertanto, nei casi di esercizio coincidente con l'anno solare i dati da prendere a riferimento per la compilazione del modello sono quelli relativi all'esercizio 2010. Non si può non osservare come, al contrario, chi ha correttamente assolto all'adempimento nei termini originari di scadenza (31/12/09), lo abbia fatto comunicando i dati riferiti all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2008 (sempre in ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare); paradossalmente, quindi, proprio gli enti di tipo associativo che hanno "rispettato" l'originario dettato normativo, rispetto a quanti godranno invece della "sanatoria" concessa dal D.L. n.225/10, potranno vedersi costretti a dover ripresentare nuovamente il modello (e in relazione alle variazioni intervenute nel 2009 già avrebbero dovuto farlo entro lo scorso 31 marzo 2010) laddove nel corso del 2010 siano intervenute ulteriori variazioni nei dati precedentemente comunicati.

A queste conclusioni si giunge in quanto l'Agenzia delle Entrate nella citata C.M. n.6/E/11 afferma che i soggetti che hanno già eseguito l'adempimento non sono tenuti alla ripresentazione dello stesso "fatti salvi, ovviamente, i casi di variazione dei dati precedentemente comunicati ai sensi del punto 3.3 del citato provvedimento 2 settembre 2009".

Le modifiche ininfluenti ai fini dell'obbligo di ripresentazione

Le istruzioni alla compilazione del modello EAS affermano letteralmente che occorre evidenziare come questa generica affermazione presenta alcune incertezze applicative che andremo di seguito ad evidenziare. Va, inoltre, segnalato che vi sono delle modifiche che non comportano l'obbligo di comunicazione delle variazioni e, quindi, della ripresentazione del modello, in quanto ritenute "fisiologiche".

In tal senso le istruzioni affermano che:

"Non è obbligatorio presentare un nuovo modello nel caso in cui, nella sezione "Dichiarazioni del rappresentante legale", si verifichi una variazione dei soli dati relativi agli importi di cui ai punti 20 e 21, oppure del numero e dei giorni delle manifestazioni per la raccolta di fondi di cui al punto 33, oppure dei dati di cui ai punti 23, 24, 30 e 31".

Con la recente R.M. n.125/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche la variazione dei dati identificativi dell'ente o del suo legale rappresentante non necessitano la ripresentazione del modello EAS.

Se, quindi, da un esercizio all'altro si modificano tali dati non sussiste l'obbligo di ripresentazione del modello. Andiamo ad individuare correttamente tali ipotesi.

⇒ Punti 20 e 21 del modello: attività di sponsorizzazione o pubblicità commerciale e utilizzo di messaggi pubblicitari

20) che l'ente riceve proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità:	abitualmente	occasionalmente	no	.00
21) che l'ente si avvale di messaggi pubblicitari per la diffusione dei propri beni e servizi	.00	SI	NO	

Relativamente alle informazioni contenute nei punti 20 e 21 del modello, occorre fare qualche importante precisazione, in quanto le istruzioni alla compilazione individuano come situazione che non genera l'obbligo di ripresentazione del modello la sola variazione degli "importi" e non anche delle altre informazioni richieste nelle varie colonne dei predetti righe.

Ciò significa che solo le variazioni che, da un esercizio all'altro, interessano il dato numerico non sono generatrici dell'obbligo di ripresentazione del modello, mentre permane tale obbligo per la modifica delle informazioni che potremmo definire di tipo "qualitativo".

Esempio 1

Se un'associazione ha dichiarato nel primo modello EAS di aver percepito un introito di €20.000,00 a fronte di un'attività di sponsorizzazione e nell'esercizio successivo tale importo si modifica in €25.000,00, tale associazione non sarà tenuta in relazione a tale variazione alla ripresentazione del modello EAS.

Esempio 2

Al contrario, se nel primo modello EAS l'associazione ha dichiarato di non aver percepito alcun provento derivante da attività di pubblicità o sponsorizzazione e nell'esercizio successivo percepisce proventi da attività di sponsorizzazione per €5.000,00, tale associazione sarà tenuta alla ripresentazione del modello per comunicare tale variazione.

Esempio 3

Allo stesso modo un'associazione che nel primo modello EAS ha comunicato di aver percepito un contributo pubblicitario in una situazione da ritenersi "occasionale" (al di là delle consuete difficoltà di discriminare tra abitudine e occasionalità, va evidenziato che tale ultima situazione determina il mancato assoggettamento ad Iva di tali somme) e nell'esercizio successivo percepisce proventi da un'attività di sponsorizzazione ritenuta "abituale", tale associazione sarà tenuta alla ripresentazione di tale modello per comunicare tale variazione. Le medesime considerazioni valgono con riferimento alle variazioni intervenute nei dati quantitativi da indicare al punto 21.

⇒ Punto 33: organizzazione di manifestazioni per la raccolta fondi

33) che l'ente organizza manifestazioni per la raccolta di fondi	numero	giorni	SI	NO
--	--------	--------	----	----

Anche in relazione alle informazioni da evidenziare nel punto 33) occorre tenere in debita considerazione quanto affermato nelle istruzioni, che richiedono la ripresentazione del modello EAS solo nei casi di modifica delle informazioni qualitative da un esercizio all'altro. Al contrario, la modifica del numero e della durata delle manifestazioni organizzate dall'ente di tipo associativo non determina alcun obbligo di comunicare tali variazioni.

Con la [C.M. n.45/E del 29 ottobre 2009](#) l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato che in presenza di più manifestazioni, nel rigo 33) non si deve indicare la somma dei giorni di tutte le manifestazioni svolte bensì "occorre indicare il numero di giorni della manifestazione che è durata più a lungo".

Si propongono di seguito alcuni esempi:

Esempio 4

Se un'associazione ha dichiarato nel primo modello EAS di organizzare un'unica manifestazione della durata di tre giorni dalla quale sono stati ricavati fondi per €10.000,00 e nell'esercizio successivo nella medesima manifestazione di uguale durata ha ricavato fondi per €13.000,00, tale associazione non sarà tenuta in relazione a tale variazione alla ripresentazione di tale modello.

Esempio 5

Se un'associazione ha dichiarato nel primo modello EAS di organizzare un'unica manifestazione della durata di tre giorni dalla quale sono stati ricavati fondi per €10.000,00 e nell'esercizio successivo organizza due manifestazioni della durata di due giorni ciascuna introitando fondi per €15.000,00, tale associazione non sarà tenuta in relazione a tali variazioni alla ripresentazione dello stesso modello.

Esempio 6

Se, al contrario, un'associazione ha dichiarato nel primo modello EAS di non organizzare attività di raccolta fondi e nell'esercizio successivo organizza una manifestazione a tale scopo, tale associazione sarà tenuta in relazione a tale variazione alla ripresentazione del suddetto modello.

⇒Punti 23 e 24: entrate e dimensioni dell'ente di tipo associativo

23) che l'ammontare delle entrate dell'ente (media degli ultimi tre esercizi) è pari a euro:					.00
24) che il numero di associati dell'ente nell'ultimo esercizio chiuso è pari a:	fino a 20	da 21 a 100	da 101 a 500	oltre 500	

Le variazioni intervenute nei punti 23) e 24) del modello non sono rilevanti ai fini dell'obbligo di ripresentazione del modello EAS.

Si tratta, con evidenza, di dati quantitativi che necessariamente si modificano da un esercizio all'altro e che avrebbero comportato, per comunicare le variazioni, la sistematica ripresentazione del modello qui esaminato. Preme in questa sede osservare come l'ipotesi di "esonero" dall'obbligo di comunicare la modifica relativa al punto 24) "numero degli associati dell'ente" abbia risolto all'origine una questione legata al momento di individuazione del dato da inserire nel modello, che in altro modo sarebbe stata di difficile soluzione.

Le istruzioni alla compilazione del predetto rigo, infatti, richiedono di indicare il numero degli associati dell'ente "con riferimento alla data di presentazione del modello" quando, invece, in quasi tutti gli altri punti, si richiede di indicare il dato "con riferimento all'ultimo esercizio chiuso".

Tale discrasia che in sede di compilazione del primo modello EAS avrebbe creato qualche incertezza applicativa (anche in considerazione delle numerose proroghe che hanno via via interessato il termine originario di presentazione portandolo – prima della recente riapertura - al 31/12/09), è stata risolta dall'Agenzia delle Entrate che con la C.M. n.45/E/09 ha ricondotto il momento di individuazione del dato "all'ultimo esercizio chiuso" anche con riferimento al numero degli associati.

