

## In evidenza



### Notizie *Flash*

Assistenza fiscale 730: chiarimenti per sostituti d'imposta, Caf, e professionisti



### *Focus* di pratica professionale

Compensazioni e ruoli: le indicazioni dell'Agenzia sulle sanzioni che non convincono

Fondo patrimoniale e organo comune di rappresentanza: elementi accessori del contratto di rete

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Assistenza fiscale 730: chiarimenti per sostituti d'imposta, Caf, e professionisti pag.3
- Compensazioni, pronto il modulo di dichiarazione da presentare a Equitalia pag.3
- Agevolazioni prima casa a più eredi o donatari: le cause di decadenza pag.3
- 5 per mille 2011: sono aperte le iscrizioni pag.4
- *Bonus e stock options*: conguaglio senza sanzioni per l'addizionale non trattenuta pag.4
- Cessione degli impianti di captazione del biogas: l'Iva è al 10% pag.4
- Come distinguere il *factoring* dal recupero crediti pag.4
- Clausole uniformi per atti notarili di compravendita di immobili in *leasing* pag.5
- Il consulente del lavoro non può prestare assistenza fiscale alle imprese pag.5
- Intermediari finanziari: per il credito agevolato benefici fiscali come le banche pag.5
- È competenza della CT il rifiuto della rateizzazione della cartella esattoriale pag.5
- Le circolari ministeriali non sono vincolanti pag.6
- Certificazione energetica degli edifici: le indicazioni dei notai pag.6
- Sulla cessione di quote di Srl decidono le conservatorie pag.6
- Nuove norme di comportamento per i sindaci in caso di operazioni straordinarie, perdite e omissioni del Cda pag.6
- Aggiornamento *software* Contratti pag.6
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – febbraio 2011 pag.7
- TFR: coefficiente di rivalutazione – febbraio 2011 pag.7



## Focus di pratica professionale

- [Compensazioni e ruoli: le indicazioni dell'Agenzia sulle sanzioni che non convincono](#) pag.8
- [Chiarimenti delle Entrate sulla nuova disciplina dei \*leasing\* immobiliari in vigore dal 1° gennaio 2011](#) pag.14
- [Fondo patrimoniale e organo comune di rappresentanza: elementi accessori del contratto di rete](#) pag.22



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [La durata della verifica presso la sede del contribuente e l'accertamento anticipato: lo stato della giurisprudenza](#) pag.27



## Notizie flash

### DICHIARAZIONI E MODULISTICA

#### **Assistenza fiscale 730: chiarimenti per sostituti d'imposta, Caf, e professionisti**

L'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.14/E del 14 marzo** ha fornito le istruzioni per datori di lavoro, enti pensionistici, Caf e professionisti abilitati che assisteranno i contribuenti nella presentazione del modello 730/2011. Tra le principali novità di quest'anno c'è la possibilità di richiedere il rimborso sulle somme percepite a titolo di incremento della produttività nel 2008 e nel 2009 assoggettate a tassazione ordinaria, presentando il 730 al Caf, al professionista abilitato o al sostituto d'imposta (se il Cud certifica l'avvenuta tassazione). Inoltre da questa stagione il contribuente potrà presentare telematicamente la dichiarazione al sostituto d'imposta. Per quanto riguarda il 730-4, oltre a fornire le istruzioni per l'invio telematico, la circolare precisa che tale modello deve essere trasmesso entro il 31 marzo anche dai sostituti d'imposta che negli anni passati abbiano già partecipato al flusso telematico dei risultati contabili. Infine, per quanto riguarda le scadenze, si ricorda che il contribuente che si rivolge al proprio sostituto d'imposta deve presentare la dichiarazione entro il mese di aprile, mentre chi si rivolge a Caf o a professionisti entro il mese di maggio.

[C.M.](#)  
[14/03/11](#)  
[n.14](#)



#### **Compensazioni, pronto il modulo di dichiarazione da presentare a Equitalia**

Equitalia ha diffuso il **modulo** per consentire ai contribuenti che effettuano pagamenti parziali mediante compensazione di scegliere a quale parte del debito erariale imputare il pagamento. La scelta degli importi da compensare può essere effettuata entro 3 giorni dal conferimento della delega F24 se il contribuente presenta il modello F24 tramite banche, poste ed Entratel o, contestualmente, se il contribuente presenta il modello F24 agli sportelli dell'agente della riscossione. Inoltre, per i contribuenti che presentano il modello F24 tramite banche, poste ed Entratel, tale modulo potrà essere utilizzato anche come dichiarazione di avvenuta compensazione. Il modulo è disponibile presso tutti gli sportelli Equitalia e scaricabile dai siti Internet delle società agenti della riscossione.

[Equitalia](#)  
[comunicato](#)  
[stampa](#)  
[11/03/11](#)

[Fac simile](#)



### AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

#### **Agevolazioni prima casa a più eredi o donatari: le cause di decadenza**

In caso di falsa dichiarazione decade dal beneficio fiscale per la prima casa non solo il dichiarante ma tutti i soggetti coinvolti nella successione o nella donazione. Le sanzioni, invece, si applicano soltanto a chi ha erroneamente dichiarato il possesso dei requisiti. Negli altri casi di decadenza, cioè quando la residenza non viene trasferita entro 18 mesi oppure quando la casa viene venduta nei 5 anni, senza riacquisto di un altro immobile nei 12 mesi successivi, la maggiore imposta è richiesta unicamente al dichiarante che allo stesso modo deve versare le relative sanzioni. È quanto precisa l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.33/E del 15 marzo**, che illustra i casi in cui si decade dal beneficio previsto dalla L. n.342/00, che prevede, per il trasferimento di un immobile oggetto di successione o donazione, l'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale a favore di tutti gli eredi o donatari, a patto che almeno uno di loro possieda i requisiti per usufruirne.

[R.M.](#)  
[15/03/11](#)  
[n.33](#)



## ENTI NON PROFIT

[Agenzia Entrate](#)  
15/03/11  
[comunicato](#)



### 5 per mille 2011: sono aperte le iscrizioni

L'Agenzia delle Entrate ricorda che dal 15 marzo al 7 maggio è possibile iscriversi negli elenchi dei possibili destinatari del beneficio. Le domande di iscrizione devono essere trasmesse per via telematica utilizzando l'apposito *software* disponibile sul sito internet dell'Agenzia.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it> – Cosa devi fare – Richiedere – Iscrizione elenchi del 5 per mille – Compilazione e invio – Software di compilazione)

## REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

[R.M.](#)  
11/03/11  
[n.31](#)



### Bonus e stock options: conguaglio senza sanzioni per l'addizionale non trattenuta

Il sostituto d'imposta che non abbia operato al momento dell'erogazione la ritenuta a titolo addizionale del 10% prevista su *bonus* e *stock options* che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, perché al momento della corresponsione non conosce se e in che misura sia stato superato il suddetto limite, può provvedere all'applicazione delle ritenute nel momento del conguaglio senza che siano applicate sanzioni. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.31/E** dell'11 marzo.

## IVA

[R.M.](#)  
11/03/11  
[n.34](#)



### Cessione degli impianti di captazione del biogas: l'Iva è al 10%

Gli impianti di captazione del biogas rientrano tra gli impianti di smaltimento dei rifiuti, pertanto anche a questi si applica l'aliquota Iva agevolata del 10% prevista dal n.127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR. n.633/72. È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.34/E** del 15 marzo.

## CONTRATTI

[R.M.](#)  
11/03/11  
[n.32](#)



### Come distinguere il *factoring* dal recupero crediti

L'attività di *factoring*, avendo natura eminentemente finanziaria, deve essere distinta dall'attività di recupero crediti e gode dell'esenzione Iva (ex art.10, co.1, n.1 del DPR n.633/72). È quanto precisa l'Agenzia delle Entrate nella **risoluzione n.32/E** dell'11 marzo. L'A.F. ritiene, infatti, che per stabilire il corretto regime impositivo da applicare si debba individuare di volta in volta quale sia la causa del contratto stipulato tra cedente e cessionario e la natura dell'operazione concretamente realizzata: se la causa del contratto consiste nell'ottenere da parte del prestatore una gestione dei crediti rivolta essenzialmente al recupero degli stessi, l'operazione è da qualificare come recupero crediti e, come tale, imponibile ai fini Iva. Di contro, qualora il creditore, con la stipula di un contratto di *factoring*, vuole ottenere un finanziamento, per il quale paga una commissione che si configura come un pagamento di interessi (essendo solitamente quantificata in una percentuale dell'ammontare dei crediti ceduti), allora appare evidente che il *factoring* costituisce una vera e propria operazione finanziaria esente da Iva. A tal fine nella risoluzione viene fornito un elenco non esaustivo dei possibili criteri di distinzione delle due fattispecie.



### **Clausole uniformi per atti notarili di compravendita di immobili in *leasing***

Nel febbraio 2011 Assilea ed il Consiglio Notarile Milano hanno aggiornato le clausole *standard* per gli atti notarili di compravendita per: l'acquisto di immobili strumentali da concedere in *leasing*; la vendita di immobili strumentali già oggetto di *leasing* (riscatto); l'acquisto di immobili strumentali oggetto di *lease back*; l'acquisto di terreni su cui edificare immobili strumentali da concedere in *leasing*; la costituzione di diritto di superficie su lastrico solare di proprietà dell'utilizzatore, sul quale verrà costruito un impianto fotovoltaico; la costituzione di diritto di superficie su porzione di terreno di proprietà dell'utilizzatore sulla quale verrà costruito un impianto fotovoltaico. Il tavolo di lavoro congiunto Assilea e Consiglio Notarile di Milano ha altresì predisposto e condiviso la clausola da inserire nel contratto di compravendita di immobile riveniente da contratto di locazione finanziaria risolto per inadempimento dell'utilizzatore. Alla luce delle novità recate dalla L. n.220/10 alla disciplina delle imposte d'atto per il *leasing* immobiliare, Assilea ed il Consiglio Notarile di Milano hanno, inoltre, aggiornato i relativi prospetti riepilogativi della fiscalità (Iva, registro, ipocatastali).

## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**



### **Il consulente del lavoro non può prestare assistenza fiscale alle imprese**

Il consulente del lavoro che presta assistenza fiscale e contabile a lavoratori autonomi o alle imprese commette esercizio abusivo della professione di commercialista. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.10100** dell'**11 marzo**, precisando che per stabilire se una determinata prestazione integri il reato previsto dall'art.348 c.p.p., non è necessario rinvenire nella legge che regola la professione in oggetto una clausola di riserva esclusiva riguardante quella specifica prestazione, ma è sufficiente l'accertamento che la prestazione erogata costituisce un atto tipico, caratteristico di una professione per il cui esercizio manca l'abilitazione.



### **Intermediari finanziari: per il credito agevolato benefici fiscali come le banche**

I benefici fiscali per le operazioni di credito agevolato, di cui all'art.15 DPR n.601/73, non sono legati alla natura giuridica del soggetto erogante, ma sono disposti in funzione del tipo di attività di erogazione del credito. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.5845** depositata l'**11 marzo 2011**, nella quale si afferma che, come previsto nel TU Bancario, banche e intermediari finanziari sono pienamente equiparabili, e dunque in caso di concessione di finanziamenti agevolati anche gli intermediari godono delle stesse agevolazioni fiscali previste sui finanziamenti a medio e lungo termine superiori ai 18 mesi: esenzione dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecarie e catastali, e dalle tasse sulle concessioni governative.



### **È competenza della CT il rifiuto della rateizzazione della cartella esattoriale**

Spetta al Giudice tributario la decisione sul provvedimento di rigetto dell'istanza di rateizzazione di un debito avente natura tributaria. Lo hanno stabilito le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.5928** del **14 marzo**, nella quale, richiamando la precedente ordinanza n.20781 del 2010, hanno affermato che la controversia in questione riguarda la fase di riscossione e non dell'esecuzione del tributo, e dunque attiene alla giurisdizione della Commissione Tributaria, che si estende a qualunque controversia in materia di imposte e tasse che non attenga al momento della esecuzione in senso stretto o alla restituzione di somme per le quali non residui più alcuna questione sull'*an*, il *quantum* o le modalità di esecuzione del rimborso (ex art.12, L. n.448/01).

[Cassazione  
ordinanza  
15/03/11  
n.6056](#)



### Le circolari ministeriali non sono vincolanti

Le circolari ministeriali in materia di tributi non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione e successivamente modificata, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento. Lo ha confermato la Cassazione con l'**ordinanza n.6056** depositata il **15 marzo**.

