

In evidenza



Notizie *Flash*

Bonus tessile - fissata la percentuale del risparmio d'imposta



Il Punto sull'Iva

Il carattere "mutante" della pertinenza ai fini Iva

I chiarimenti del nuovo Regolamento Iva

Sommario



Notizie *Flash*

- In Gazzetta il decreto sul federalismo municipale pag.4
- In vigore il nuovo regolamento che attua la territorialità Iva pag.4
- Rimborso Iva Ue: domande entro il 31 marzo pag.4
- Studi di settore: nuovi modelli in bozza da allegare a Unico 2011 pag.5
- *Bonus* tessile - fissata la percentuale del risparmio d'imposta pag.5
- 55%, invio obbligatorio per i lavori iniziati nel 2009-2010 e non ultimati pag.5
- No all'Ici sui fabbricati rurali a prescindere dalla categoria catastale pag.5
- Mediazione civile: le sedi a disposizione dei cittadini e il registro degli organi pag.6
- La mancanza del libro degli inventari legittima l'accertamento induttivo pag.6
- Il decreto ingiuntivo contro la Snc si estende a tutti i soci pag.6
- Illegittima la pretesa dell'Irap dichiarata, ma non versata se manca l'autonoma organizzazione pag.6
- Criteri specifici per determinare il valore dell'avviamento nelle cessioni d'azienda pag.7
- Il classamento deve tener conto della destinazione urbanistica del fabbricato pag.7
- La sostituzione del *trustee* nel *trust* interno pag.7
- Aggiornamento controllo *transfer pricing* e *software* contratti di locazione pag.7



Focus di pratica professionale

- [Il trattamento fiscale dell'immobile utilizzato dall'imprenditore](#) pag.8



Approfondimenti monografici

- [Le problematiche applicative legate alla tracciabilità dei movimenti finanziari nei contratti pubblici](#) pag.12



Check list e formulari di Studio

- [Schemi di clausole da inserire nei contratti per l'attuazione degli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari negli appalti \(prelevabile in formato word\)](#) pag.18



Il Punto sull'Iva

- [Il carattere "mutante" della pertinenza ai fini Iva](#) pag.20
- [I chiarimenti del nuovo Regolamento Iva](#) pag.24



Adempimenti e problematiche di Diritto Societario

- [Il divieto di concorrenza in caso di cessioni di partecipazioni sociali](#)

pag.31



Scadenzario

- [Principali scadenze dall'1 aprile al 15 aprile 2011](#)

pag.36



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

SOCIETÀ COOPERATIVE

Il bilancio di esercizio e la dichiarazione dei redditi

MILANO	Hotel Michelangelo	01 aprile 2011
BOLOGNA	ZanHotel Europa	04 aprile 2011



Per maggiori informazioni

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

[Clicca qui](#)

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



Notizie flash

FEDERALISMO

In Gazzetta il decreto sul Federalismo municipale

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.67 del 23 marzo**, il **decreto legislativo n.23 del 14 marzo 2011**, in materia di Federalismo Fiscale Municipale. Il provvedimento entrerà in vigore il 7 aprile 2011. Tra le novità di maggior impatto si segnala il debutto da quest'anno della cedolare secca sugli affitti in misura fissa del 21% (o del 19% per gli immobili a canone concordato). Dal 2014 entrerà in vigore l'Imu che accorperà Ici e Irpef su immobili non locati e avrà un'aliquota base del 7,6%. È poi disposta la compartecipazione dei Comuni all'Iva sui consumi. Partirà subito anche lo sblocco dell'addizionale Irpef, che riguarderà solo i municipi dove non ha ancora superato lo 0,4% e potrà essere alzata massimo dello 0,2% all'anno. Viene anche introdotta un'imposta di soggiorno per ogni notte trascorsa in albergo dai turisti che varierà in proporzione del prezzo della camera, ma non potrà superare i 5 euro. Rinnovata, infine, la tassa di scopo che servirà a finanziare le opere pubbliche e potrà durare 10 anni anziché 5. Per ognuna servirà un regolamento di attuazione da emanare entro 60 giorni. Vengono, poi, inasprite le sanzioni per chi non denuncerà il possesso di un immobile fantasma entro la scadenza prevista dalle legge.

In particolare, per una disamina degli effetti della cedolare, si veda il contributo in La Circolare Tributaria n.11/2011 a pag.11 e ss..

[D.Lgs.
14/03/11
n.23
G.U.
23/03/11 n. 67](#)



IVA

In vigore il nuovo regolamento che attua la territorialità Iva

È stato pubblicato sulla **Guue L 7 7 del 23 marzo** il **regolamento Ue n.282 del 15 marzo 2011**, che aggiorna un precedente regolamento (n.1777/05) contenente norme di applicazione della direttiva Iva. Il provvedimento fornisce la corretta applicazione dell'Iva alle prestazioni di servizi transfrontaliere e definisce le nozioni per l'individuazione del luogo delle prestazioni, come quelle di sede dell'attività, residenza, domicilio e stabile organizzazione.

Il Regolamento è oggetto del contributo a pag.24.