⇒Punti 30 e 31: erogazioni liberali e contributi pubblici

31) che i contributi pubblici ricevuti sono pari a euro:			.00
32) che esistono avanzi di gestione	SI	<input type="checkbox"/>	NO <input type="checkbox"/>

Anche con riferimento ai dati quantitativi contenuti nei punti 30) e 31), nessuna rilevanza assumono le variazioni intervenute da un esercizio all'altro ai fini dell'obbligo di ripresentazione del modello qui riproposto.

Ad esclusione delle predette situazioni, pertanto, le variazioni intervenute in un qualunque altro dei dati indicati nel primo modello EAS comportano l'obbligo di ripresentazione dello stesso.

EUROCONFERENCE® SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE

Seminario in 1 giornata a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 -13:00 / 14.30-18.00

CONCORDATO PREVENTIVO

L'utilizzo del Concordato preventivo per la protezione del patrimonio e la tutela della continuità aziendale

MILANO	Hotel Michelangelo	22 marzo 2011
BOLOGNA	Zanihotel Europa	29 marzo 2011

QUOTA DI PARTECIPAZIONE
€ 250,00 + IVA 20%
 Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

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

Il trattamento Iva dei “buoni regalo”

a cura di Ennio Vial e Vita Pozzi

Il caso

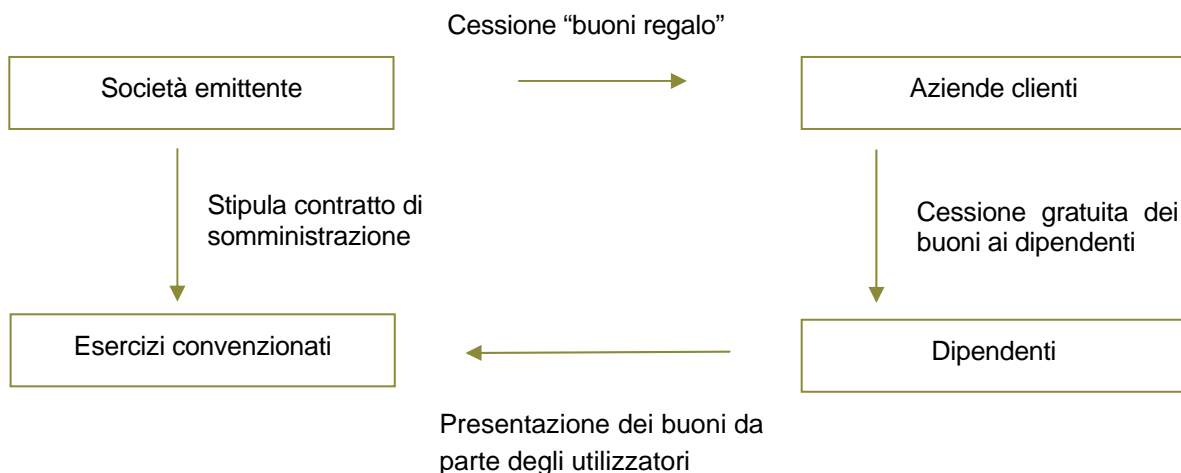
La [R.M. n.21/E del 22 febbraio 2011](#) ha esaminato un'operazione complessa nella quale vengono emessi dei “buoni regalo”, spendibili presso una rete di esercizi convenzionati, e concessi ad alcuni dipendenti come “benefits”.

In sintesi, l'operazione è la seguente:

- la società Alfa (società emittente) stipula dei contratti di somministrazione con alcuni esercizi convenzionati che si obbligano a fornire determinati beni/servizi; la stessa emette i “buoni regalo” (*voucher*) utilizzabili esclusivamente presso tali esercizi;
- i buoni in oggetto vengono ceduti da Alfa ad alcune aziende clienti le quali, a loro volta, concederanno tali buoni ai propri dipendenti;
- i dipendenti potranno utilizzare i “*voucher*” presso gli esercizi convenzionati per acquistare determinati beni/servizi.

La società Alfa, ritenendo la cessione dei buoni alle aziende clienti un'operazione rilevante ai fini Iva, chiede all'Agenzia delle Entrate chiarimenti in merito alla possibilità di detrarre l'Iva assolta dalle aziende clienti all'atto dell'acquisto dei *voucher*.

Viene inoltre chiesto il corretto trattamento Iva delle varie cessioni che avvengono nell'operazione così descritta.

**Il “buono regalo” o “voucher”: qualificazione giuridica**

L'Agenzia delle Entrate evidenzia come, preliminarmente, sia necessario soffermarsi sulla natura giuridica dei buoni in esame; dopo aver capito la qualificazione giuridica degli stessi, è possibile individuare il corretto trattamento tributario ai fini Iva.

Si precisa che il “*voucher*” potrebbe essere considerato:


1. rappresentativo di beni e servizi che, con esso, possono essere acquistati.
2. un semplice documento di legittimazione, ai sensi dell'art.2002 c.c. .

Nel primo caso rappresenterebbe una sorta di “pagamento anticipato” degli oggetti che si possono acquistare e, di conseguenza, sarebbe soggetto ad Iva. Inoltre, considerando che al momento dell'acquisto del *voucher* è incerta la natura oggettiva del bene o del servizio che verrà acquistato, la sua imponibilità deve essere trattata ad aliquota ordinaria.

Diversamente, nella seconda ipotesi, il *voucher* non comporta l'anticipazione della cessione del bene o della prestazione di servizio cui esso dà diritto; in tal caso, quindi, la cessione del *voucher* non rileva ai fini Iva in base all'art.2, co.3, lett. a), del DPR. n.633/72.

L'Amministrazione, richiamando quanto affermato per i "buoni benzina"³ sostiene che:

"i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile; [...] il buono può essere considerato alla stregua di un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione."

 In sostanza, l'Agenzia ritiene il buono regalo come un semplice documento che attesta il diritto all'acquisto di determinati beni o servizi.

Tale qualificazione giuridica incide, ovviamente, sul trattamento tributario. Essendo, infatti, un semplice documento, non assume rilevanza ai fini Iva.

In particolare, la cessione dei titoli di legittimazione può essere ricondotta nell'ambito applicativo dell'art.2, co.3, lett. a), del DPR n.633/72, ai sensi del quale: *"Non sono considerate cessioni di beni le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro"*.

Tali conclusioni si rendono ovviamente applicabili anche con riferimento al caso in esame.

Il trattamento ai fini Iva

Dopo aver definito la natura giuridica del "buono", l'Agenzia esamina il trattamento ai fini Iva nei vari passaggi dell'operazione.

Esaminiamo quindi, nel dettaglio, le varie cessioni che compongono l'operazione.

⇒ Fase 1 Rapporto tra società emittente ed esercizi convenzionati

Si ritiene che il rimborso dei buoni da parte della società emittente costituisca un'operazione non rilevante ai fini dell'Iva, ai sensi dell'art.2, co.3, lett. a). Si realizza, in sostanza, una mera movimentazione di carattere finanziario.

L'Agenzia evidenzia, tuttavia, che sono rilevanti, ai fini Iva, il pagamento della commissione e di ogni eventuale ulteriore e diversa prestazione da parte dell'esercizio convenzionato a favore della società emittente.

⇒ Fase 2 Rapporto tra società emittente e azienda cliente

Anche la cessione dei buoni dalla società emittente all'azienda cliente non costituisce, secondo l'Agenzia delle Entrate, un'operazione rilevante ai fini Iva (art.2 co.3 lett. a).

"In questa fase, la circolazione del documento di legittimazione non integra alcuna cessione di beni o prestazione di servizi ed il relativo pagamento assume carattere di mera movimentazione di carattere finanziario".

Qualsiasi eventuale servizio prestato dall'emittente verso corrispettivo specifico dovrà ovviamente essere fatturato separatamente e con aliquota ordinaria. Si cita, come esempio, la stampigliatura, la personalizzazione, la consegna a domicilio dei buoni in esame. La società istante sosteneva che tale rapporto avrebbe dovuto essere assoggettato a Iva con l'aliquota ordinaria del 20%.

³ C.M. n.502598 del 1/08/74 e C.M. n.27 del 9/08/76.

⇒ Fase 3 Rapporto tra azienda cliente e beneficiario del buono

Anche la successiva distribuzione gratuita del buono acquisto ai dipendenti o clienti e fornitori è fuori campo di applicazione dell'Iva (art.2, co.3, lett. a) in quanto la circolazione dei titoli di legittimazione è assimilabile ad una mera movimentazione di carattere finanziario.