## EDILIZIA, TERRITORIO E AMBIENTE

[CNN  
11/03/11  
documento](#)



### Certificazione energetica degli edifici: le indicazioni dei notai

Il Consiglio Nazionale del Notariato ha diffuso, in attesa della pubblicazione in G.U. del D.Lgs. sulle fonti rinnovabili, ha diffuso le prime **indicazioni operative** per l'applicazione del nuovo co.2-ter dell'art.6 del D.Lgs. n.192/05, che prevede l'obbligo di inserire nei contratti di compravendita e locazione di edifici la clausola con la quale l'acquirente o il conduttore danno atto di aver ricevuto le informazioni e la documentazione riguardante la certificazione energetica degli stessi. Il CNN precisa che la norma non è applicabile ai contratti riguardanti edifici che la disciplina regionale di riferimento esclude dall'obbligo della certificazione energetica, e che dunque in tali casi l'assenza dalla suddetta clausola non provoca la nullità dei contratti. Nelle note si evidenzia ulteriormente che la norma si applica anche a tutti i contratti assimilabili alla compravendita: permuta, vendita di eredità, di quota di eredità o di azienda, e che non sono più consentite "deroghe consensuali" alla consegna della documentazione da parte del venditore.

## DIRITTO SOCIETARIO

[Camera  
Commissione  
Finanze  
Interrogazione  
16/03/11  
n.5-04391](#)



### Sulla cessione di quote di Srl decidono le conservatorie

Le conservatorie dei registri delle imprese possono rigettare gli atti di cessione di quote di Srl sprovvisti dell'autentica notarile. Nel testo della **risposta** all'interrogazione parlamentare **n.5-04391** del **16 marzo** si ribadisce infatti che il Ministero dello Sviluppo Economico dispone di una vigilanza esclusivamente amministrativa sul registro delle imprese, e dunque non dispone in sede amministrativa di poteri coercitivi nei confronti dei Conservatori, ferma restando la possibilità di approfondire ulteriormente la questione ai fini di eventuali iniziative normative volte a chiarire o semplificare le disposizioni in questione.

[Cndcec  
Bozza  
16/03/11](#)



### Nuove norme di comportamento per i Sindaci in caso di operazioni straordinarie, perdite e omissioni del Cda

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha approvato in via preliminare la **bozza** delle nuove norme di comportamento 9, 10 e 11 per il Collegio sindacale, attinenti alle attività da intraprendere in caso di omissioni degli amministratori, nelle operazioni straordinarie e nella crisi d'impresa. La pubblica consultazione è aperta fino al termine di maggio.

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

[Agenzia Entrate  
software  
Sito Web](#)



### Aggiornamento software Contratti

È disponibile sul sito *web* delle Entrate la **versione 9.4.2** del 14/03/11 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)



## ADEMPIMENTI

[Istat  
comunicato  
16/03/11](#)



### **Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – febbraio 2011**

Con **comunicato** dello **scorso 16 marzo**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di febbraio 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 101,5. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 2,3%.

### **TFR: coefficiente di rivalutazione – febbraio 2011**

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di febbraio 2011 è pari a 0,769960.



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.



### **Compensazioni e ruoli: le indicazioni dell'Agenzia sulle sanzioni che non convincono**

A pochi giorni dalla passata scadenza di versamento (il 16 marzo), l'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.13/E](#) dell'11 marzo, è intervenuta affrontando le questioni per le quali permanevano ancora dei dubbi applicativi con riferimento al divieto alle compensazioni in presenza di ruoli scaduti superiori ad € 1.500.

L'Agenzia, oltre ad affrontare le problematiche evidenziate sulla stampa specializzata, è intervenuta "a sorpresa" anche in riferimento al sistema sanzionatorio pervenendo a conclusioni per nulla aderenti al dettato normativo.

Di seguito verranno analizzati i chiarimenti forniti con la citata circolare.

#### **I precedenti chiarimenti**

Le disposizioni che mirano a sanzionare le compensazioni delle imposte erariali in presenza di ruoli scaduti per importi superiori ad € 1.500 contenute nell'art.31, D.L. n.78/10, come si evince dalla relazione illustrativa al medesimo decreto, sono state introdotte al fine di evitare che il contribuente proceda al versamento delle imposte mediante l'istituto della compensazione nel momento in cui lo stesso sia altresì debitore nei confronti dell'Erario per somme iscritte a ruolo e non ancora versate.

Con l'introduzione del divieto alle compensazioni in presenza di ruoli scaduti, nella sostanza, l'Erario potrà beneficiare di incassi in denaro, anziché procedere alla compensazione di partite attive e passive, fino a che non abbia incassato quanto precedentemente iscritto a ruolo e rimasto impagato.

Nella tabella che segue vengono ripresi i precedenti chiarimenti forniti dalle Entrate<sup>1</sup>:

ARGOMENTO	CHIARIMENTI
<b>Natura del limite di €1.500</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Tale limite è da intendersi come assoluto; pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore rispetto alle somme iscritte a ruolo e scadute non potrà essere effettuata compensazione alcuna fino a che non si provvede al pagamento del debito (ovvero ad un pagamento parziale, in modo che il residuo non superi la predetta soglia);</li><li>▶ nel periodo compreso tra l'1/01/11 ed il 18/02/11 era comunque possibile compensare i crediti erariali in presenza di ruoli scaduti per importi superiori ad €1.500, a patto che il contribuente mantenesse a presidio degli importi scaduti un credito almeno di pari importo.</li></ul>
<b>Tributi cui sono applicabili le disposizioni</b>	<p>Rilevano ai fini della disciplina in commento:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Imposte dirette e relative ritenute alla fonte, a titolo d'imposta ed a titolo d'acconto;</li><li>▶ Imposte sostitutive delle precedenti<sup>2</sup></li><li>▶ Irap;</li><li>▶ Addizionali ai tributi diretti;</li><li>▶ Iva;</li><li>▶ Altre imposte indirette (ad esempio l'imposta di registro).</li></ul>

<sup>1</sup> Si vedano la C.M. n. 4/E/11 ed il Comunicato stampa del 21 febbraio 2011.

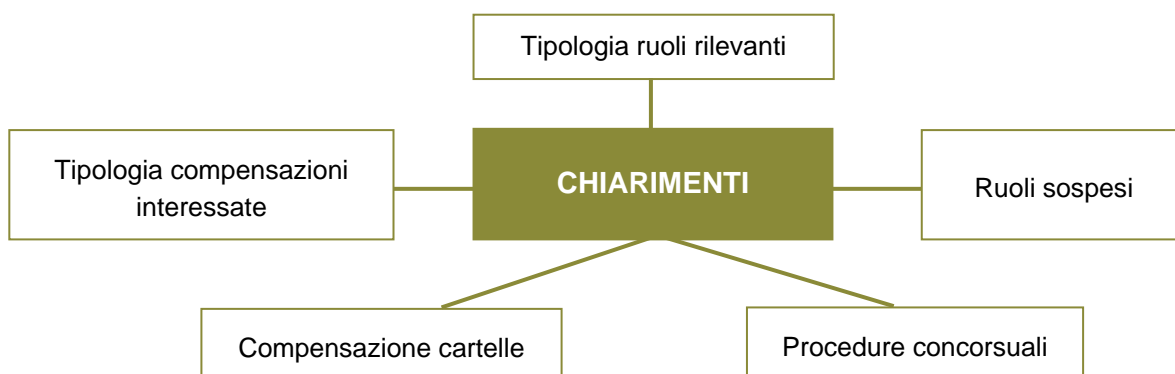
<sup>2</sup> Ad onor del vero, l'Agenzia delle Entrate non ha espressamente citato tali imposte; tuttavia, dal momento che nella C.M. n. 13 viene fatto un generico richiamo alle imposte dirette, si ritiene che anche le imposte sostitutive di queste ultime rilevano ai fini delle disposizioni in commento.



<b>Individuazione degli importi a ruolo, e scaduti, che fanno scattare il divieto di compensazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vanno considerati gli interi importi risultanti dalla cartella scaduta e, in presenza di più di un ruolo scaduto le somme vanno considerate cumulativamente;</li> <li>▶ Devono essere considerate tutte le cartelle scadute, indipendentemente dalla data di notifica e dalla data di scadenza</li> </ul>
<b>Modalità per sblocco degli eventuali crediti erariali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gli eventuali crediti erariali potranno essere utilizzati solo dopo aver estinto i debiti scaduti (ovvero dopo un pagamento parziale, in modo che il residuo non superi la predetta soglia) mediante pagamento degli stessi all'agente della riscossione ovvero mediante compensazione attraverso il modello F24 accise.</li> </ul>
<b>Modalità compensazione debiti a ruolo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Le compensazioni devono avvenire come stabilito con D.M. del 10 febbraio 2011<sup>3</sup>;</li> <li>▶ Con R.M. n.18/E del 21 febbraio 2011 è stato istituito il codice tributo RUOL;</li> <li>▶ Nel procedere con la compensazione delle somme iscritte a ruolo, in presenza di differenti ruoli, si dovrà comunicare quale debito si intende estinguere; in assenza di tale precisazione l'agente della riscossione procederà secondo quanto disposto all'art.31, DPR n.602/73<sup>4</sup>;</li> <li>▶ attraverso la compensazione possono essere pagate le intere somme iscritte a ruolo, ivi inclusi, ad esempio, i compensi di riscossione e le spese di notifica.</li> </ul>
<b>Applicazione sanzioni</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Le sanzioni per indebita compensazione non possono essere applicate finché sulla iscrizione a ruolo penda contestazione in sede giurisdizionale o amministrativa; in questo caso, i termini per l'applicazione delle sanzioni decorreranno dal giorno successivo alla definizione della contestazione.</li> </ul>
<b>Correlazione con altre disposizioni</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ restano ferme le disposizioni recate dall'art.10, D.L. n.78/10, circa l'utilizzo dei crediti Iva (preventiva presentazione della dichiarazione/istanza da cui emerge il credito per compensazioni eccedenti €10.000, e apposizione visto di conformità per compensazioni eccedenti €15.000);</li> <li>▶ resta fermo l'obbligo, per i titolari di partita Iva, di presentazione dei modelli F24 esclusivamente con modalità telematiche.</li> </ul>

### I chiarimenti della C.M. n.13/E

Con il citato documento l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le questioni per le quali permanevano ancora dei dubbi, in particolare:



<sup>3</sup> Pubblicato in G.U. n.40 del 18 febbraio 2011.

<sup>4</sup> Per maggiori approfondimenti si veda M. Balzanelli, "Come compensare i crediti in presenza di ruoli scaduti", in La Circolare Tributaria n.8/11, pag.8.

Con riferimento alle tipologie di compensazioni interessate al divieto in commento, si attendeva una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tale ipotesi le argomentazioni delle Entrate paiono assolutamente condivisibili:

il divieto di compensazioni in presenza di ruoli scaduti per importi superiori ad € 1.500 riguarda esclusivamente le c.d. compensazioni "orizzontali" (o "esterne").

Pertanto, le compensazioni effettuate nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio: Iva con Iva, Ires con Ires, ...) restano escluse dal predetto divieto, e ciò indipendentemente dal fatto che la compensazione venga esposta, o meno, nel modello F24.

Chiarimenti sono giunti anche sulle tipologie di ruoli che, una volta scaduti per importi superiori ad € 1.500, fanno scattare il divieto alle compensazioni.

Su tale questione quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate pare non essere del tutto aderente al contenuto della relazione di accompagnamento al D.L. n.78/10. Infatti, mentre l'Agenzia evidenzia come la norma non faccia "distinzioni riguardo a ruoli ordinari o straordinari e alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio", nella citata relazione di accompagnamento si fa riferimento esclusivamente a ruoli definitivi.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, inoltre, essendo prevista una forma di salvaguardia nel caso di contestazione avverso il ruolo attraverso la non applicabilità delle sanzioni fino alla definizione della controversia stessa, in caso di pendenza di ricorso l'eventuale compensazione non sarebbe immediatamente sanzionabile, bensì le sanzioni saranno applicate a posteriori nel caso in cui il giudizio risultasse a favore dell'ente impositore.

Sempre la C.M. n.13/E precisa come per "contestazione pendente" si debba intendere qualsiasi controversia riguardante il ruolo; di fatto, le contestazioni rilevanti sono da intendersi sia l'impugnazione della stessa cartella che l'impugnazione degli atti che hanno poi fatto scaturire il ruolo (come ad esempio gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione). L'effetto che ne scaturisce è pertanto quello per cui:

**in caso di impugnazione da parte del contribuente dell'avviso di accertamento**

la compensazione risulta ammissibile

e le sanzioni non potranno essere comminate se non alla fine del contenzioso.