⇒ Fase 4 Rapporto tra utilizzatori e affiliati

Nella fase finale dell'operazione descritta, l'esercizio commerciale convenzionato cede beni, ovvero presta servizi, ai portatori dei buoni acquisto al prezzo ordinario di vendita, con la particolarità che l'intero prezzo o una parte di esso viene assolto attraverso la consegna dei buoni medesimi (assunti al valore facciale).

L'Amministrazione Finanziaria precisa che, nonostante la peculiarità delle modalità di pagamento da parte del consumatore finale, il commerciante emetterà regolare scontrino/ricevuta per l'intero prezzo dei beni servizi erogati.

Infatti, la base imponibile per l'esercizio commerciale è costituita dall'intero prezzo al minuto comprensivo sia di quanto effettivamente versato dal consumatore finale in contanti (o con modalità analoghe), che del valore facciale dei buoni acquisto.

A conferma dell'affermato, si richiama la Corte di Giustizia europea.

In particolare nella [causa C-398/99](#) (*Yorkshire Co-Operatives Ltd*) con riferimento all'ipotesi dei buoni sconto la Corte afferma che:

"... il produttore che emette il buono sconto può essere considerato terzo rispetto all'operazione intervenuta tra dettagliante beneficiario del rimborso del valore del buono sconto ed il consumatore finale che ha utilizzato tale buono".

Inoltre, il fatto che una parte del corrispettivo percepito per la cessione del bene "non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale da un terzo, estraneo a tale operazione, non assume alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile di tale dettagliante".

In sostanza, secondo l'Agenzia, il corrispettivo per il dettagliante si compone del prezzo integrale della merce, che è pagato in parte dal consumatore finale e in parte dal produttore; i buoni rappresentano per il dettagliante il diritto a ricevere dal produttore un rimborso pari all'importo indicato sul buono, il cui valore nominale deve essere incluso nella base imponibile del dettagliante medesimo. Quindi, come detto, l'esercizio convenzionato al momento di effettuazione dell'operazione emette regolare scontrino/fattura con l'Iva per l'intero prezzo del bene/servizio acquistato dal consumatore finale, a prescindere dalle modalità di pagamento dello stesso.

	Imponibile ai fini Iva	Fuori campo Iva (art.2 co.3 lett. a)
1) Rapporto tra società emittente e esercizi convenzionati	Il pagamento di eventuali commissioni e altre prestazioni da parte dell'esercizio convenzionato.	La cessione è fuori campo Iva e assume carattere di mera movimentazione finanziaria.
2) Rapporto tra società emittente e azienda cliente	Eventuali servizi prestati dall'emittente dietro corrispettivo specifico.	La cessione è fuori campo Iva e assume carattere di mera movimentazione finanziaria.
3) Rapporto tra azienda cliente e beneficiario del buono		La cessione è fuori campo Iva e assume carattere di mera movimentazione finanziaria.

4) Rapporto tra utilizzatori e affiliati	La base imponibile per l'esercizio convenzionato è costituita dall'intero prezzo al minuto comprensivo sia del prezzo versato in contanti sia del buono.	
--	--	--

Alcuni interventi di prassi sul tema

Un intervento di prassi interessante, sul tema oggetto di analisi, è la R.M. n.27/E del 1 aprile 2010.

Nel citato documento viene esaminato il caso di un "multi-voucher" di tipo turistico che consente, al suo possessore, l'accesso ai musei ed ai beni culturali di una certa località, nonché l'utilizzo dei mezzi pubblici per i relativi spostamenti, oltre ad uno speciale kit informativo, costituito dalle piante stradali e da notizie storico-turistiche della località.

L'operazione posta prevede che:

- un ente pubblico (il comune interessato alla promozione turistica) attraverso una propria società procede all'emissione del "voucher" la cui vendita è successivamente affidata a vari canali (internet, agenzie di viaggio, i musei ecc.);
- il comune stipula apposite convenzioni con gli enti interessati che devono erogare il servizio promesso dal "voucher" ed in particolare i musei e le società di trasporti; per i primi viene fissato un compenso analitico in relazione agli ingressi (cioè, all'effettivo utilizzo del documento per l'ingresso al museo) mentre, per le seconde, un corrispettivo *a forfait*, indipendente dall'uso del mezzo di trasporto.

Diversamente dal caso analizzato nella R.M. n.21/11, l'Agenzia ha ritenuto che il "Tourist Card e la Museum Card" consentano a colui che le acquista - a fronte del pagamento di una somma di denaro - di poter fruire di una prestazione di servizi complessa consistente nella possibilità di usufruire dei mezzi di trasporto, di accedere ai musei e alle mostre, di usufruire del kit informativo, di beneficiare di sconti e facilitazioni offerti dagli enti convenzionati, tale da considerarsi come una prestazione unica rientrante nella generica previsione di cui all'art.3 del DPR. n.633/72 e come tale da assoggettare ad Iva in base all'aliquota ordinaria del 20%.

Si evidenzia, tuttavia, come in tal caso (a differenza del buono regalo precedentemente analizzato) il "multi-voucher" consenta realmente al consumatore finale di fruire di una prestazione di servizi complessa.

Anche la Corte di Giustizia europea, nel caso Astra Zeneca (sentenza n.29 di luglio 2010, [causa C-40/09](#)), afferma che il voucher concesso ai dipendenti deve essere considerato una prestazione di servizi⁴. La Corte affronta il tema del trattamento ai fini Iva della rivendita ai dipendenti di "buoni" che sostituiscono, parzialmente, la retribuzione.

In pratica, il lavoratore dipendente viene pagato, almeno in parte e a sua richiesta, anziché in contanti, a mezzo di "voucher" che può liberamente spendere in esercizi convenzionati con il datore di lavoro, ottenendo alcuni benefici in termini di prezzo.

La Corte ritiene che:

"poiché tali buoni non trasferiscono immediatamente il potere di disposizione su un bene, la loro fornitura non costituisce, ai fini dell'Iva, una cessione di beni ai sensi dell'art.5, n.1, della VI direttiva, bensì una "prestazione di servizi" ai sensi dell'art.6, n.1, di detta direttiva, in quanto, conformemente a tale ultima disposizione, è considerata una prestazione di servizi qualsiasi operazione che non costituisca cessione di un bene ai sensi del citato art.5".

⁴ La Corte statuisce infatti che l'art. 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che la fornitura di un buono acquisto, da parte di una società che ha acquistato tale buono ad un prezzo che include l'imposta sul valore aggiunto, ai propri dipendenti in cambio della rinuncia, da parte di questi ultimi, ad una quota della loro retribuzione in denaro costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi di tale disposizione.

Si evidenzia come, affinché si abbia una prestazione di servizi assoggettata all'Iva, è necessario che si instauri un rapporto obbligatorio tra due soggetti in virtù del quale uno di essi, sulla base di un contratto, adempie una prestazione (artt.1174 e 1218 del c.c.), ossia svolge una determinata attività patrimonialmente valutabile e l'altro paghi un corrispettivo con un nesso di reciprocità o sinallagma.

Di conseguenza, se manca tale nesso (corrispettivo) ed è assente il vincolo sinallagmatico nel contratto, l'operazione non è rilevante ed è fuori dal campo di applicazione del tributo trattandosi di una mera cessione di denaro non soggetta ai sensi dell'art.2. Le prestazioni di servizi per essere imponibili devono, quindi, essere effettuate a titolo oneroso⁵.

Diversamente, nella R.M. n.21/11, i buoni regalo sono concessi gratuitamente ai dipendenti che non devono rinunciare ad una parte della propria retribuzione. Si spiega così il differente trattamento tributario a cui sono soggetti i buoni regalo nella R.M. n.21/11 rispetto alla sentenza della Corte di Giustizia europea.

Citiamo, infine, la nota n.954/60692/10 del 21 aprile 2010 con la quale l'Agenzia affronta la qualifica ai fini Iva del *voucher* che dà diritto all'utilizzatore di fruire, gratuitamente, di beni e servizi. L'intervento appare in linea con la recente R.M. n.21/11.

In questo caso la società emittente cede a pagamento il *voucher* ai propri clienti interessati all'iniziativa che, a loro volta, lo consegnano gratuitamente agli utilizzatori (dipendenti e lavoratori autonomi). Il pagamento delle prestazioni (rese dall'esercente all'utilizzatore) viene eseguito dalla società emittente direttamente a favore degli operatori nei confronti dei quali il *voucher* viene "speso".

L'Agenzia giunge alla conclusione che la circolazione del *voucher* è irrilevante ai fini Iva nei passaggi emittente/cliente e cliente/utilizzatore. L'operazione è invece rilevante ai fini del tributo (e ad aliquota propria del bene o del servizio prestato) nel momento in cui il *voucher* viene "speso" dall'utilizzatore.

Sul punto l'Agenzia, richiamando il principio stabilito dalla Corte di Giustizia circa la terzietà del soggetto che emette il buono rispetto alla cessione/prestazione eseguita, conclude che l'esercente deve assoggettare ad Iva l'intero corrispettivo (cioè, il valore del buono più l'eventuale integrazione a carico dell'utilizzatore) certificando l'operazione (con scontrino o fattura) per l'intero prezzo del bene/servizio, scorporando l'Iva in essa incorporata.

⁵ Si ricorda che esistono delle prestazioni di servizi gratuite soggette ad Iva ma rappresentano delle eccezioni.



La sospensione degli effetti delle sentenze delle Commissioni tributarie: la giurisprudenza tutela il contribuente

L'orientamento precedente: tutela cautelare pro Fisco

A partire dallo scorso anno, è stato riproposto all'attenzione degli operatori il tema della sospensione della esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie, a seguito di una pronuncia della Corte Costituzionale che ha aperto nuove ed importanti prospettive di tutela. Le soluzioni interpretative degli ultimi anni, infatti, avevano portato a ritenere esplicabile la tutela cautelare, ossia la sospensione dell'esecutività e quindi della riscossione dei tributi, solo con riferimento all'atto impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Rimaneva, invece, preclusa la possibilità di sospendere l'esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, anche se in pendenza di ricorso in appello. Questa soluzione appariva tuttavia fortemente iniqua e discriminatoria, dal punto di vista della parità di trattamento delle parti, soprattutto se esaminata alla luce delle regole di cui agli artt.68 e seguenti del D.Lgs. n.546/92.

Tali disposizioni, infatti, prevedevano l'immediata esecutività, pur se frazionata, delle sentenze delle Commissioni Tributarie qualora favorevoli all'Amministrazione; mentre nel caso di sentenze favorevoli al contribuente, l'esecutività non è immediata, ma rinviata al momento del passaggio in giudicato⁶, in questo modo attribuendo un implicito potere sospensivo all'appello presentato dall'Amministrazione Finanziaria.

In questo modo, il sistema non solo realizzava un differente trattamento tra posizione processuale dell'Amministrazione e quella del contribuente, ma creava anche una notevole divaricazione tra regole processuali di diritto tributario e regole di diritto processuale civile, data la possibilità, in quest'ultima branca giuridica, della sospensione *ope iudicis* delle sentenze.

Grazie all'intervento della Corte Costituzionale, tuttavia, l'interpretazione normativa è mutata, come dimostrano anche le pronunce della più recente giurisprudenza di merito.

Il quadro normativo di riferimento

Il contribuente che voglia sospendere l'azione amministrativa di riscossione, una volta avviato il processo tributario, può avvalersi, come noto, della disposizione di cui all'art. 47 D.Lgs. n.546/92, a mente della quale:

"il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso".

La sospensione di cui all'art.47 citato è dunque quella dell'atto impugnato e può essere proposta solo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, nel ricorso oppure in un atto separato.

Ed è da notare che gli effetti della sospensione eventualmente disposta dal Presidente o dal Collegio, ex art.47, "cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado", come disposto dal co.7 del medesimo articolo.

Una volta pubblicata la sentenza della Commissione provinciale, valgono le regole di esecutività di cui agli artt.68 ss., D.Lgs. n. 546/92.

⁶ P. Russo, "Il processo tributario", Milano 2005, pag.308 ss..

In particolare, ai sensi dell'art.68, le sentenze favorevoli all'Amministrazione Finanziaria determinano la riscossione frazionata del tributo e degli interessi, senza bisogno di attendere il passaggio in giudicato:

- per i 2/3 dopo la sentenza della Commissione Provinciale che respinge il ricorso;
- per l'ammontare e non oltre i 2/3 dopo la sentenza della Commissione Provinciale che accoglie parzialmente il ricorso;
- per il residuo ammontare determinato dalla sentenza della Commissione Regionale.

Nel caso in cui il contribuente presenti appello, si deve applicare l'art.49 del D.Lgs. n.546/92, che prevede l'applicazione anche delle disposizioni del codice di procedura civile, "escluso l'art.337".

Tale ultima norma dispone che *"l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto della impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407 c.p.c."*⁷ In particolare, ai nostri fini, vengono in rilievo i primi due articoli citati come eccezione alla regola di cui all'art. 337 c.p.c..

Ai sensi dell'art. 283, c.p.c., il giudice d'appello, su istanza di parte, *"quando ricorrano gravi motivi, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata"*.

Ai sensi dell'art.373 c.p.c., in caso di ricorso per Cassazione:

"il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dalla esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".

Essendo queste le norme di riferimento, si pone la seguente domanda:



la non applicabilità dell'art.337 c.p.c. al processo tributario (disposta dall'art.49, D.Lgs. n.546/92) comporta anche la non applicabilità delle disposizioni di cui agli artt.282 e 373 c.p.c. e quindi della possibile sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado?

Le due tesi a confronto

- La tesi fino ad oggi (o meglio, fino allo scorso anno) prevalente ha dato risposta positiva a tale domanda, con conseguente affermazione dell'inconfigurabilità della sospensione degli effetti (di cui all'art.68, D.Lgs. n.546/92) delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali e limitazione della sospensione al solo atto impugnato nel processo di primo grado, ai sensi dell'art. 47.⁸
- Una seconda tesi, in passato minoritaria, ha invece sostenuto la configurabilità della tutela cautelare anche avverso le sentenze di primo e di secondo grado, sulla base di una lettura articolata dell'art.49 del D.Lgs. n.546/92 e della compatibilità del giudizio di cui all'art.47, anche con riferimento agli effetti delle sentenze delle Commissioni tributarie⁹.

È peraltro da notare che l'evoluzione normativa ha dato implicito sostegno a tale ultima soluzione interpretativa, quando, con riferimento all'esecuzione delle sanzioni amministrative, il D.Lgs. n.472/97 ha disposto (all'art.19) la possibile sospensione delle medesime ad opera della Commissione tributaria regionale, facendo rinvio all'art. 47 del D.Lgs. n.546/92 e prevedendo la prestazione di idonea garanzia.

Appariva dunque palesemente contraddittorio prevedere la sospensibilità delle sanzioni oltre il primo grado di giudizio e non, invece, del pagamento dei tributi.

⁷ Il secondo comma dell'art. 337 c.p.c. prevede che: *"quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso, se tale sentenza è impugnata"*.

⁸ Sul tema, R. Rinaldi, *"La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario"*, in Riv.dir.trib., 2004, I, pag.101 ss..

⁹ CTR Liguria, sent. del 28/05/99; CTR Friuli, sent. del 16/12/99; CTR Lazio, sent. del 14/01/99.

La sospensibilità degli effetti delle sentenze secondo la Corte Costituzionale e la giurisprudenza di merito

In diverse occasioni, in passato, alla Corte Costituzionale è stata posta la questione di incostituzionalità dell'art.49, in quanto interpretato come regola di inammissibilità della tutela cautelare avverso gli effetti delle sentenze delle Commissioni tributarie.

Lo scorso anno, tuttavia, la Corte ha fornito una soluzione chiaramente favorevole ai contribuenti con la [sentenza n.217 del 17 giugno 2010](#).

Nel rigettare la questione di incostituzionalità proposta, la Corte ha affermato che la disposizione in oggetto non deve essere letta nel senso di impedire la tutela cautelare relativamente alle sentenze delle Commissioni tributarie.

Infatti, sostiene la Corte, l'art. 49 dispone l'inapplicabilità dell'art.337 c.p.c., il quale, a sua volta, contiene una regola ed un'eccezione. La regola è quella per cui "*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa*"; l'eccezione è costituita dal rinvio a norme che prevedono invece la sospensione giudiziale della sentenza stessa. Orbene, la non applicabilità al processo tributario dell'art.337 c.p.c. sarebbe da ritenersi solo con riferimento alla regola generale contenuta in detta disposizione e non, invece, per quanto attiene alle eccezioni alla regola.

L'articolo 49, dunque, non escluderebbe, di per sé, la sospensibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza impugnata¹⁰.