A questo punto bisognerebbe capire quando la controversia si intende conclusa e quindi irrogate le sanzioni. In particolare, L'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire se l'A.F. dovrà attendere il consolidarsi definitivo della controversia, ovvero rilevi il singolo grado di giudizio (ad esempio la pronuncia della Commissione Provinciale).

🇮🇹 La preclusione alle compensazioni non opera, infine, in presenza di ruoli per i quali sia in atto una sospensione.

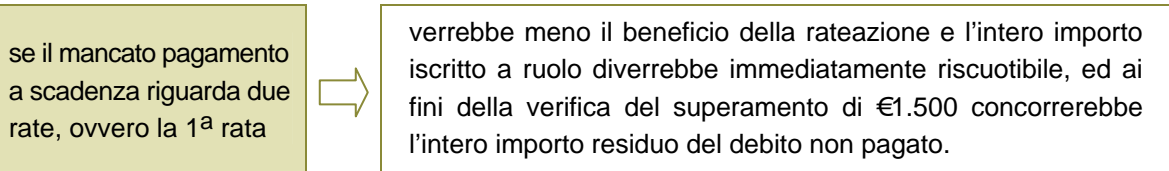
Laddove gli importi a ruolo fossero **rateizzati** (e, ovviamente, la rateazione concessa dall'agente della riscossione), l'Agenzia ha precisato come opererebbe l'eventuale mancato pagamento di una o più rate; in particolare:

se il mancato pagamento alla scadenza riguarda una sola rata



il piano di rateazione risulterebbe ancora in essere<sup>5</sup>, e solo l'importo della rata non onorata concorrerebbe al fine del computo del raggiungimento della soglia di €1.500; pertanto, se la singola rata, ovvero la singola rata sommata ad eventuali altri ruoli scaduti, non supera € 1.500 non scatterebbe il divieto alle compensazioni; in caso contrario, scatterebbe il divieto di compensazioni, pur in presenza della rateazione;

<sup>5</sup> Art. 19, DPR n. 602/73.



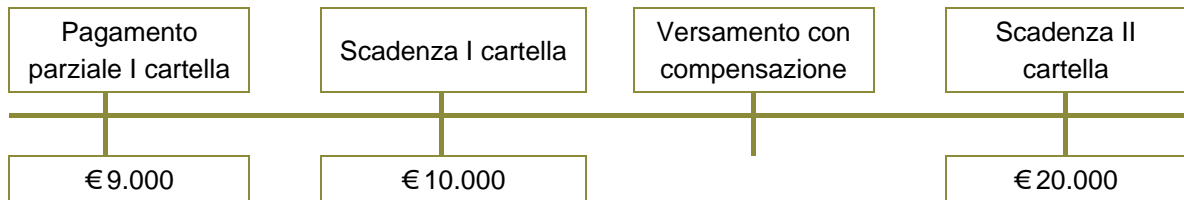
Opportune sono state anche le precisazioni in caso di procedura concorsuale: la presenza di debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito, scaduti e non pagati, ma maturati in data antecedente all'apertura della procedura concorsuale, non rappresentano una causa ostativa alla compensazione tra crediti e debiti erariali formatisi nel corso della procedura.

Anche in riferimento alla verifica dell'eventuale superamento della soglia che inibisce la possibilità di compensare gli eventuali crediti erariali sono stati forniti ulteriori chiarimenti.

In particolare:

1. per determinare l'eventuale superamento della soglia di €1.500 si deve fare riferimento ai soli importi già scaduti al momento in cui si intende procedere alla compensazione; pertanto si dovranno conteggiare i soli importi iscritti a ruolo e per i quali siano già passati i 60 giorni concessi per l'effettuazione del pagamento.

### Esempio



Nella situazione prospettata, il contribuente prima della scadenza di un ruolo di € 10.000, provvede ad un saldo parziale del medesimo per € 9.000. Alla data in cui intende utilizzare crediti erariali i debiti iscritti a ruolo e scaduti sono inferiori ad € 1.500 (la cartella era di € 10.000, ma pagata parzialmente per € 9.000, residuando così un debito di €1.000). La compensazione non sarà sanzionabile in quanto gli importi iscritti a ruolo e scaduti, al momento in cui verrà effettuata la compensazione, ammontano ad € 1.000 (la cartella di € 20.000 non è ancora scaduta al momento in cui avviene la compensazione).

2. la preclusione alla compensazione ha rilievo con riferimento ai singoli versamenti in compensazione; pertanto, la permanenza di un debito superiore ad € 1.500 in occasione di un successivo versamento varrà comunque ai fini della preclusione stessa;
3. ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "Erario" del modello F24.

Con riferimento, invece, alla possibilità di pagare gli importi iscritti a ruolo mediante l'utilizzo in compensazione di eventuali crediti erariali, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che:

*... il decreto ministeriale 10 febbraio 2011, ..., non sembra prevedere alcuna preclusione all'utilizzo di tale modalità di pagamento anche con riferimento alle cartelle per le quali non sia ancora scaduto il termine di pagamento.*

Pertanto, sarà possibile pagare attraverso la compensazione di eventuali crediti erariali non solo le cartelle già scadute, ma anche quelle per le quali non sono ancora decorsi i 60 giorni dalla notifica (pagamento tempestivo).

Come più volte confermato dall'Agenzia delle Entrate, la presenza di importi scaduti superiori ad € 1.500 determina il blocco integrale delle compensazioni.

Ad onor del vero, a parere di chi scrive, tale interpretazione pare in contrasto rispetto alla disposizione normativa, che pone il divieto di compensazione sino a concorrenza delle somme iscritte a ruolo scadute e non pagate. Infatti, la già citata relazione illustrativa al D.L. n. 78/10 recita che:

*... l'inibizione opera, naturalmente, limitatamente all'importo dei debiti, per imposte e relativi accessori, iscritti a ruolo e non pagati, ...*

### La compensazione dei debiti iscritti a ruolo

A partire dal 19 febbraio scorso<sup>6</sup> è possibile utilizzare in compensazione gli eventuali crediti erariali al fine di pagare gli importi iscritti a ruolo. Come già anticipato, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che tale compensazione è possibile anche con riferimento alle cartelle non ancora scadute.

Di fatto, tale possibilità si è concretizzata una volta istituito l'apposito codice tributo da indicare nel modello F24 accise, intervenuto con la [R.M. n.18/E del 21 febbraio 2011](#).

I campi da compilare nella sezione accise per effettuare la compensazione sono i seguenti:

- ➔ codice tributo: RUOL;
- ➔ ente: R;
- ➔ provincia: sigla della provincia di competenza dell'agente di riscossione;
- ➔ importi a debito versati: importo della cartella che si intende pagare mediante la compensazione.

Nelle altre sezioni andremo invece ad indicare, secondo le consuete modalità, i crediti da utilizzare in compensazione.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	retezione/regione/ prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0101	2010		2.000
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					

SEZIONE ACCISE/MONOPOLI ED ALTRI VERSAMENTI NON AMMESSI IN COMPENSAZIONE						
ente	prov.	codice tributo	codice identificativo	mese	anno di riferimento	importi a debito versati
R	MN	RUOL				2.000

### Il sistema sanzionatorio

Una delle questioni per le quali pareva non sussistessero incertezze, nonostante l'infelice formulazione della norma, è senza dubbio la modalità di determinazione delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza del divieto all'effettuazione di compensazioni.

Il testo della norma recita, in seguito delle modifiche introdotte in sede di conversione, così:

*In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 per cento dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione ... non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato.*

La modifica introdotta in sede di conversione ha per l'appunto stabilito che la sanzione non può comunque essere superiore al 50% dell'importo indebitamente compensato.

<sup>6</sup> Trattasi del giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto 10 febbraio 2011.

Pertanto, la misura della sanzione dovrebbe essere determinata come il minore tra il 50% dell'importo iscritto a ruolo ed il 50% di quanto compensato.

Ciò posto, con la C.M. n.13/E, l'Agenzia delle Entrate afferma invece che:

*“la sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato”.*

Sembra pertanto che l'Amministrazione Finanziaria abbia commentato il testo della norma ante conversione, “dimenticandosi” le modifiche che hanno fissato il tetto della sanzione al 50% dell'indebitamento compensato.

Significativi, in tal senso, sono gli esempi citati nella predetta Circolare:

Importo ruolo	Compensazioni	Sanzione - Tesi C.M. 13/E	Sanzione – Tesi alternativa
25.000	25.000	12.500	12.500
25.000	18.000	12.500	9.000
70.000	25.000	25.000	12.500

Nel primo caso proposto si concorda con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate. Nel secondo caso, l'Agenzia sostiene che la sanzione applicabile risulta essere il 50% della somma a ruolo (12.500) in quanto non superiore a quanto compensato, somma che costituisce il tetto massimo della sanzione applicabile.

Così sostenendo, non tiene pertanto conto del periodo della norma nel quale viene stabilito che, in ogni caso, la sanzione non può eccedere il 50% di quanto compensato. Ad avviso di chi scrive, la sanzione applicabile in una siffatta situazione ammonta ad €9.000 (minore tra 12.500 e 9.000).

Le medesime considerazioni valgono anche per il terzo caso proposto.

Ciò posto, si attende un tempestivo intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate volto a rettificare quanto sostenuto in materia di sanzioni applicabili.

**EUROCONFERENCE\*** SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE

Seminario di 1 giornata a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 -13:00 / 14:30 - 18:00

## CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

La determinazione del reddito imponibile consolidato e i suoi riflessi sul Modello CNM

**MILANO** Hotel Michelangelo 01 aprile 2011

**BOLOGNA** ZanHotel Europa 04 aprile 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](http://www.euroconference.it)





### ***Chiarimenti delle Entrate sulla nuova disciplina dei leasing immobiliari in vigore dal 1° gennaio 2011***

È finalmente arrivato l'ultimo tassello per poter serenamente affrontare la scadenza del prossimo 31 marzo 2011, data entro la quale le parti di un contratto di *leasing* immobiliare in corso al 1° gennaio 2011 dovranno procedere al versamento dell'imposta sostitutiva introdotta dal co.16 dell'art.1 della L. n.220 del 2010 (Legge di Stabilità per il 2011). Con la [C.M. n.12/E dell'11 marzo](#) scorso, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha emanato il documento esplicativo delle novità contenute nella richiamata Legge di stabilità, soprattutto con riferimento alle modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva e, in particolare, con riferimento ai criteri con i quali effettuare il conteggio dello "sconto" da applicare alla somma da versare entro il prossimo 31 marzo.

Sotto il profilo interpretativo questo documento di prassi fa il seguito alla circolare n.1 del 25 gennaio 2011 pubblicata dal Consorzio Studi e Ricerche Fiscali del Gruppo Intesa San Paolo e alla circolare di Assonime n.3 del 15 febbraio 2011, che hanno fornito ulteriori spunti di riflessione e, infine, alla [circolare n.39 del 22 dicembre 2010](#) con la quale Assilea, in sede di approvazione delle disposizioni normative, ha fornito agli operatori del settore indicazioni operative estremamente dettagliate.

Sotto il profilo regolamentare, invece, sono stati emanati i [Provvedimenti direttoriali prot. 2011/35830 del 4 marzo 2011](#) e [prot. 6275/2011 del 14 gennaio 2011](#) con i quali, rispettivamente, l'Agenzia delle Entrate ha:

- approvato il *restyling* dei modelli da utilizzare per il pagamento telematico dell'imposta sostitutiva;
- e definito ufficialmente le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte ipotecarie e catastali dovuta per i contratti di *leasing* immobiliare, aventi ad oggetto immobili sia strumentali che abitativi, in corso alla data del 1° gennaio 2011.

Occorre evidenziare che l'introduzione dell'imposta sostitutiva rappresenta lo strumento con il quale il Legislatore ha inteso uniformare il trattamento dei *leasing* in essere al 1/01/11, alla nuova disciplina<sup>7</sup> che prevede per i nuovi contratti di locazione finanziaria sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2011, l'integrale assolvimento delle imposte d'atto (ipotecarie e catastali) al momento dell'originario acquisto da parte della società di *leasing*, al pari di quanto accade nelle normali compravendite immobiliari.

L'imposta sostitutiva in oggetto, oltre all'evidente finalità di incremento del gettito erariale, rappresenta un'anticipazione degli oneri che dovrebbero essere stati sostenuti, in base alle previgenti disposizioni in materia di imposte ipo-catastali, in fase di riscatto del bene.

#### **Solidarietà del conduttore/utilizzatore**

Un primo chiarimento fornito dalla C.M. n.12/E/11 attiene alle nuove disposizioni dettate in tema di solidarietà e che hanno comportato la modifica:

sia dell'art.57 del DPR n.131/86



Testo unico imposta di registro

che del co.2 dell'art.11 del D.Lgs. n.347/90



Testo unico imposte ipotecarie e catastali

<sup>7</sup> Si veda il co.15 dell'art.1 della L. n.220/10.



Le nuove disposizioni prevedono che è responsabile solidalmente per il pagamento dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale l'utilizzatore dell'immobile ultimato, in corso di costruzione/ristrutturazione ovvero del terreno su cui realizzare l'immobile, acquisiti dalla società di *leasing* per la concessione in locazione finanziaria. Le Entrate, in proposito, precisano che sarà cura del Pubblico Ufficiale (notaio rogante) individuare nell'atto di compravendita dell'immobile concesso in locazione il soggetto utilizzatore dell'immobile e ribadiscono che, tenuto conto del fatto che la norma in esame elenca anche gli immobili da costruire o in costruzione, deve ritenersi che l'estensione della solidarietà d'imposta all'utilizzatore trovi applicazione, oltre che per gli acquisti di immobili concessi in locazione finanziaria, anche con riferimento ai trasferimenti immobiliari posti in essere nell'ambito di operazioni di *leasing* in costruzione (ad esempio, l'acquisto del terreno sul quale costruire l'immobile da concedere in *leasing*).

### Registrazione solo in caso d'uso

Con il provvedimento direttoriale del 14 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che *“Non risulta, inoltre, più dovuta l'imposta di registro in relazione ai contratti di locazione finanziaria di immobili in corso alla data del 1° gennaio 2011”*.

Tale conclusione, per la verità poco argomentata, è giustificata dalla dichiarata volontà di equiparare – previo pagamento di un'imposta sostitutiva che si pone l'obiettivo di “chiudere” con la disciplina passata – il trattamento futuro di tutti i contratti di locazione finanziaria relativi ad immobili (sia quelli sottoscritti ante 2011 e quindi in corso a tale data che quelli sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2011).

La C.M. n. 12/E/11 sul punto precisa che con la modifica apportata alla nota all'art.1 della Tariffa, parte II, del TUR (Testo Unico Imposta di Registro), il Legislatore ha inteso riquilibrare i contratti di *leasing* immobiliare riconducendoli nuovamente, ai fini dell'imposta di registro, nella disciplina applicabile per i contratti aventi natura finanziaria di cui al titolo VI del D.Lgs. n.385/93. Tale assimilazione, che rappresenta un ritorno al passato e cioè alla disciplina vigente ante modifiche apportate dal D.L. n.223/06 comporta che:

se il contratto è formato per scrittura privata <b>non</b> autenticata	⇒	deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso;
se il contratto è formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata	⇒	deve essere assoggettato a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie.

Nel primo caso, al verificarsi del caso d'uso, l'imposta deve essere, quindi, corrisposta in misura fissa ai sensi del disposto di cui all'art.1, lett. b) della Tariffa, parte seconda. Nel secondo caso, a cui assimilare anche il caso della registrazione volontaria del contratto di *leasing*, torna invece applicabile il primo periodo del co.1 dell'art.40 del TUR che dispone: *“Per gli atti relativi a cessione di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”*.

Viene, quindi, precisato dall'Agenzia che, per effetto delle modifiche introdotte, in relazione ai contratti di locazione finanziaria torna ad operare il regime di alternatività Iva-Registro di cui agli artt.5, co.2 e 40, primo periodo, del TUR.

### Registro in unica soluzione per i “vecchi” contratti

In sede di prima interpretazione delle nuove disposizioni erano sorti dubbi in merito al trattamento da riservare, ai fini dell'assolvimento del registro, ai contratti di locazione finanziaria in corso alla data del 1° gennaio 2011, posto che gli stessi sono stati precedentemente registrati in forza di uno specifico obbligo di legge, ora rimosso.

Dopo il chiarimento sopra evidenziato, per cui “*Non risulta, inoltre, più dovuta l'imposta di registro in relazione ai contratti di locazione finanziaria di immobili in corso alla data del 1° gennaio 2011*”, l'Agenzia precisa, al riguardo, che l'imposta di registro non deve essere versata con riferimento a quelle annualità in relazione alle quali i termini per il pagamento siano ancora in corso al 1° gennaio 2011.

Precisa opportunamente la C.M. n.12/E/11 che:

qualora, nelle more dell'emanazione della presente circolare, i contribuenti abbiano già provveduto al pagamento dell'imposta




l'ammontare versato potrà essere dedotto in sede di determinazione dell'imposta sostitutiva.

A parere di chi scrive, tale affermazione consente di dare soluzione anche all'ipotesi, non esplicitamente richiamata nel documento di prassi, in cui si sia provveduto (al fine di beneficiare degli sconti previsti) al pagamento anticipato dell'imposta di registro per tutto il periodo della locazione finanziaria. In tale caso, ancorché tale somma faccia riferimento anche a periodi successivi all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, poiché le stesse sono state già versate all'Erario si ritiene acquisito il diritto dell'utilizzatore a scomputare le stesse in occasione del versamento dell'imposta sostitutiva.

### **Cessione di immobili rivenienti da contratti risolti per inadempienza dell'utilizzatore**

La legge di Stabilità dispone l'applicazione delle nuove disposizioni - con decorrenza 1° gennaio 2011 – anche per gli atti di cessione, da parte della società di *leasing*, di immobili provenienti da contratti di *leasing* risolti per inadempienza dell'utilizzatore.

In sostanza, il Legislatore fiscale, nel tener conto della particolare congiuntura economico finanziaria che ha caratterizzato negativamente anche il settore della locazione finanziaria, ha inteso favorire una più facile e tempestiva (re)immissione nel ciclo produttivo di un immobile riveniente da un contratto di *leasing* risolto che, altrimenti, concorrerebbe a costituire il patrimonio immobiliare della società di *leasing*, ponendo quest'ultima nella condizione di svolgere un'attività (assunzione di cespiti immobiliari) non ammessa dalla normativa secondaria di Banca d'Italia per gli intermediari finanziari vigilati. Si ricorda, in proposito, che le istruzioni di vigilanza Bankitalia<sup>8</sup> per gli intermediari finanziari vigilati (società di *leasing*) in materia di attività finanziarie ammesse, impongono tra l'altro che “*gli acquisti di beni oggetto dell'attività vengano effettuati in presenza di contratti di leasing già stipulati con la clientela*”; le medesime istruzioni di vigilanza, nell'ambito dell'attività di assunzione di cespiti immobiliari pongono la condizione che “*non venga posta in essere una gestione attiva del patrimonio immobiliare acquisito e che la detenzione dei suddetti cespiti sia circoscritta al tempo strettamente necessario ad effettuare la profittevole cessione*”.

 Con la C.M. n.12/E/11 l'Agenzia precisa che “l'agevolazione” riguarda anche i contratti, risolti per inadempienza, stipulati anche prima del 1° gennaio 2011.

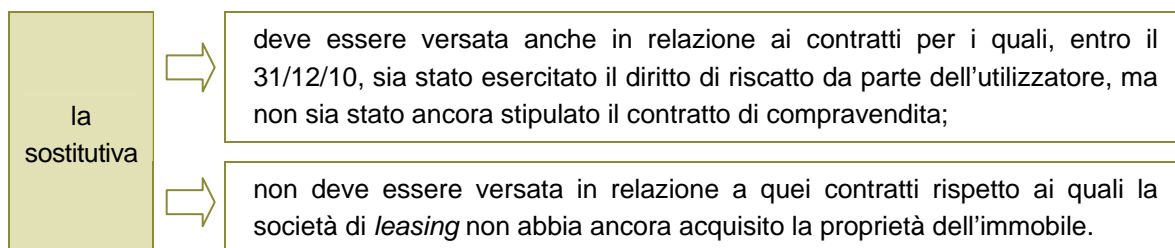
### **Contratti interessati dall'imposta sostitutiva**

Come già anticipato in precedenza, le parti di un contratto di *leasing* immobiliare in corso al 1° gennaio 2011 dovranno versare un'imposta sostitutiva delle imposte d'atto. In base alle nuove regole introdotte a regime dalla Legge di stabilità, infatti, le imposte ipotecaria e catastale saranno applicate in misura piena all'atto di acquisto del bene da parte della società di *leasing*, mentre in fase di riscatto la tassazione avverrà in misura fissa anche per i contratti in essere prima dell'entrata in vigore delle disposizioni modificative; non sarà inoltre dovuta, ad eccezione del verificarsi del caso d'uso, nemmeno l'imposta di registro per la registrazione del contratto di locazione.

<sup>8</sup> Circolare Banca d'Italia n.216/96 capitolo III.

Presupposto per l'applicazione della sostitutiva è quindi l'esistenza di un contratto di *leasing* immobiliare al 1° gennaio 2011.

L'Agenzia delle Entrate, con la più volte richiamata C.M. n.12/E/11, ha ribadito quanto già affermato in sede di Provvedimento del Direttore del 14 gennaio 2011 e cioè che:



Con riferimento al primo punto, viene pertanto confermato che il contratto di compravendita intervenuto dopo il 1° gennaio 2011 sconterà la tassazione in misura fissa ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in quanto soggetto al versamento della sostitutiva mediante i canali telematici approvati con provvedimento del 4 marzo scorso. In merito al secondo punto, l'Agenzia osserva che la successiva stipula del contratto di compravendita da parte della società di *leasing* sconterà l'imposizione secondo le aliquote ordinarie e pertanto viene meno la ratio sottesa alla previsione dell'imposta sostitutiva.

L'imposta, inoltre, deve essere versata anche con riferimento:

- ai contratti di *leasing* di impianti fotovoltaici censiti/da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D1);
- ed ai contratti di *leasing* aventi ad oggetto immobili da adibire a cava.

Il Provvedimento direttoriale del 14/01/11 precisa che l'imposta sostitutiva deve essere corrisposta (prendendo come riferimento il costo di realizzazione del fabbricato indicato nel contratto) anche in riferimento ai *leasing* appalto in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011.

#### **l'Agenzia, quindi, ritiene l'imposta sostitutiva dovuta**

sia nel caso in cui il contratto di *leasing* sia stato stipulato e la costruzione del fabbricato non ancora iniziata al 31 dicembre 2010;

sia nel caso in cui il fabbricato sia, sempre alla data del 31 dicembre 2010, in costruzione piuttosto che già collaudato.

Nel merito si potrebbe obiettare che il contratto di *leasing* decorre effettivamente dal momento della consegna del bene che per i *leasing* appalto coincide col collaudo del fabbricato e pertanto nel caso in cui non sia intervenuto il collaudo entro il 31 dicembre 2010 il contratto non risulterebbe ancora nel periodo di locazione, bensì solamente nel c.d. periodo di prefinanziamento (tale periodo, peraltro, viene esplicitamente escluso dal conteggio degli anni su cui calcolare lo sconto ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva). Sul punto manca, nella C.M. n.12/E/11, una presa di posizione definitiva.

#### **Determinazione dell'imposta sostitutiva: il conteggio degli anni residui**

Le regole di determinazione dell'imposta sostitutiva prevedono l'applicazione di uno "sconto forfetario" calcolato moltiplicando un coefficiente predeterminato (il 4%) per gli anni residui della locazione finanziaria, da individuare a partire dal 1° gennaio 2011. Sul punto il Provvedimento direttoriale del 14 gennaio scorso non fornisce alcuna precisazione in merito e, parallelamente, dalla lettura delle specifiche tecniche allegate al medesimo pare di comprendere che gli anni dovranno essere indicati per intero, senza poter considerare le frazioni d'anno.

Anche Assonime, con la Circolare n.3 del 15 febbraio scorso, evidenzia che, avendo la riduzione d'imposta natura forfetaria, "sarebbe logico ritenere che la frazione d'anno sia considerata come anno e non rapportata al numero dei giorni".

Contrariamente a quanto auspicato da Assonime e non in linea con quanto previsto dal citato Provvedimento direttoriale del 14/01/11, la citata C.M. n.12/E/11 sposa la tesi del "ragguaglio a giorni" affermando che:

- ➔ nell'ipotesi in cui la durata residua del contratto ecceda l'anno, ma comprenda comunque una frazione di anno solare, per determinare in maniera corretta la riduzione d'imposta spettante occorre fare riferimento ai giorni residui;
- ➔ il "dies a quo" per il calcolo delle annualità residue decorre dal 1° gennaio 2011 (giorno di entrata in vigore della L. n.220/10);
- ➔ ai fini della determinazione dello sconto spettante per le annualità residue si deve tener conto, fino alla data prevista per l'esercizio del riscatto, del numero di anni completi e, per l'eventuale ultima frazione di anno, del numero di giorni residui diviso 365.