L'ordinanza di rimessione alla Corte aveva ad oggetto la sospensione di una sentenza della Commissione tributaria regionale, conseguentemente la Consulta ha potuto affermare l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c., che appunto prevede la possibile sospensione delle sentenze di appello, in caso di ricorso per Cassazione.

A questa soluzione si è allineata la giurisprudenza di merito successiva¹¹, alla luce della quale si deve rilevare che, con riferimento alla sospensibilità degli effetti della sentenza della Commissione tributaria regionale:

- si applica la regola di cui all'art.373 c.p.c.;
- la competenza per la sospensione è dello stesso giudice che ha pronunciato la sentenza, e quindi della stessa Commissione tributaria regionale, che procede con ordinanza non impugnabile su istanza di parte;
- l'istanza deve motivare con riferimento al danno grave e irreparabile che può derivare dall'esecuzione della sentenza. In questa prospettiva, si pone anche il problema del requisito dell'immediatezza del danno che, ad avviso di parte della giurisprudenza di merito, è necessario per la concessione della tutela cautelare e che potrebbe realizzarsi solo quando sia emesso l'atto di riscossione dopo l'emanazione della sentenza. Sul punto, la recente Commissione tributaria regionale di Torino, con [l'ordinanza n.4 del 27 settembre 2010](#), sembra richiedere addirittura l'inizio dell'esecuzione coattiva, ma tale lettura non pare poter essere accolta¹², dovendosi ritenere sufficiente la notifica al contribuente dell'atto della riscossione (cartella di pagamento e, a partire dal 1/07/11, lo stesso avviso di accertamento);
- la sospensione è condizionata alla proposizione del ricorso per Cassazione, requisito che deve essere dimostrato dal contribuente¹³.

La sentenza della Corte Costituzionale non ha però fatto riferimento alla sospensibilità degli effetti della sentenza di primo grado, perché il quesito sottoposto non prevedeva tale ipotesi. Tuttavia:

¹⁰ C. Glendi, "Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado", in Corr.trib., 2010, pag.2401 ss..

¹¹ CTR Torino, ord. n.4 del 27/09/10; [CTR Milano, ord. n.2 del 18/01/11](#); CTR Roma, ord. n.136 del 29/9/11; CTR Roma., ord. n.1 del 18/1/11; *contra* [CTR Lombardia, Sez. Brescia, ord.n. 26 del 18/10/10](#).

¹² C. Glendi, "Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per Cassazione", in Riv.giur.trib., 2011, pag.76; M. Nardelli, "La sospensione delle sentenze tra soluzioni pratiche e critiche (non solo) teoriche", in Corr.trib., 2011, pag.440.

¹³ C. Glendi, op. cit., pag.73 ss..

le affermazioni generali contenute nella sentenza del 2010 della Consulta sono inequivocabili e portano all'applicabilità al processo tributario sia dell'art.373 c.p.c. sia dell'art. 283 c.p.c..

Nonostante allo stato non risultino sul tema pronunce della giurisprudenza di merito successive alla sentenza della Corte Costituzionale, è possibile sostenere che:

- gli effetti delle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali possono essere sospesi, ai sensi dell'art.283 c.p.c.;
- per la sospensione è competente la Commissione Tributaria Regionale cui l'appello è proposto con l'atto di impugnazione;
- la sospensione è subordinata alla dimostrazione di "gravi motivi" e quindi del danno grave ed irreparabile che può derivare dalla esecuzione della stessa.



Fabbricati D e valori contabili: la Cassazione si esprime sulla decorrenza delle rendite

I fabbricati di categoria catastale D¹⁴ sono interessati da un particolare metodo di determinazione della base imponibile: se non è presente la rendita catastale, in luogo della rendita presunta si devono utilizzare i costi contabilizzati da parte del possessore. Tale modalità derogatoria è però subordinata alla verifica di determinati requisiti: proprio sotto tale profilo si deve segnalare la [sentenza n.3157 del 9 febbraio 2011](#) che è intervenuta in merito al requisito del possesso da parte di imprese.

Una seconda sentenza della Cassazione, la [n.3160](#), depositata lo stesso giorno ma di spessore superiore in quanto pronunciata a Sezioni Unite, interviene su di un tema oltremodo delicato, quello della decorrenza delle rendite catastali, stabilendo la retroattività della rendita definitiva successivamente attribuita, trasformando, nella sostanza, il metodo contabile in una soluzione solo provvisoria per la determinazione dell'imposta.

Si deve osservare come i fabbricati oggi vengono accatastati attraverso la procedura DOC.FA. (D.M. n.701/94) e quindi gli accatastamenti proposti negli ultimi quindi anni presentano già all'origine la rendita da utilizzare. Non si deve però dimenticare che i fabbricati di categoria D, nella situazione previgente, dovevano essere oggetto di stima diretta da parte dell'Agenzia del Territorio (ex UTE) per l'attribuzione della rendita. Per cui non è fattispecie remota quella di fabbricato di categoria D che sia a tutt'oggi sprovvisto di rendita in quanto oggetto di variazione catastale da almeno 15 anni, prima dell'introduzione della procedura DOC.FA. Peraltro, le considerazioni che saranno proposte sono di più ampio respiro, visto che interessano anche l'art.74 della L. n.342/00, proponendo un'interpretazione davvero innovativa di quella previsione normativa.

Quando è legittimo il metodo contabile

In tema di fabbricati di categoria catastale D vi è la convinzione che quando non sia presente la rendita catastale (ovvero questa sia inadeguata in quanto è intervenuta una modifica catastale), automaticamente si debbano applicare i valori contabili.

Sul punto occorre però proporre una riflessione, ribadendo concetti certamente non nuovi, ma trascurati, se non addirittura sconosciuti, da molti.

A fronte del metodo ordinario per la determinazione della base imponibile previsto per i fabbricati – quello basato sulle rendite catastale – nell'art.5 del D.Lgs. n.504/92 sono previste due distinte metodologie da utilizzare nel caso in cui il fabbricato sia sprovvisto di rendita:

il metodo delle scritture contabili: co.3

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del co.3 dell'art.7 del D.L. 11 luglio 1992, n.333,(omissis).

¹⁴ Tanto per intenderci i fabbricati a destinazione industriale, ma non solo, visto che in tale categoria ricadono numerose tipologie di immobili.

il metodo della rendita presunta: co.4

Per i fabbricati, diversi da quelli indicati al comma 3, non iscritti a catasto, nonché per i fabbricati per i quali sono intervenute variazioni permanenti, anche se dovute ad accorpamento di più unità immobiliari, che influiscono sull'ammontare della rendita catastale, il valore è determinato con riferimento alla rendita dei fabbricati simili già iscritti.(omissis)".

Alla maggior parte dei fabbricati è applicabile la soluzione generale di cui al co.4, cioè l'utilizzo della rendita dei fabbricati simili già iscritti a Catasto – c.d. “rendita presunta” – la cui *ratio* è proprio quella di stabilire una metodologia di computo stimato per attribuire valore imponibile ai fini Ici nell'ipotesi in cui ai fabbricati stessi non sia attribuita rendita o sia iscritta agli atti catastali una rendita divenuta inidonea per intervenute variazioni permanenti sugli immobili.

Si segnala, peraltro, che la L. n.296/06 ha abrogato con una certa fretta il co.4, ma in alcuni casi tale metodo è ancora necessario: pertanto è convinzione diffusa che tale disposizione si debba ancora oggi considerare vigente.