Si propone uno dei diversi esempi di determinazione dell'imposta sostitutiva proposti dalla circolare in commento.

### Esempio

Contratto di locazione finanziaria di durata complessiva pari a 15 anni (data riscatto prevista 1/06/2016) avente ad oggetto un bene immobile strumentale il cui costo finanziato è pari ad €100.000.

<b>Calcolo delle imposte ipocatastali</b>	2% di 100.000	€ 2.000
<b>Imposta sui canoni di locazione</b>	50.000 X 1%	€ 500
<b>Imposta al netto dei canoni di locazione</b>	2.000-500	€ 1.500
<b>Annualità residue e giorni residui</b>	5 annualità (dal 1/01/11 al 31/12/2015) 153 giorni (dall'1/01/2016 al 1/6/2016)	
<b>Importo pari al 4% da scomputare</b>	$((4\% \times 5) + (4\% \times 153/365)) \times 1.500$	€ 325
<b>Imposta sostitutiva dovuta</b>	2.000-500-325	€ 1.175

Ritornando alla questione dei *leasing* appalto, come già ricordato in precedenza, la C.M. n.12/E afferma che ai fini del calcolo della durata residua non si deve tenere conto del periodo di prelocazione.

Le perplessità espresse in precedenza, soprattutto con riferimento ai contenuti del Provvedimento direttoriale del 14/01/11, si riflettono sulle modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva, in particolare nella situazione in cui un *leasing* appalto sia stato sottoscritto ante 2011, ma il fabbricato non risulti ancora collaudato. È opportuno, all'interno di tale ipotesi, distinguere due differenti situazioni:

#### **leasing appalto ante 2011 per il quale alla data del 31 marzo (termine ultimo per il versamento della sostitutiva)**

**1** non sia ancora intervenuto il collaudo;

**2** sia già intervenuto il collaudo.

**1** Nel primo caso bisogna interrogarsi sul *quantum* da assoggettare ad imposta sostitutiva, posto che alla data ultima prevista per il versamento ancora non si conosce il costo effettivo sostenuto per la realizzazione dell'immobile. Chi scrive ritiene che, dal momento che non si conosce il costo effettivo della costruzione, e conseguentemente il valore complessivo della locazione, la sostitutiva dovrebbe essere calcolata sull'unico dato a disposizione, vale a dire il valore dato dalla somma del costo

sostenuto dal *leasing* per l'acquisto dell'area (valore certo) e del costo stimato per la costruzione dell'immobile indicato nel contratto (valore suscettibile di variazioni)<sup>9</sup>, conteggiando lo sconto forfetario a partire dalla data entro cui contrattualmente è previsto il termine ultimo per l'effettuazione del collaudo. Se l'Agenzia delle Entrate dovesse propendere per tale soluzione, dal momento che spesso il costo della costruzione risulta superiore al preventivato, potrebbe esserci un lieve beneficio in termini di minore imposta.

**2** Nel secondo caso prospettato (collaudo immobile *ante* 31 marzo), il costo di costruzione risulterebbe certo, essendo così possibile determinare l'imposta su un dato definitivo ed oggettivo. Tuttavia, si ritiene che al fine di evitare differenti trattamenti con riferimento alle medesime forme contrattuali, sarebbe più sensato procedere al conteggio della sostitutiva come prospettato per il caso precedente. Nel merito, quindi, si attendono ulteriori chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

### Pagamento della sostitutiva e trattamento dell'eventuale riaddebito

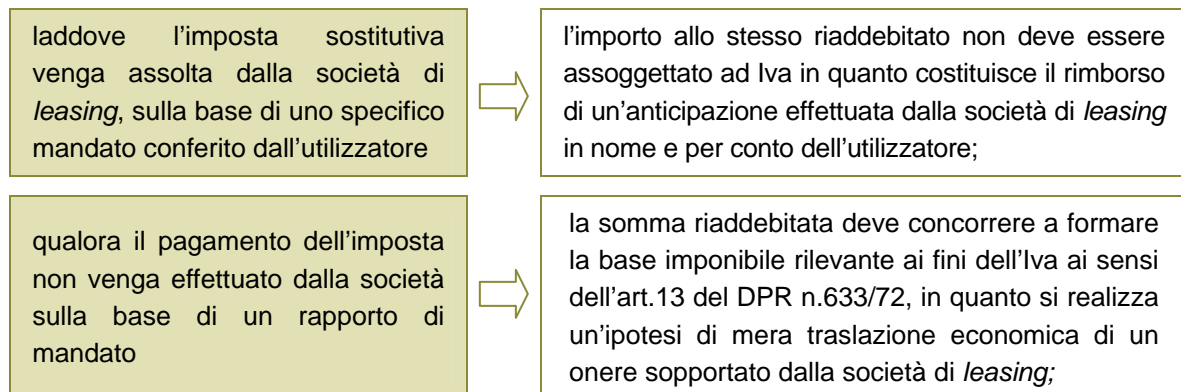
La circolare n.12/E/11 precisa che in relazione al versamento dell'imposta sostitutiva non può trovare applicazione la compensazione di cui all'art.17 del D.Lgs. n.241/97 in quanto la stessa opera solo con riferimento alle imposte sostitutive dei redditi e dell'Iva e non anche di quelle ipotecarie e catastali.

Peraltro, la compensazione risulta inapplicabile anche in considerazione dello strumento prescelto per il pagamento per la sostitutiva: non già il tradizionale modello F24 bensì la procedura telematica "di cui al capo III del Decreto dirigenziale 31 luglio 1998 e successive modifiche", e cioè la modalità attraverso cui i contribuenti – direttamente o per il tramite di intermediari abilitati (quali i propri commercialisti) – già da tempo procedono alla registrazione telematica dei contratti di locazione, procedendo contestualmente all'addebito dell'importo dovuto.

Per quanto attiene all'assolvimento dell'imposta sostitutiva in scadenza per il prossimo 31 marzo (tali considerazioni valgono anche per il pagamento delle imposte d'atto al momento dell'acquisto dell'immobile o dell'area su cui costruire l'immobile da concedere in *leasing*), le parti possono prevedere che il pagamento avvenga:

1. direttamente da parte dell'utilizzatore;
2. da parte della società di *leasing*:
  - ⇒ con riaddebito integrale all'utilizzatore in unica soluzione;
  - ⇒ mediante l'inclusione delle stesse nell'importo finanziato.

Tralasciando l'ipotesi di cui al precedente punto 1, le Entrate, nella C.M. n.12/E/11, affrontano le altre ipotesi di riaddebito, delineandone il relativo trattamento sotto il profilo dell'Iva. In particolare:



<sup>9</sup> In tal senso anche Assilea (Circolare n.39/10), che precisa come il costo di realizzazione dell'immobile da considerare al fine del conteggio dell'imposta dovrebbe essere quello indicato nel contratto e preso a base per il calcolo del tasso di *leasing* ai fini della normativa Banca d'Italia sulla trasparenza delle condizioni contrattuali.



laddove l'onere collegato all'assolvimento dell'imposta sostitutiva divenga anch'esso oggetto di finanziamento



il riaddebito operato dalla società di *leasing* assumerà rilevanza ai fini dell'Iva, quale onere accessorio rispetto al contratto di *leasing*; ciò in quanto le somme richieste all'utilizzatore concorrono a formare il canone dovuto in base al contratto di locazione finanziaria e sono soggette allo stesso regime Iva.

### Trattamento contabile e fiscale dell'imposta sostitutiva

Un delicato aspetto, non direttamente affrontato dalla C.M. n.12/E/11, è quello relativo al trattamento contabile e fiscale da riservare alla somma che l'utilizzatore (direttamente o mediante riaddebito da parte della società di *leasing*) assolverà entro il prossimo 31 marzo. Dobbiamo distinguere diverse situazioni:

**la società di *leasing* effettua il pagamento dell'imposta per poi riaddebitarla all'utilizzatore:**

in unica soluzione

spalmata sui canoni di locazione per la residua durata del contratto.

Nell'ultimo caso (riaddebito mediante inclusione dell'imposta nel monte finanziato lungo la residua durata del contratto) il transito dell'imposta a Conto economico avverrà pro quota (meccanismo dei risconti) lungo la durata del contratto, unitamente ai canoni di locazione periodici.

Nel primo caso (riaddebito sull'utilizzatore in unica soluzione) ci si deve interrogare sul fatto se tale onere costituisca un costo dell'esercizio ovvero un costo da spalmare lungo la durata residua del contratto di locazione finanziaria. Prima di cercare di dare una risposta a tale questione è bene analizzare cosa accadrebbe se l'imposta fosse afferente ad un bene detenuto a titolo di proprietà da parte dell'utilizzatore, e quindi iscritto tra le immobilizzazioni materiali.

Secondo l'OIC 16, il valore di iscrizione nello Stato patrimoniale di un bene immobile è dato dal costo di acquisto, aumentato degli eventuali oneri accessori; tra questi vi rientrano, senza dubbio, le tasse per la registrazione dell'atto.

Pertanto, nel momento in cui la componente di costo (nel caso in specie l'imposta sostitutiva) assume il carattere di "costo accessorio", e questo viene capitalizzato in ossequio ai principi contabili, si verifica la perdita della sua originaria natura per assumere quella di componente di costo del bene cui viene imputato, partecipando alla formazione del risultato d'esercizio secondo il principio della competenza economica attraverso lo stanziamento delle quote d'ammortamento lungo la residua vita utile del bene.

Ciò premesso, è evidente che nel caso della locazione finanziaria non si potrà procedere alla capitalizzazione dell'imposta in quanto il bene non risulta iscritto nell'attivo patrimoniale. Allo stesso modo, non si ritiene corretto sotto il profilo civilistico procedere all'iscrizione dell'imposta nell'attivo patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali per poi stanziare quote d'ammortamento costanti lungo la residua durata del contratto di *leasing*. A questo punto, se si volesse fare in modo di assicurare il medesimo trattamento civilistico riservato ai beni in proprietà, l'unica opzione percorribile pare quella dell'imputazione dell'imposta a Conto economico per poi procedere alla ripartizione del costo lungo la residua durata del contratto mediante la tecnica dei risconti. Diversamente, si potrebbe considerare l'imposta di competenza dell'esercizio in cui viene sostenuta imputandola



direttamente a Conto economico, venendosi però a creare un diverso trattamento rispetto al caso del bene in proprietà.

Il caso in cui sia direttamente l'utilizzatore a provvedere al versamento dell'imposta sostitutiva è del tutto assimilabile all'ipotesi di riaddebito da parte della società di *leasing* in unica soluzione.

Vediamo ora cosa accade dal punto di vista della deduzione del costo, ai fini delle imposte dirette, qualora si opti per una delle soluzioni sopra descritte.

Innanzitutto va ricordato che la concorrenza alla formazione della base imponibile Ires delle imposte d'atto (registro e ipo-catastali, e quindi anche la sostitutiva in oggetto) avviene, ai sensi dell'art.99, co.1, Tuir, in base al principio di cassa (deduzione nel periodo di sostenimento della spesa).

Ciò posto, deve essere osservato che la scelta contabile influenza direttamente il criterio attraverso cui operare la deduzione ai fini Ires. L'integrale deduzione della sostitutiva è di certo ammessa nell'anno di sostenimento qualora la componente di costo sia stata imputata per intero a Conto economico. Diversamente, il predetto principio di cassa trova una deroga nel principio di derivazione, principio immanente nella determinazione delle imposte dirette, soprattutto a partire dall'abrogazione del quadro EC della dichiarazione dei redditi, e derogabile solo per espressa previsione normativa. Pertanto, nelle restanti ipotesi – in cui civilisticamente si opti per la ripartizione del costo lungo la durata del contratto – la deduzione avverrà solamente per la quota di costo transitata a Conto economico. Sulla questione è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate.

**EUROCONFERENCE\*** **SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE**

Seminario in 1 giornata a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30-13:00 / 14:30-18:00

## IL NUOVO GIUDIZIO SUL BILANCIO

I controlli e il Collegio Sindacale con incarico di revisione alla luce delle nuove norme di comportamento del CNDCEC e degli ISA

<b>MILANO</b>	Hotel Michelangelo	28 marzo 2011
<b>FIRENZE</b>	Hotel Albani	05 aprile 2011
<b>VERONA</b>	Hotel Holiday Inn	06 aprile 2011

**QUOTA DI PARTECIPAZIONE**  
**€ 175,00 + 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](http://www.euroconference.it)



### **Fondo patrimoniale e organo comune di rappresentanza: elementi accessori del contratto di rete**

Il contratto di rete prevede, quali elementi accessori<sup>10</sup>, l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso<sup>11</sup>.