Riassumendo, alla deroga della regola generale di cui al co.2 (rendita catastale), prevista al successivo co.4 (rendita presunta), si aggiunge l'ulteriore specifico criterio di determinazione della base imponibile di cui al co.3 dell'art.5 del D.Lgs. n.504/92 (metodo contabile), rivolto esclusivamente ai fabbricati a destinazione speciale di categoria catastale D. Si tratta di un criterio avente carattere speciale (ossia si applica solo al verificarsi di determinate condizioni) e di eccezionalità, ma tassativo¹⁵ nell'applicazione qualora ricorrano contestualmente tutte le seguenti condizioni espressamente previste dalla norma:

fabbricati appartenenti esclusivamente alle **categorie catastali D**, quindi fabbricati a destinazione speciale;

**fabbricati
non iscritti
in catasto**



alla locuzione normativa deve essere attribuito esclusivamente il significato di fabbricato in relazione al quale non è ancora stata presentata denuncia di costituzione all'Ufficio del Territorio competente ovvero in relazione al quale la costituzione di fabbricato è stata denunciata, ma l'ufficio competente non ha mai precedentemente iscritto valori agli atti¹⁶. In sostanza, il criterio contabile si applica per tutti i periodi d'imposta in cui un fabbricato risulta sfornito di rendita e tale caratteristica si configura fin dall'origine. Rimangono esclusi, quindi, dall'applicabilità di questo criterio di determinazione della base imponibile tutti i fabbricati che dalla loro costituzione sono già stati attributari di valori catastali, seppur successivamente divenuti non congrui per intervenute variazioni permanenti;

**fabbricati
interamente
posseduti
da imprese**



nel senso che, trattandosi di criterio basato sulla valorizzazione mediante scritture contabili, sono esclusi dalla sua applicabilità tutti i fabbricati i cui soggetti passivi – ai sensi dell'art.3 del D.Lgs. n.504/92 – non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Vengono ad escludersi pertanto, per carenza di un requisito soggettivo, tutti i fabbricati a destinazione speciale posseduti da persone fisiche (tenuti a disposizione o presumibilmente locati ad imprese) o da altri soggetti, anche imprenditori, ma non tenuti ad iscrivere nel registro dei cespiti ammortizzabili l'acquisto del fabbricato e le eventuali spese incrementative ad esso riferibili;

¹⁵ Cfr. R.M. n.27/E/98.

¹⁶ Ciò che appare alquanto chiaro dalla norma stessa, è inequivocabilmente confermato dall'interpretazione ministeriale data con R.M. n.35/99, che testualmente recita “(omissis).....il citato comma 3 è, infatti, finalizzato a disciplinare, come rilevasi anche dalla sua formulazione letterale, esclusivamente il periodo che intercorre dal momento in cui il fabbricato, dovendo essere assoggettato ad ICI, non risulta iscritto a catasto, oppure risulta iscritto senza aver mai avuto la rendita, fino al momento in cui riceve la rendita catastale (e più precisamente, fino alla fine dell'anno di imposizione nel corso del quale viene a risultare, dagli atti catastali, fornito di rendita.....(omissis)”.

**fabbricati
distintamente
contabilizzati**



il significato è quello di creare un parallelismo tra il numero di unità immobiliari iscritte in catasto ed il numero di unità immobiliari iscritte in contabilità, in modo da identificare univocamente, ai fini della determinazione della base imponibile Ici, quelle in relazioni alle quali sono applicabili i criteri contabili di cui al co.3 dell'art.5 del D.Lgs. n.504/92 e quelle a cui risultano applicabili le regole di cui ai co.2 e 4 dello stesso art.5. Il che significa che se non vi è tale corrispondenza diretta tra schede contabili e fabbricati, si dovrà applicare il metodo della rendita presunta.

Quando il caso di specie difetta di uno di questi requisiti, il metodo contabile non risulta applicabile, per cui se il fabbricato è sprovvisto di rendita, la base imponibile deve essere determinata in ragione della rendita presunta.

Sul terzo dei requisiti precedentemente elencati si è espressa la Cassazione con la sentenza n.3157/11, ribadendo un concetto già peraltro espresso dalla sentenza n.67/06; in particolare in quest'ultima si legge un'affermazione assolutamente eloquente:

“la mancanza di un obbligo di tenuta delle scritture contabili a carico del possessore non ha ... consentito al Legislatore di utilizzare il più agevole criterio del valore contabilizzato e, quindi, gli ha imposto di adottare, quale alternativa e in attesa dell'attribuzione della rendita, il criterio interinale della rendita “presunta”, ancorché di difficile applicazione”.

Il metodo delle scritture contabili viene escluso, in prima battuta, come detto, nel caso in cui l'immobile sia posseduto da un soggetto non imprenditore; si pensi al caso di un imprenditore che, cessata la propria attività, si è tenuto l'opificio industriale, estromettendolo al momento della chiusura della partita Iva. Se tale immobile è privo di rendita, comunque l'Ici dovrebbe essere versata sulla base della rendita presunta, e non sulla base dei costi contabilizzati.

Secondo la sentenza in commento le medesime considerazioni valgono anche nel caso di soggetto che non tiene le scritture contabili in quanto la disciplina vigente non gli impone tale obbligo: anche in tale situazione l'assenza delle scritture contabili comporta che l'imposta debba essere commisurata sulla base di una rendita presunta.

Rendita definitiva retroattiva

Riguardo l'applicazione dei valori contabili il co.3 dell'art.5 del D.Lgs. n.504/92 afferma che:

“Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in catasto con attribuzione di rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare ovvero, se successiva, alla data di acquisizione...”

Tale previsione è stata oggetto di commento da parte dell'Amministrazione Finanziaria con al R.M. n.27/E/98, chiarendo come il passaggio dal valore contabile a quello catastale non abbia in ogni caso effetto retroattivo sulle annualità pregresse.

“Come emerge chiaramente dalla legge sull'ICI, si tratta di criteri di quantificazione del valore, quello contabile o quello catastale, inderogabili e che vincolano per tutti gli anni di imposizione per i quali devono essere applicati. Conseguentemente, il passaggio dal valore contabile a quello catastale non può esplicare effetti retroattivi, su annualità pregresse. In altri termini, il minor valore catastale rispetto a quello contabile non dà diritto a rimborsi di imposta in favore del contribuente, così come il maggior valore catastale rispetto a quello contabile non dà diritto a recuperi di imposta da parte del comune. Precisato quanto sopra in via generale, si osserva che nel caso prospettato da codesto comune (in cui il passaggio dal valore contabile al minor valore catastale ha effetto a decorrere dall'anno di imposta 1997) non spetta al contribuente alcun rimborso per gli anni dal 1993 al 1996.”

Ciò significa che:

il minor valore catastale
rispetto a quello contabile

non può dar luogo a rimborsi d'imposta
in favore del contribuente;

il maggior valore catastale
rispetto a quello contabile

non può dar luogo a recuperi d'imposta da parte
del Comune.

Sul punto si era però espressa in senso contrario la Cassazione¹⁷: in tale sede è stato affermato il principio di preminenza assoluta della rendita catastale ai fini Ici come unico elemento in grado di manifestare la capacità contributiva del contribuente. Secondo i giudici della Suprema Corte il metodo di determinazione dell'imposta basato sui valori contabili dovrebbe essere applicato esclusivamente in assenza di iscrizione catastale, ossia sino al momento in cui il contribuente richiede agli uffici catastali l'iscrizione a catasto dell'immobile attraverso la presentazione della denuncia di accatastamento.

Tale posizione, sino ad oggi, era comunque isolata, in quanto seguita da una sentenza¹⁸ che è tornata a sostenere la tesi dell'inefficacia della rendita catastale attribuita con riferimento al periodo nel quale risultavano applicabili le scritture contabili:

"... nel caso in cui è utilizzabile la procedura DOC.FA. il valore del bene, fino all'accatastamento è determinato ed esposto nelle scritture contabili dallo stesso interessato e che tale valore non va considerato provvisorio, e quindi, nel momento in cui sopravviene l'attribuzione della rendita catastale, non da luogo a conguagli di sorta".

Come in precedenza affermato l'annotazione della rendita proposta a seguito di utilizzo della procedura DOC.FA è uno dei casi in cui perdono efficacia i valori contabili; sino a quel momento la determinazione dell'imposta deve essere fatta solo ed esclusivamente sulla base dei costi contabilizzati.

Tale concetto, ossia l'obbligo di applicazione del metodo contabile come unico strumento di determinazione dell'imponibile nel caso in cui siano rispettati i parametri di cui al co.3 dell'art.5, è stato ribadito dalla Cassazione nella sentenza n.11830 del 24 giugno 2004, che:

"...ai fini della determinazione del valore del valore imponibile ICI di un fabbricato sprovvisto di rendita catastale nell'anno d'imposizione, nessun valore probatorio può essere riconosciuto alla rendita catastale attribuita successivamente".

Tale contrasto in seno alla Suprema Corte è stato evidenziato tramite l'ordinanza n.8486 del 9 aprile 2010, attraverso la quale la questione è stata rinviata al giudizio delle Sezioni Unite, la cui decisione è stata presa appunto attraverso la sentenza n.3160/11.

In particolare, il contrasto interpretativo riguarda l'individuazione dell'anno in cui deve ritenersi verificato il presupposto legislativo che impone di considerare, non più il valore di libro, ma il valore catastale attribuito all'immobile della categoria detta:

- 1) nella prima tesi si afferma che "l'anno" deve identificarsi in quello nel quale il titolare del diritto sul fabbricato ha chiesto all'Ufficio competente di attribuire all'immobile la rendita catastale propria;
- 2) nella seconda tesi, invece, tale anno risulta essere quello in cui tale rendita sia stata effettivamente attribuita, con l'ulteriore distinzione data dalla sufficienza della sola attribuzione (c.d. "messa in atti") ovvero dalla necessità di tener conto della notifica dell'attribuzione al contribuente, eventualmente operata in anno ancora diverso da quello dell'attribuzione.

¹⁷ Cfr. Cass., sez.trib., sent. n.13077/05.

¹⁸ Cfr. Cass., sent. n.15463/05.

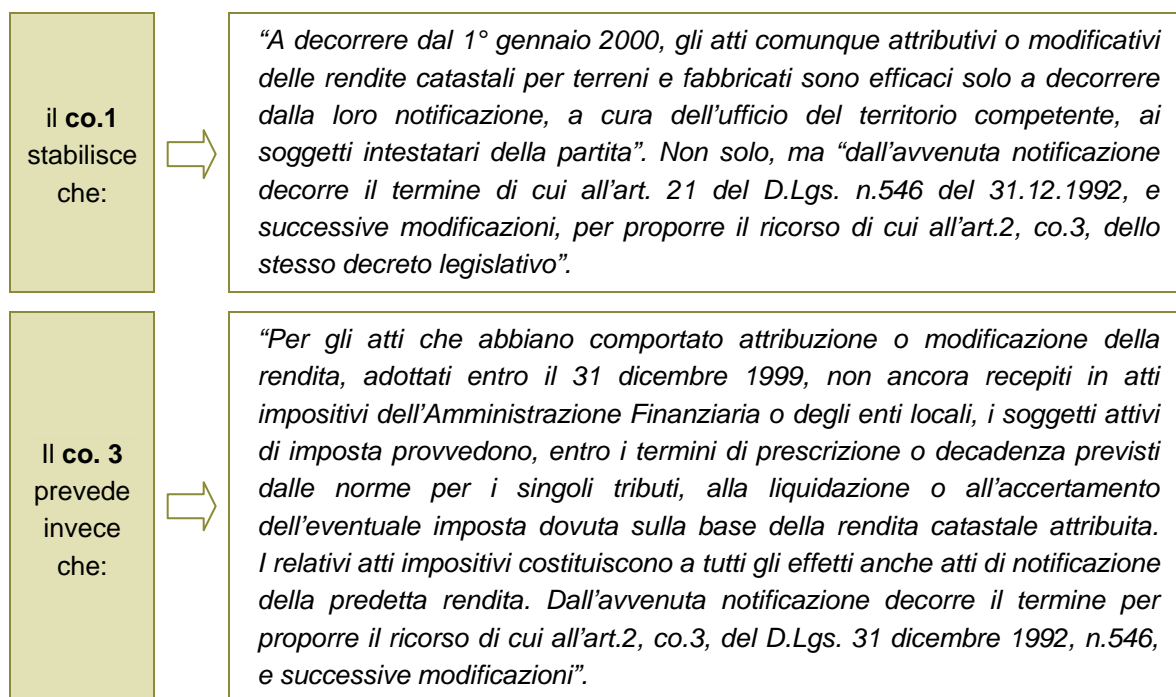
La Cassazione decide di sposare la prima tesi in quanto, se così non fosse, si farebbe dipendere la base imponibile, e quindi l'imposta dovuta dal contribuente, dalla più o meno solerte attività da parte di un soggetto terzo (l'Agenzia del Territorio), al quale si finirebbe per riconoscere il potere di ritardare l'applicazione del metodo base che il Legislatore ha individuato per i fabbricati, ossia quello della rendita catastale. Per tale ragione:

una volta attribuita la rendita catastale questa andrebbe a retroagire sino alla data dell'accatastamento dell'immobile, con la conseguenza che l'imposta pagata sulla base dei valori contabili risulta corrisposta in via esclusivamente provvisoria, in attesa della liquidazione definitiva, da compiere attraverso la rendita catastale attribuita.

La retroattività della rendita catastale e l'articolo 74 L. n.342/00

Oltre al caso relativo all'applicazione dei valori contabili, la sentenza in commento si sofferma anche su una fattispecie ben più concreta ed attuale: l'attribuzione della rendita catastale ad un fabbricato la cui imposta era stata determinata sulla base della rendita presunta.

Sul punto si deve ricordare il contenuto dell'art.74, L. n.342/00:



Sul punto si è formata una cospicua giurisprudenza in seno alla medesima Cassazione¹⁹ secondo la quale la rendita attribuita entro il 31/12/99 retroagisce sin alla data dell'accatastamento originario (co.3), mentre nel diverso caso (comma 1) in cui questa fosse iscritta agli atti catastali a partire dall'1/01/00, questa esplicherebbe efficacia solo a decorrere dalla data della notifica, senza alcuna conseguenza retroattiva.

La Cassazione, nella sentenza in commento, si sofferma in particolar modo sulla previsione contenuta nel co.1 del citato art.74. Secondo i giudici della Suprema Corte, l'espressione: *“... sono efficaci solo da decorrere dalla loro notificazione”* va intesa nel senso che la notifica degli atti attributivi è soltanto condizione della loro efficacia: la valenza semantica, oltre che tecnico giuridica, dell'aggettivo "efficaci", invero, non consente di inferire nessuna volontà legislativa di attribuire alla notifica, "ai soggetti intestatari della partita", del provvedimento attributivo della rendita una qualche forza costitutiva (una efficacia, cioè, *ex nunc*) e non (quale portato naturale proprio del provvedimento di attribuzione della rendita) meramente accertativi, della concreta situazione "catastale" dell'immobile:

¹⁹ Si vedano, tra le altre, Cass., sent. n.4310/05; Cass., sent. n.10091/05; Cass., sent. n.18008/07.

il successivo inciso "solo a decorrere dalla loro notificazione" indica inequivocamente l'impossibilità giuridica di utilizzare una rendita se non notificata ma non esclude affatto la utilizzabilità della rendita (una volta) notificata a fini impositivi anche per annualità d'imposta per così dire "sospese", ovvero sia suscettibili di accertamento e/o di liquidazione e/o di rimborso."

Secondo la Cassazione, la comunicazione di attribuzione della rendita impone alle parti del rapporto tributario di determinare l'imposta effettivamente dovuta, anche per le annualità pregresse, in base alla "rendita attribuita" (intesa per tale quella divenuta comunque definitiva, o per mancata impugnazione o per conclusione dell'eventuale giudizio di impugnazione).

Esempio 1

La questione può essere descritta dal seguente esempio: accatastamento del 1992 in atti (ossia momento in cui viene trascritto sugli atti catastali la rendita, data verificabile dalla visura catastale) nel 2005; la rendita viene notificata nel 2009.

Secondo la Cassazione la rendita non produce efficacia dalla data della notifica, ma essa retroagisce sin dalla data dell'accatastamento (1992) quindi con possibilità di recupero retroattivo da parte del Comune.

L'unica rilevanza da attribuire all'evento "notifica" è il fatto che sino a quel momento la rendita attribuita, anche se retroattiva, non potrà essere utilizzata: il Comune dovrà attendere la notifica per poter emettere un eventuale avviso di accertamento per chiedere il pagamento dell'eventuale maggiore imposta dovuta sulla base di tale rendita.

Articolo 74 – Comma 1

Unità immobiliare dal 08/07/1992												
N.	DATI IDENTIFICATIVI				DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA	
	Sezione Urbana	Foglio	Particella	Sub	Zona Cens.	Micro Zona	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie Catastale	Rendita	
1		30	6020	4			A/2	5	3 vani		Euro 387,34 L. 750.000	COSTITUZIONE del 08/07/1992 n. 8312.1/1992 in atti dal 07.03.2008
Indirizzo		VIA ANDREA CELESTI n. 69/70 piano T.										
Notifica		77258/2009		Partita		3330		Mod.58		-		



Peraltro, tale interpretazione diviene interessante anche in un ulteriore caso, ben più frequente, quello dell'accatastamento tramite procedura DOC.FA e successiva revisione della rendita ad opera dell'Agenzia del Territorio (revisione per la quale è previsto il termine di un anno). A tale situazione risulta applicabile la previsione di cui al co.1 dell'art.74 della L. n.342/00, secondo la quale il provvedimento con cui l'Agenzia del Territorio modifica la rendita proposta necessita la notificazione al contribuente al fine di attribuire alla rendita stessa rilevanza ai fini fiscali. Dello stesso parere si dimostra peraltro anche l'Amministrazione Finanziaria all'interno della citata circolare n.4/FL/01, affermando in maniera del tutto eloquente come:

"... nel caso in cui l'Ufficio del Territorio modifichi la rendita entro il termine di dodici mesi stabilito dal citato decreto, la nuova rendita dovrà essere notificata e sarà efficace dalla data della sua notificazione".