#### **Fondo patrimoniale comune**

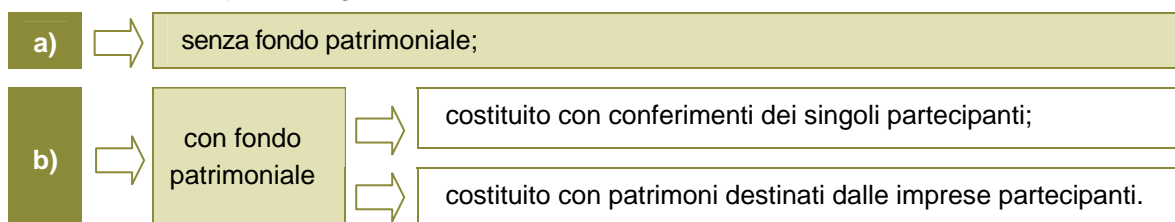
La norma prevede, nell'individuare il contenuto del programma di rete, che nello stesso siano indicati:

*«qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo nonché le regole di gestione del fondo medesimo; se consentito dal programma, l'esecuzione del conferimento può avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a), del codice civile. Al fondo patrimoniale comune costituito ai sensi della presente lettera si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 2614 e 2615 del codice civile».*

L'istituzione del fondo patrimoniale comune è, quindi, facoltativa<sup>12</sup>.

La scelta di rendere opzionale l'istituzione del fondo patrimoniale è ricollegabile alla volontà del Legislatore di ammettere anche forme "leggere" di reti attinenti a semplici collaborazioni o a scambi di informazioni, essendo evidente che, in tali forme, l'elemento del fondo comune può anche mancare<sup>13</sup>. Il fondo diviene, invece, determinante per l'attuazione del programma di rete nelle strutture di reti più articolate.

Vi saranno, dunque, due grandi modelli di reti:



#### **Reti senza fondo patrimoniale**

Nel modello *sub a)*, le esigenze patrimoniali della rete, la ripartizione dei costi e degli eventuali profitti sono gestite senza l'impiego di un fondo comune ripartendole tra i singoli contraenti. Questo potrebbe avvenire presumibilmente attraverso l'opera dell'organo comune che, con il contratto di mandato, potrà gestire anche i profili patrimoniali. In mancanza di un organo comune, dovrebbero essere i singoli contratti esecutivi del programma a definire le modalità di ripartizione dei costi e dei profitti.

<sup>10</sup> Si veda L.Miele e V.Russo: "Aggregazione di imprese attraverso la rete: un nuovo strumento contrattuale", in La Circolare Tributaria n.10/11, pag.11 dove sono stati analizzati gli elementi obbligatori del contratto di rete (la causa, l'oggetto, ecc.) nonché i soggetti interessati e la *ratio* sottostante all'introduzione di questo nuovo strumento contrattuale.

<sup>11</sup> Art.3, co.4-ter, D.L. n.5 del 10 febbraio 2009, convertito, con modificazioni, dalla L. n.33 del 9 aprile 2009.

<sup>12</sup> È da sottolineare che, se sotto un profilo civilistico la scelta di costituire o meno il fondo appare assolutamente libera, dal punto di vista degli incentivi fiscali previsti dalla norma, l'istituzione del fondo patrimoniale comune è invece condizione necessaria. Su tale aspetto tributario, ci soffermeremo in un successivo intervento su questa Rivista.

<sup>13</sup> In tal senso, G. Cariani, G. Fusco, A. Nicolini, V. Rubertelli, Relazione al Convegno "L'aggregazione attraverso il contratto di rete di impresa", Modena, 12 ottobre 2010.

### ⇒ Reti con fondo patrimoniale

Diversamente, nel modello *sub b)*, come già anticipato, all'istituzione del fondo si accompagnano l'indicazione della misura e dei criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi nonché dei criteri di gestione, da attuare attraverso la predisposizione di un regolamento del fondo.

L'oggetto di tali conferimenti dovrebbe essere, di norma, il denaro, ma non può escludersi che possa essere rappresentato dal godimento di un immobile, ove, ad esempio, la rete possa stabilire la propria sede, o ancora sia costituito da marchi, brevetti, impianti o macchinari. In tali casi, sarà necessario determinare il valore del conferimento sulla base di criteri chiari ed espressi. In particolare, è ipotizzabile che le imprese si accordino sul prevedere un conferimento iniziale da impiegarsi nel pagamento dei costi di conclusione del contratto e di avvio delle attività di *start up*, e un contributo fisso, con cadenza predeterminata (per esempio, annuale) determinato sulla base delle attività di programma.



Il fondo patrimoniale conferisce maggiore flessibilità ad ogni tipo di rete, leggera o complessa, in quanto consente di non dover ricorrere sistematicamente alla contribuzione delle imprese partecipanti.

Al fondo patrimoniale si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate in tema di consorzi. Il giudizio di compatibilità sembra consentire che vi siano reti contrattuali a cui quelle disposizioni sui consorzi non trovano applicazione. In tal senso, oltre a ribadirsi l'alternativa tra reti "leggere" e reti "complesse" nelle quali un certo grado di autonomia patrimoniale esiste, sembra plausibile ipotizzare dei contratti di rete in cui pur esistendo un fondo patrimoniale (ed essendo nominato un organo comune) non viene creata una nuova struttura organizzativa e non viene istituito un nuovo ed autonomo centro di attività economica. In tali casi, il fondo comune delle rete dovrebbe essere considerato alla stregua di una mera comunione di diritti cui non viene riconosciuta alcuna autonomia patrimoniale limitata ex artt.2614 e 2615 c.c..

Diversamente, nel caso in cui la rete presenti le caratteristiche di autonomia sotto il profilo del rischio economico-imprenditoriale e organizzativo, per il fondo patrimoniale varranno le seguenti regole (tipiche del fondo consortile):

- ⇒ non è possibile richiedere la divisione del fondo per tutta la durata del contratto;
- ⇒ i creditori particolari dei partecipanti non possono far valere i loro diritti sul fondo medesimo;
- ⇒ per le obbligazioni assunte in nome della rete da coloro che ne hanno la rappresentanza i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo patrimoniale comune;
- ⇒ per le obbligazioni assunte dall'organo gestorio della rete per conto dei singoli contraenti questi ultimi rispondono solidalmente con il fondo. In caso di insolvenza nei rapporti tra contraenti, il debito dell'insolvente si ripartisce fra tutti in proporzione delle quote.

A tale ultimo riguardo, nel sottolineare come il Legislatore abbia, sostanzialmente, creato un autonomo centro di imputazione di interessi patrimoniali con responsabilità separata e limitata, si è evidenziato come la congruità del fondo patrimoniale appare un elemento centrale, quale indice di serietà delle intenzioni nei confronti dei terzi con i quali la rete deve entrare in rapporto, i quali non potranno non tener conto della forza economica che la rete si è data e della sua capacità di far fronte alle obbligazioni che intende assumere<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Si è, quindi, ravvisata l'opportunità che, nella concreta redazione di un contratto di rete, sia previsto che la rendicontazione contabile avvenga secondo le regole dettate per le società di capitali, non tanto per una volontà di assimilazione a quelle, ma per dotare la rete di uno strumento di trasparenza patrimoniale e contabile che i terzi, siano essi imprenditori, creditori o enti che erogano finanziamenti, possano valutare e ritenere affidabile e in mancanza del quale, probabilmente, sarebbero più difficilmente erogabili non solo finanziamenti bancari, ma anche elargizioni di natura pubblica e/o comunitaria a fronte della descritta separazione patrimoniale che rende i partecipanti alla rete tendenzialmente non responsabili per le obbligazioni da questa assunte. Cfr. F. Cirianni, "La costituzione del contratto di rete: aspetti operativi", in *Il Corriere del merito*, n.6/10, pag.29.

La norma consente alle imprese di prevedere, nell'ambito del programma di rete, che l'esecuzione del conferimento al fondo comune possa avvenire anche mediante apporto di un patrimonio destinato costituito ai sensi dell'art.2447-*bis*, co.1, lett. a), c.c.

In tal caso, è stato evidenziato<sup>15</sup> che, continuando tali patrimoni a essere di proprietà individuale, sebbene separati dal patrimonio delle Spa sotto il profilo della responsabilità patrimoniale, si verifica una dissociazione tra proprietà e destinazione che, pur come tale non nuova nel nostro ordinamento giuridico, presenta elementi peculiari per la convergenza delle destinazioni plurime e concorrenti in quanto rivolte, tutte, all'attuazione del medesimo programma di rete. Una convergenza che, pur in presenza di una frammentazione proprietaria, fa dubitare della totale autonomia tra i diversi patrimoni destinati sotto il profilo della gestione e della responsabilità patrimoniale e, dunque, dell'allocazione del rischio. Si è, infatti, ritenuto<sup>16</sup> che, in caso di unicità dell'affare, il creditore possa aggredire uno qualsiasi dei patrimoni destinati al medesimo affare; viceversa, se il medesimo affare denota individualità del rischio economico, la responsabilità debba essere a carico di quel patrimonio destinato a quello specifico segmento dell'attività della rete (ad esempio, programma di rete – produzione – commercializzazione).

Da ultimo, con riguardo alla devoluzione del fondo patrimoniale al momento dello scioglimento del contratto di rete, si seguirà la disciplina propria del relativo inquadramento sistematico come mera comunione di diritti o come fondo con limitata autonomia patrimoniale o come insieme di patrimoni destinati.

### **Organo comune**

La lettera e) del co.4-*ter* del D.L. n.5/09 stabilisce che il contratto di rete deve contenere:

*“se il contratto ne prevede l'istituzione, il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale del soggetto prescelto per svolgere l'ufficio di organo comune per l'esecuzione del contratto o di una o più parti o fasi di esso, i poteri di gestione e di rappresentanza conferiti a tale soggetto come mandatario comune nonché le regole relative alla sua eventuale sostituzione durante la vigenza del contratto. Salvo che sia diversamente disposto nel contratto, l'organo comune agisce in rappresentanza degli imprenditori, anche individuali, partecipanti al contratto, nelle procedure di programmazione negoziata con le pubbliche amministrazioni, nelle procedure inerenti ad interventi di garanzia per l'accesso al credito e in quelle inerenti allo sviluppo del sistema imprenditoriale nei processi di internazionalizzazione e di innovazione previsti dall'ordinamento nonché all'utilizzazione di strumenti di promozione e tutela dei prodotti e marchi di qualità o di cui sia adeguatamente garantita la genuinità della provenienza”.*

Analogamente a quanto evidenziato per l'istituzione del fondo patrimoniale comune, anche in tal caso saranno le imprese a decidere se istituire un organo comune cui demandare la rappresentanza della rete. È stato evidenziato come l'aver indicato l'organo comune come organo eventuale denoti la circostanza che il contratto di rete può avere una valenza spiccatamente “interna”, essendo, viceversa, connaturale che allorché la rete voglia avere protezione “esterna”, l'organo comune assurga ad elemento non eventuale ma necessario<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> P. Iamiceli, *Il contratto di rete tra percorsi di crescita e prospettive di finanziamento*, in I Contratti, n.10/09.

<sup>16</sup> G. Cariani, G. Fusco, A. Nicolini, V. Rubertelli., Relazione al Convegno “La aggregazione attraverso il contratto di rete di impresa”, Modena, 12 ottobre 2010.

<sup>17</sup> G. Cariani, G. Fusco, A. Nicolini, V. Rubertelli., Relazione al Convegno “La aggregazione attraverso il contratto di rete di impresa”, Modena, 12 ottobre 2010.

### ⇒ Rappresentanza collegiale dei partecipanti

Nel caso in cui le parti optino per non istituire un organo comune, appare presumibile che sia affidata essenzialmente ai partecipanti la gestione collegiale della rete con la possibilità di delegare un soggetto partecipante o esterno alla rete allo svolgimento di compiti specifici attraverso l'impiego del mandato che potrà essere generale o per uno specifico affare. Potrebbe anche ipotizzarsi una gestione "turnaria" della rete, nella quale ad un soggetto incaricato, si affianchino a turno, uno o più imprese aderenti alla rete, in modo da scongiurare sul nascere, o almeno contenere, possibili abusi o operazioni in conflitto<sup>18</sup>. Tale struttura sembra adatta a reti semplici composte di un numero limitato di imprenditori e con compiti relativamente semplici. Il modello decisionale riguardante la gestione deve, in ogni caso, essere definito nel programma di rete ma ovviamente vi possono essere modalità specifiche determinate dai contraenti all'unanimità. Non è escluso in questa ipotesi l'affidamento dell'attività amministrativa e contabile in *outsourcing*<sup>19</sup>.

### ⇒ Istituzione di un organo comune di rappresentanza

Di contro, ove i contraenti decidano di istituire un organo comune, il Legislatore lascia ampia libertà agli stessi circa le regole di *governance*, richiedendo solo che sia individuato a chi è affidata l'esecuzione del contratto e la sua gestione, chi abbia la rappresentanza della rete e come i partecipanti possano partecipare alla sua attività. In via preliminare, è da evidenziare come si tratti di uno strumento destinato a far valere all'esterno quel "programma di rete", che è la causa del contratto<sup>20</sup>. È stato sottolineato<sup>21</sup> che, se si rifiuta il concetto della rete come soggetto di diritto, non si può che ricostruire il fenomeno di gestione e rappresentanza come un mandato<sup>22</sup>: i partecipanti danno mandato agli organi gestori per l'esecuzione del contratto, e gli attribuiscono la rappresentanza nei confronti dei terzi.

L'organo comune è, dunque, mandatario comune dei partecipanti alla rete. Le parti possono, con l'istituzione dell'organo comune, definirne puntualmente i poteri di gestione e rappresentanza, disciplinando gli obblighi di rendicontazione nonché le condizioni di revoca e, nel caso di organo composto di una pluralità di soggetti, le condizioni per la sostituzione di singoli membri.

L'attività dell'organo comune in esecuzione del mandato conferito integra il programma di rete e contribuisce a determinare il contenuto di obbligazioni che, al momento della redazione del programma, erano determinabili ma non determinate. Ciò accade sia in relazione ad attività che la rete svolge con terzi sia per attività della rete nell'interesse dei partecipanti.

Il disegno di *governance* dovrà prevedere una corretta combinazione tra poteri dell'organo comune e monitoraggio da parte dei partecipanti alla rete in modo da incentivare la cooperazione e scoraggiare l'eccessiva litigiosità.

Si è, altresì, evidenziata<sup>23</sup> la necessità che, nelle strutture più complesse, siano previsti nel contratto di rete almeno due organi: uno che rappresenti l'insieme dei contraenti e che abbia capacità di decidere sulle questioni strategiche più rilevanti (una sorta di assemblea degli aderenti al contratto di rete) e uno più propriamente esecutivo.

<sup>18</sup> G. Cariani, G. Fusco, A. Nicolini, V. Rubertelli., Relazione al Convegno "La aggregazione attraverso il contratto di rete di impresa", Modena, 12 ottobre 2010.

<sup>19</sup> F. Cafaggi., "Il nuovo contratto di rete: learning by doing", in I Contratti, n.11/10.

<sup>20</sup> C. Camardi, "Dalle reti di imprese al contratto di rete nella recente prospettiva legislativa", in I Contratti, n.10/09, pag.931. In quest'ottica, non sembra casuale la menzione nella norma delle procedure di programmazione negoziata con la P.A. o delle procedure di accesso al credito, rispetto alle quali l'organo comune diventa l'interlocutore – portatore del progetto innovativo comune al quale l'intervento pubblico e/o il finanziamento si devono rivolgere in quanto tale.

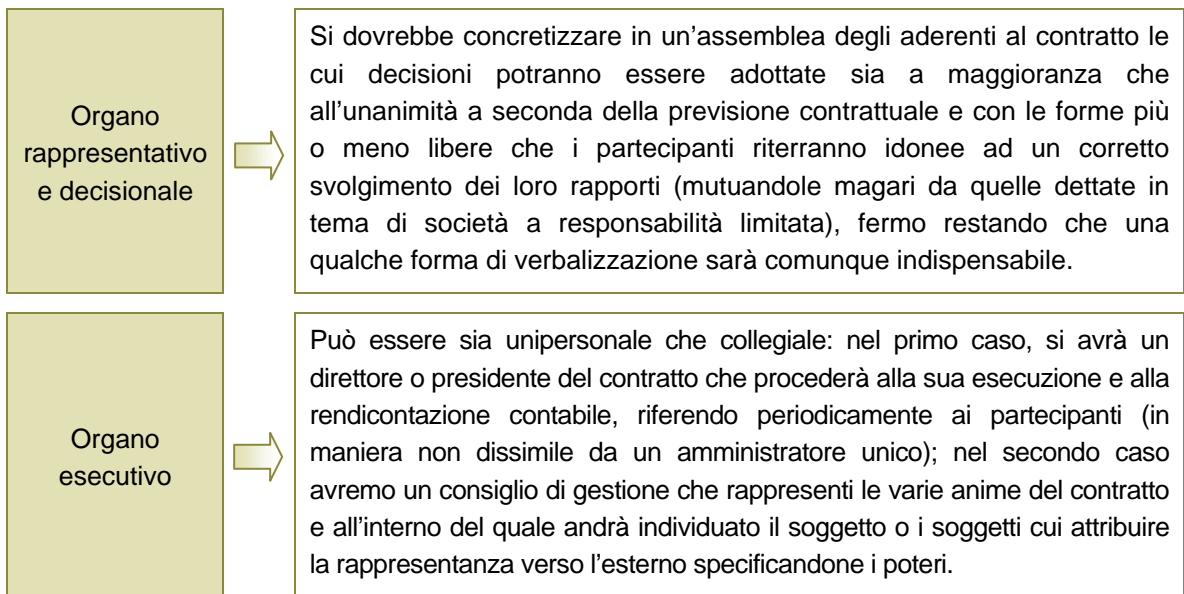
<sup>21</sup> In tal senso, F. Cirianni., op. cit., in Il Corriere del merito, n.6/10.

<sup>22</sup> Ed in tal senso si esprime la norma.

<sup>23</sup> In tal senso, F. Cirianni., op. cit., in Il Corriere del merito, n.6/10.



## Organi di *governance* nelle strutture complesse



Ciononostante, non si può escludere che nelle strutture più piccole – ove si decida di istituirlo – si possa avere un unico organo che riunisca le due funzioni, ferma restando la necessità di ben individuare a chi spetti la rappresentanza della rete, anche e soprattutto ai fini delle relazioni con i terzi nell'ambito del traffico giuridico.

In sostanza, a seconda del numero e dell'eterogeneità dei partecipanti, si potranno avere vari gradi di complessità della struttura e ciò senza limitazioni di disciplina che non siano quelle che liberamente i partecipanti decidano di darsi;

✿ l'importante è che le norme di disciplina contenute nel contratto siano quanto più possibile chiare ed esaustive (se non altro nei richiami ad altri fenomeni positivamente disciplinati), essendo difficile, in caso di lacune o incertezze, indicare a priori quali saranno le norme e/o i principi cui fare riferimento per l'interpretazione del contratto di rete: se quelli delle associazioni, o quelli dei consorzi ovvero delle società e tra queste ultime se quelli delle società di persone, di capitali, o cooperative. Solo lo sviluppo del fenomeno ed il suo concreto atteggiarsi in forme più o meno strutturate potrà dare un'indicazione sulla disciplina di riferimento.

È stato, altresì, rilevato<sup>24</sup> come uno dei problemi più grandi derivanti dalla disciplina della *governance* sia la gestione dei conflitti di interessi che necessariamente sottendono ad un contratto come quello di rete e che non possono essere evitati, ma unicamente regolati con la previsione di strutture che non creino asimmetrie informative tra i partecipanti e, in quanto possibile, non sviluppino rapporti di dipendenza economica tra di loro per cui alcuni si vengano a trovare in posizione contrattualmente e/o economicamente subordinata.

<sup>24</sup> F. Cirianni., op. cit., in Il Corriere del merito, n.6/10.





### ***La durata della verifica presso la sede del contribuente e l'accertamento anticipato: lo stato della giurisprudenza***

Uno degli obiettivi dello Statuto dei diritti del Contribuente (L. n.212/00) era ed è quello di rivedere il rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, prevedendo una serie di diritti e garanzie a favore di quest'ultimo ed incentivando in modo sostanziale il contraddittorio tra le parti.

Nonostante siano decorsi ormai più di dieci anni dall'entrata in vigore dello Statuto, si registrano comportamenti da parte di alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate non sempre conformi a quanto prescritto. A fronte dei comportamenti non in linea con lo Statuto la giurisprudenza tributaria assume posizioni non uniformi, anche a causa della mancata previsione da parte del Legislatore tributario di una specifica sanzione per il caso di mancata osservanza delle disposizioni dello Statuto.

#### **Lo Statuto del Contribuente ed i limiti di durata delle verifiche fiscali**

##### ⇒ La norma

Una violazione delle disposizioni statutarie si verifica spesso in occasione delle verifiche fiscali, per effetto della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente oltre il termine previsto dal co.5, dell'art.12 dello Statuto. La norma, in tema di durata delle verifiche fiscali, prevede che la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non possa superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio. La disposizione è volta, evidentemente, ad evitare che una presenza dei verificatori eccessiva rispetto alle concrete esigenze di indagine, possa compromettere o rendere problematico il normale andamento dell'attività imprenditoriale.

##### ⇒ Il parere della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione Finanziaria

Nonostante l'evidente fine di tutela della posizione del contribuente sottoposto a verifica, sia la Guardia di Finanza<sup>25</sup> che l'Agenzia delle Entrate<sup>26</sup>, hanno assunto posizioni ferme nel sostenere che i sessanta giorni (trenta più trenta) indicati dalla norma debbano intendersi quale permanenza massima effettiva dei verificatori presso la sede del contribuente, non rappresentando, al contrario, il tempo massimo di esecuzione del controllo.

In particolare, anche recentemente, la GdF ha ribadito che *"il termine di trenta giorni rileva sul piano della effettiva permanenza presso la sede del contribuente per esigenze propriamente ispettive, considerando quindi le giornate effettivamente ivi trascorse a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo"*<sup>27</sup>.

🍷 Secondo l'Amministrazione Finanziaria, dunque, i trenta giorni, prorogabili di ulteriori trenta, devono essere conteggiati a partire dalla data di inizio della verifica ma soltanto per i giorni di effettiva presenza dei verificatori nei locali aziendali e, quindi, non ininterrottamente fino alla fine delle attività ispettive.

È evidente come la durata della verifica fiscale possa subire un'importante dilatazione temporale se si sottraggono dal computo dei trenta giorni tutti quelli durante i quali il personale operante non è fisicamente presso la sede del contribuente (in via esemplificativa,

<sup>25</sup> Cfr. Circolare Comando Generale – III Reparto – n.250400 del 17 agosto 2000.

<sup>26</sup> Cfr. C.M. n.64/E/01.

<sup>27</sup> Cfr. Circolare Comando Generale – III Reparto – n.1 del 22 dicembre 2008.

se i verificatori permangono presso la sede dell'impresa un giorno a settimana, effettuando le attività di controllo presso i propri uffici nei restanti giorni della settimana, la verifica potrebbe durare 30 settimane prorogabili di ulteriori 30).

La giurisprudenza di merito ha avuto modo di occuparsi dello specifico tema in tempi diversi ed ha manifestato un atteggiamento più garantista nei confronti del contribuente sottoposto a verifica, ritenendo rilevante, ai fini della legittimità del successivo avviso di accertamento, il rispetto della tempistica prevista dallo Statuto.

### **La posizione della Giurisprudenza**

Come già accennato, in assenza di una precisa disciplina degli effetti derivanti dal mancato rispetto dell'art.12, co.5, sono emerse diverse posizioni in ordine alle effettive conseguenze derivanti dall'inosservanza dei limiti temporali in commento.

#### ⇒ Inutilizzabilità delle prove

Inizialmente, una certa giurisprudenza<sup>28</sup> ha ritenuto che ogni elemento raccolto dai verificatori oltre il limite temporale di trenta giorni (prorogabili di altri trenta giorni con provvedimento motivato), fosse qualificabile come attività posta in essere in violazione di una norma espressa; la conseguenza di questa violazione, anche se non espressamente prevista, sarebbe l'inutilizzabilità degli elementi di prova raccolti.

Tale conclusione deriverebbe dall'orientamento della Suprema Corte in ambito extratributario, che ha affermato il principio, immanente nell'ordinamento, della non utilizzabilità di prove illegittimamente raccolte, con riferimento ad ipotesi di:

- accesso senza autorizzazione del Procuratore<sup>29</sup>;
- accesso ai locali dell'impresa senza autorizzazione scritta<sup>30</sup>;
- acquisizione dei documenti al di fuori della sede dell'azienda<sup>31</sup>.