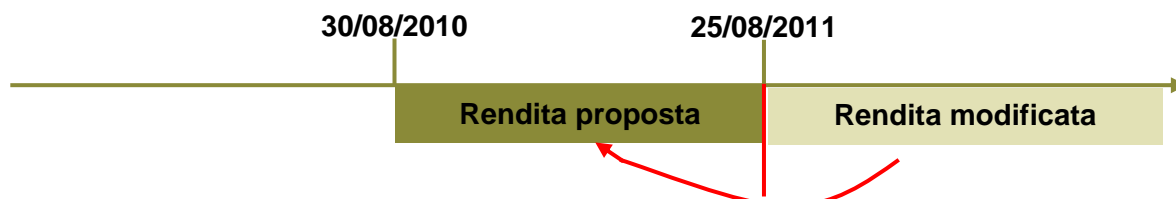
Vista l'interpretazione che, alla luce della sentenza 3160/11, occorre dare al primo comma dell'art.74, L. n.342/00, si deve concludere che anche in questo caso **la rettifica della rendita da parte dell'Agenzia del Territorio verrà a retroagire sin alla data in cui è stata proposta la variazione.**

Esempio 2

Si pensi al caso di un contribuente che ha presentato un Doc.Fa indicando categoria A/2 e classe 3; l'Agenzia del Territorio, verificando la pratica, ha invece ritenuto che la classe appropriata fosse la 4. L'incremento della classe ha comportato un corrispondente incremento della tariffa di estimo applicabile, quindi la rendita risultante è superiore. La nuova rendita esplicherà efficacia sin dalla data dell'originario accatastamento.

DOC.FA con rendita RETTIFICATA

Unità immobiliare dal 25/08/2011												
N.	DATI IDENTIFICATIVI					DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA
	Sezione	Foglio	Particella	Sub	Zona	Micro	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie	Rendita	
1	Urbana	158	5	3	Zona Cent.	Zona	A/2	4	6 vani	Superficie Catastale 101	Euro 1.533,88 L. 2.970.000	
Indirizzo 78526/11 VIALE SPARTACO LAVAGNINI n. 25 piano: 1-S1;												
Notifica 78526/11 Partita - Mod.58 -												
Annotazioni rettifica al classamento proposto												
Situazione dell'unità immobiliare da 30/08/2010												
N.	DATI IDENTIFICATIVI					DATI DI CLASSAMENTO						DATI DERIVANTI DA
	Sezione	Foglio	Particella	Sub	Zona	Micro	Categoria	Classe	Consistenza	Superficie	Rendita	
1	Urbana	158	5	3	Zona Cent.	Zona	A/2	3	6 vani	Superficie Catastale 101	L. 2.550.000	
Indirizzo 78526/11 VIALE SPARTACO LAVAGNINI n. 25 piano: 1-S1;												
Annotazioni classamento proposto (DM 701/94)												



Sul punto si ricorda che il trascorrere dei dodici mesi non è idoneo a “mettere in cassaforte” la rendita originariamente proposta dal contribuente: sulla questione ha avuto modo di esprimersi l'Agenzia del Territorio attraverso la [circolare 7/T del 4 luglio 2005](#). Secondo l'Amministrazione Finanziaria tale termine deve essere inteso come ordinatorio e non perentorio, con la conseguenza che gli uffici catastali possano procedere alla rettifica anche trascorso il termine annuale dalla data di proposizione della rendita.

Tale posizione genera una qualche perplessità in quanto il termine previsto dalla norma parrebbe a tutela della certezza e definitività dei rapporti; d'altro canto, visto che la rendita è un dato che continua ad esplicitare efficacia nel corso del tempo, sarebbe forse iniquo non permettere agli uffici catastali di intervenire su di una rendita considerata errata. La questione è comunque già stata esaminata dalla Corte di Cassazione²⁰, la quale ha avuto modo di concordare con la tesi sostenuta dall'Agenzia del Territorio.

Quindi, alla luce della sentenza n.3160/11, la nuova rendita, attribuita anche oltre i dodici mesi, produrrebbe efficacia retroattiva.

²⁰ Cass., sent. n.16824 del 21/07/06 e n.17818 del 21/08/07.



Principali scadenze dal 16 al 31 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	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30	31			

Tassa annuale vidimazione libri sociali

Scade oggi, per le società di capitali, il termine per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a €309,87. Qualora l'entità del Capitale sociale esistente al 1° gennaio 2011 sia superiore ad €516.456,90, l'imposta è dovuta nella misura di €516,46. Il versamento deve essere effettuato mediante F24 utilizzando il codice tributo 7085 anno 2011.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio (codice tributo 6002).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2010, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare il conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099.

La scadenza riguarda sia i contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione in via autonoma che gli altri contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata. Per questi ultimi, inoltre, si ricorda che il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo. Tutti i contribuenti (sia che presentino la dichiarazione in forma autonoma ovvero unificata) possono scegliere di pagare il saldo Iva ratealmente, versando la prima rata entro il 16 marzo, in tale ipotesi l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

Dichiarazioni d'intento

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

Autoliquidazione Inail

Scade oggi il termine ultimo per procedere alla trasmissione in via telematica della denuncia delle retribuzioni per l'anno 2010.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di febbraio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto d'agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

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

Ravvedimento versamenti

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

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

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

Presentazione dichiarazione periodica Conai

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

Presentazione elenchi Intrastat mensili

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

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

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

Richiesta di rimborso dell'Iva assolta in altri Stati membri della comunità

Scade oggi il termine per chiedere il rimborso, ai sensi degli artt.38-bis1, 38-bis2 e 38-ter, dell'Iva assolta in altri Paesi della comunità europea relativa al 2009. La norma a regime prevede quale scadenza per la richiesta di rimborso Iva il 30 settembre dell'anno successivo a quello per il quale il rimborso è chiesto. Solo per il 2009 opera il differimento al 31 marzo.

Versamento dell'imposta sostitutiva sui contratti di locazione finanziaria

Scade oggi il termine per il versamento in unica soluzione dell'imposta sostitutiva della ipotecarie/catastale sui contratti di *leasing* aventi ad oggetto beni immobili, anche da costruire o in costruzione, alla data del 1° gennaio 2011 (tale sostitutiva si applica anche ai riscatti effettuati entro il 31 dicembre 2010 per i quali non sia stato stipulato il contratto di compravendita). Si ricorda che il versamento in scadenza il 31 marzo fa riferimento al meccanismo di perequazione posto in essere a seguito di abolizione delle imposte ipocatastali di cui al D.L. n.223/06.

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 1/03/11.

Trasmissione dei dati relativi agli interventi pluriennali di riqualificazione energetica (55%)

Ultimo giorno utile per trasmettere, con l'apposito modello in via telematica, i dati relativi agli interventi pluriennali di riqualificazione energetica degli edifici, che danno diritto alla detrazione del 55%. L'adempimento riguarda solo i soggetti che hanno sostenuto spese nel 2010, qualora i lavori non siano già terminati entro il 31 dicembre 2010. Nessun invio, invece, in caso di interventi iniziati e terminati nel medesimo periodo d'imposta. Si ricorda che i contribuenti interessati a beneficiare della detrazione del 55% sono comunque tenuti a trasmettere all'Enea, attraverso il sito internet dell'ente, i dati relativi agli interventi effettuati, entro 90 giorni dalla fine dei lavori.

Comunicazione *black list*

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche l'invio della comunicazione integrativa relativa a quella inviata il mese precedente.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

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

Presentazione del modello Uniemens Individuale

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

Enasarco contributo FIRR

Scade il termine per il versamento delle somme dovute dalle ditte preponenti all'Enasarco per il Fondo Indennità Risoluzione Rapporto degli Agenti (FIRR).

Presentazione dichiarazioni richiesta rimborso e forfetizzazione contributo CONAI

Scade oggi il termine di presentazione del modello 6.6 per la richiesta di rimborso/conguaglio per le esportazioni del 2010. Sempre entro oggi deve essere effettuato anche l'invio dei seguenti modelli: 6.5 per la richiesta *plafond* di esenzione; 6.14 richiesta forfetizzazione contributo per le etichette e 6.17 per la richiesta forfetizzazione contributo imballaggi di sughero.

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.