#### ⇒ Nullità dell'atto impositivo

Più recentemente, si è registrato un orientamento più rigoroso, in base al quale non soltanto la disposizione statutaria in tema di durata massima delle verifiche fiscali presso i contribuenti deve essere interpretata in senso restrittivo – sessanta giorni lavorativi consecutivi dalla data di primo accesso – ma la sua violazione comporterebbe addirittura la nullità dell'atto impositivo fondato sul processo verbale di constatazione redatto a seguito delle attività di verifica protrattesi oltre i termini previsti.

Le motivazioni di tale conclusione sono state individuate nella lettura del primo comma dell'articolo in parola (secondo il quale l'attività di verifica deve svolgersi “*con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*”), e nella valutazione circa il rischio di aprire la via a verifiche a tempo indefinito<sup>32</sup>.

Sul presupposto della illegittimità del Processo Verbale di constatazione redatto a seguito di una verifica condotta oltre i termini previsti *ex lege*, i giudici sono pervenuti a dichiarare la nullità dell'intero avviso di accertamento basato sulle risultanze del detto verbale.

In tale filone giurisprudenziale si inseriscono recenti pronunce dei Giudici di merito baresi che, con diverse sentenze, dopo aver ribadito la necessità di interpretare in modo restrittivo i limiti di durata previsti dallo Statuto per le verifiche presso la sede del contribuente, concludono con il considerare irrimediabilmente nullo per violazione di legge l'avviso di accertamento fondato sulle risultanze di una verifica di durata superiore ai limiti prescritti dallo Statuto<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Cfr. CTP di Catania sentenza n.238/04.


<sup>29</sup> Cfr. Cass. sent. n.15230/01.

<sup>30</sup> Cfr. Cass. sent. n.15209/01.

<sup>31</sup> Cfr. Cass. sent. nn.11036/97 e n.1036/98.

<sup>32</sup> In questi termini si è espressa la CTR della Lombardia con la sent. n.12/08, confermata successivamente dalla CTP di Terni con la sent. n.141/09 e con la sent. n.37/10.

<sup>33</sup> In tal senso [CTP di Bari, sent. n.293 dell'11 dicembre 2010](#); [sent. n.99 del 7 maggio 2010](#).

 In base a queste pronunce, dunque, la nullità della verifica per violazione di una norma paracostituzionale (lo Statuto), non può che travolgere la legittimità dell'atto conclusivo del procedimento che ne ha recepito le risultanze, vale a dire l'avviso di accertamento: il procedimento di accertamento tributario rientra infatti nel più ampio *genus* dei provvedimenti amministrativi, e pertanto i vizi della fase ispettiva non possono che riverberarsi sul provvedimento di accertamento.

Anche la Suprema Corte di Cassazione è stata investita della questione, accogliendo il ricorso di un contribuente che eccepiva, tra l'altro, l'eccessiva durata del controllo fiscale<sup>34</sup>. Tuttavia, i Giudici della Suprema Corte non hanno preso posizione al riguardo, ma si sono limitati ad imporre

*“un nuovo esame dell'appello erariale, riguardante anzitutto l'applicazione del termine di cui all'art. 12, co.5, dovendosi indagare in quale preciso arco del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio”.*

È del tutto evidente come la richiamata sentenza, seppure indirettamente, conferisca rilevanza al termine previsto dallo Statuto per la chiusura delle verifiche fiscali.

Del resto, anche se la disposizione in parola non prevede espressamente quali siano le conseguenze derivanti dal mancato rispetto dei limiti temporali, occorre prendere atto che la stessa è inequivocabile nell'intento di tutelare il contribuente, riequilibrando la fase delle verifiche fiscali, finora caratterizzata da un'evidente supremazia di poteri dell'Amministrazione Finanziaria.

### **L'accertamento “anticipato” solo con motivazione adeguata**

#### ⇨ La norma

L'ampio dibattito giurisprudenziale sullo Statuto dei diritti del Contribuente si è inoltre recentemente focalizzato sulla disposizione contenuta nel co.7 dell'art.12 in base al quale, dopo il rilascio da parte dei verificatori del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. a disposizione stabilisce, ancora, che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Anche in questo caso si tratta, evidentemente, di una norma volta a disciplinare il rapporto tra le parti, nel rispetto del principio del contraddittorio tra Fisco e contribuente, e di quello di collaborazione tra le parti, imponendo un momento di confronto precedente alla fase dell'accertamento.

Il contribuente ha, infatti, la possibilità di rispondere alle contestazioni dei verificatori, a fronte delle quali, questi ultimi riesaminano criticamente le risultanze della verifica, procedendo, se del caso, all'emanazione di un atto impositivo adeguatamente motivato (anche alla luce delle considerazioni nel contraddittorio con la parte), oppure, all'opposto, all'annullamento in tutto o in parte dei rilievi emersi in sede di verifica, mediante l'istituto dell'autotutela.

#### ⇨ Gli orientamenti della giurisprudenza

Anche la disposizione in parola, peraltro, non è accompagnata da alcuna sanzione in caso di inosservanza. Proprio su quest'ultimo punto la giurisprudenza chiamata a pronunciarsi in materia si è divisa fornendo risposte discordanti ed altalenanti circa l'esistenza o meno di un vero e proprio dovere per l'Amministrazione di prendere in considerazione le osservazioni e le richieste del contribuente.

Più nel dettaglio è emerso:

<sup>34</sup> [Cass., sent. n.26689 del 18 dicembre 2009.](#)

**sia un orientamento pro-contribuente (maggioritario)**

**Sia altra giurisprudenza**

che ha sostenuto il carattere imperativo della disposizione in parola e, quindi, la nullità degli atti impositivi emessi dall'A.F. prima dei 60 giorni previsti *ex lege*<sup>35</sup>.

Secondo cui l'assenza di una specifica sanzione per l'emissione dell'atto prima dei 60 giorni implica l'impossibilità di ritenerlo illegittimo, in quanto, in base al principio *ubi lex voluit dixit, ubi colui tacuit*, deve ritenersi che, se il Legislatore avesse voluto far conseguire l'invalidità dell'atto, lo avrebbe esplicitato, come avvenuto in altre ipotesi.

Non si profilerebbe, inoltre, alcuna violazione del diritto di difesa del contribuente, il quale avrebbe pur sempre la possibilità di tutelare adeguatamente i propri diritti con il ricorso al Giudice tributario o con l'esperimento del procedimento in autotutela presso l'Agenzia delle Entrate<sup>36</sup>.

La Corte di Cassazione si è inserita in questo contesto e con l'[ordinanza n.19875/08](#) ha sorprendentemente avallato l'orientamento favorevole al Fisco affermando che:

la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dalla disposizione censurata non ne determina la nullità, stante la natura di atto vincolato dell'atto impositivo rispetto al P.V.C., difettando, al riguardo una specifica previsione di nullità e residuando, comunque, al contribuente la possibilità di difendersi sia in via giudiziaria che amministrativa tramite l'istituto dell'autotutela.

### **L'interpretazione della Corte Costituzionale**

A distanza di circa un anno dal pronunciamento dei Supremi Giudici appena citato, è intervenuta la Corte Costituzionale con l'[ordinanza n.244/09](#) con la quale è stata data una risposta sicuramente innovativa rispetto alla richiesta di censura costituzionale avanzata in ordine alla disposizione contenuta nel co.7.

I Giudici hanno ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale in quanto a loro avviso:

*“il giudice a quo, invece di sollevarla, avrebbe dovuto preliminarmente esperire un tentativo di interpretare diversamente la disposizione censurata (...) e, in particolare, la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua particolare urgenza”.*

In concreto, quindi i Giudici costituzionali hanno ritenuto che l'attenzione avrebbe dovuto essere indirizzata alla previsione normativa nella parte in cui si afferma che l'accertamento non può essere emanato prima della scadenza dei sessanta giorni salvo, però, *“casi di particolare e motivata urgenza”*.

Come dire che l'accertamento può essere emanato prima della scadenza dei sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di chiusura della verifica se esistono i *“particolari motivi di urgenza”* e che detta circostanza sia adeguatamente *“motivata”* nell'avviso di accertamento.

<sup>35</sup> In tal senso cfr. CTR del Friuli Venezia Giulia sentenza n.13/09; CTR del Lazio, sentenza n.198/08; CTP di Mantova, sentenza n.15/09; CTP di Bari, sentenza n.67/08; CTP di Trieste, sentenza n.9/08; CTP di Milano, sentenza n.303/08; CTP di Treviso, sentenza n.14/05.

<sup>36</sup> Sul punto, *ex multis*, CTP di Ravenna, sentenza n.120/08; CTP di Firenze, sentenza n.87/08; CTP di Udine, sentenza n.75/06.

## La svolta della Corte di Cassazione

Alla luce dell'intervento della Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione con la [sentenza n.22320 del 3 novembre 2010](#), ha modificato il proprio precedente orientamento, affermando per la prima volta che:

l'avviso di accertamento emanato prima dei sessanta giorni non è nullo in assoluto ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi, va considerato nullo se non rechi motivazione sull'urgenza.

La sentenza assume un particolare significato, soprattutto rispetto ai precedenti indirizzi di legittimità favorevoli al Fisco, scegliendo, grazie all'interpretazione fornita dalla giurisprudenza costituzionale, un orientamento intermedio volto a considerare nullo l'avviso di accertamento anticipato solo ove non sia adeguatamente motivata la ragione di "particolare urgenza" che la stessa disposizione prevede quale unico fattore legittimante la disapplicazione del termine.

L'interpretazione delineata in sede di legittimità aveva già trovato riscontro nella giurisprudenza di merito.

### Le sentenze di merito

In particolare, sul punto, si segnala l'atteggiamento fortemente garantista dei Giudici Provinciali Milanesi i quali, con la [sentenza n.126 del 10 maggio 2010](#), hanno evidenziato come il termine di sessanta giorni vada rispettato anche nel caso in cui l'atto non sia preceduto da un P.V.C. ma da un verbale di contraddittorio. I Giudici propongono, evidentemente, un'interpretazione sostanziale, in base alla quale, a prescindere dalla denominazione dell'atto, quando viene eseguito un controllo devono essere garantiti al contribuente i diritti previsti dalla disposizione in parola, la cui inosservanza comporta la nullità dell'atto di accertamento.

Ulteriore profilo di interesse della pronuncia in questione attiene alla definizione delle circostanze che possono integrare l'"urgenza". Si legge, infatti, nel testo della sentenza che l'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non è di per sé riconducibile ai casi di "particolare urgenza" legittimanti la derogabilità dei termini, dovendosi ritenere che la particolarità dei casi debba essere assunta con riferimento a circostanze esterne, oggettive, non riconducibili ai tempi in cui si è svolto il procedimento amministrativo, ben potendo questo essere stato opportunamente iniziato e concluso prima e nella osservanza del termine utile per il rispetto della richiamata norma.

Su tale specifica questione si è pronunciata anche la Commissione Tributaria Provinciale di Bari con la recentissima [sentenza n.20 del 12 gennaio 2011](#).

I Giudici baresi, nell'aderire alle ultime posizioni della Consulta e della Corte di Cassazione, affermano esplicitamente che non costituisce un caso di particolare e motivata urgenza che possa legittimare l'accertamento emesso prima dei sessanta giorni, la scadenza dei termini per l'esercizio dell'attività accertativa, non potendosi certo addebitare al contribuente l'inerzia dell'Amministrazione nel condurre la propria attività ispettiva.

Alla luce dell'interpretazione della Consulta e dell'ultimo pronunciamento di legittimità, già recepito dalle Corti di merito, sembra quindi superata sia la tesi estrema che sostiene la nullità dell'atto impositivo in ogni caso di anticipazione della sua emanazione, sia quella opposta, egualmente estrema, che considera meramente indicativo il termine di sessanta giorni, a favore di un indirizzo intermedio che rivaluta ulteriormente la motivazione quale elemento essenziale del provvedimento.



## LEGENDA icone

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

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

**DIRETTORE RESPONSABILE**  
Gian Paolo Ranocchi

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

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

**DIRETTORE SCIENTIFICO**  
Alessandro Corsini

**RESPONSABILE REDAZIONALE**  
Alessia Zoppi

**REDAZIONE**  
Silvia Righetti

### COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini  
Paolo Meneghetti  
Dulio Liburdi  
Luca Miele  
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi  
Gian Paolo Ranocchi  
Norberto Villa  
Luca Caramaschi  
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](http://www.euroconference.it)

**STAMPA**  
Pubblicazione diffusa per e-mail

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

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

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

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