[Regolamento Ue
15/03/11
n.282
Guue
23/03/11 L 77](#)



Rimborso Iva Ue: domande entro il 31 marzo

Il 31 marzo 2011 è l'ultimo giorno utile per presentare le richieste di rimborso Iva Ue e le eventuali domande correttive per l'anno d'imposta 2009. Lo ricorda l'Agenzia delle Entrate. Dal 1° gennaio 2010 è in vigore una nuova disciplina per il rimborso dell'Iva ai contribuenti stabiliti in uno Stato membro diverso da quello che effettua il rimborso. Per richiedere il rimborso dell'Iva allo Stato comunitario in cui è stata versata, il contribuente italiano deve presentare domanda di rimborso all'Agenzia delle Entrate. Le istanze di rimborso devono essere presentate esclusivamente attraverso i servizi telematici *Entratel* o *Fisconline*, a seconda del canale a cui si è abilitati. Il termine previsto per la presentazione è il 30 settembre dell'anno solare successivo a quello per il quale si chiede la somma.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Richiedere - Rimborsi - Rimborsi Iva Ue residenti - Scheda informativa)

Agenzia Entrate
utilities
Sito Web



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

Agenzia Entrate
modulistica
Sito Web



Studi di settore: nuovi modelli in bozza da allegare a Unico 2011

Sono stati pubblicate sul sito *web* delle Entrate le bozze dei 68 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Si tratta dei modelli relativi agli studi di settore che dovrebbero essere approvati a partire dal periodo d'imposta 2010.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Modelli e istruzioni)

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

Agenzia Entrate
provvedimento
24/03/11



Bonus tessile - fissata la percentuale del risparmio d'imposta

Con **provvedimento** del **24 marzo**, l'Agenzia delle Entrate definisce la percentuale ammessa per l'incentivo riservato dalla Tremonti-*quater* (D.L. n.40/10) alle imprese del settore tessile e dell'abbigliamento che investono in attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di prototipi e campionari: si attesta al 25%. Più precisamente, ogni azienda potrà beneficiare nel modello Unico 2011 di un risparmio d'imposta pari al 25,1903% dell'importo richiesto nell'istanza CRT. Il provvedimento precisa, inoltre, che nel calcolo della percentuale non si è tenuto conto delle somme che superano il tetto massimo di 500 mila euro di risparmio fiscale per ogni impresa, richiamato dal D.L. n.40/10.

Agenzia Entrate
comunicato
stampa
23/03/11



55%, invio obbligatorio per i lavori iniziati nel 2009-2010 e non ultimati

Si avvicina anche quest'anno la scadenza per presentare le comunicazioni per i lavori che danno diritto alla detrazione d'imposta del 55%, avviati negli ultimi due anni e non ultimati entro il 31 dicembre 2010. La comunicazione riguarda solo le spese agevolabili sostenute nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui i lavori sono terminati e viaggia esclusivamente *online*, grazie al *software* di compilazione e invio dedicato, disponibile sul sito *web* delle Entrate. Il modello dovrà essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate entro il 31 marzo prossimo, indicando le spese sostenute nel 2010, se i lavori non erano terminati entro il 31 dicembre scorso. L'invio non va effettuato se gli interventi sono stati avviati e conclusi nello stesso periodo d'imposta, né con riferimento ai periodi d'imposta in cui non sono state sostenute spese. Resta fermo che, una volta ultimati gli interventi, i contribuenti che vogliono beneficiare della detrazione del 55% sono comunque tenuti a trasmettere all'Enea, entro 90 giorni dalla fine dei lavori, l'apposita comunicazione contenente i dati relativi agli interventi conclusi, attraverso il sito <http://efficienzaenergetica.acs.enea.it>.

ICI

Commissione
Finanze
risposta
interrogazione
16/03/11
n.7-00505



No all'Ici sui fabbricati rurali a prescindere dalla categoria catastale

Nella seduta del **16 marzo**, la Commissione Finanze, con la risoluzione **n.7-00505**, ha precisato che è in corso di approvazione un disegno di legge il quale, attraverso la modifica dell'art.23, co.1-*bis*, del D.L. n.207/08, chiarisce che non si considerano fabbricati, e non sono dunque assoggettati all'Ici, le unità immobiliari, anche iscritte o iscrivibili nel catasto fabbricati, indipendentemente dalla categoria catastale, per le quali ricorrono i requisiti di ruralità ed ha invitato gli enti impositori ad evitare che, nelle more dell'esame della norma, si proceda ad accertamenti o ad attività di riscossione coattiva relativamente al recupero dell'Ici con riferimento a fabbricati che presentino i caratteri di ruralità ma che non siano stati accatastati nelle categorie A/6 e D/10.

MEDIAZIONE

Ministero Giustizia
comunicato
22/03/11
Sito Web



Mediazione civile: le sedi a disposizione dei cittadini e il registro degli organi

Sul sito *web* del Ministero della Giustizia è possibile consultare [l'elenco completo delle sedi operative](#), ordinato per Provincia di appartenenza, presso le quali i cittadini possono svolgere il tentativo di mediazione. Sono 630 le sedi già operative distribuite su tutto il territorio nazionale. Sul sito è pubblicato, inoltre, il [registro degli organismi di mediazione](#) accreditati presso il Ministero. I due elenchi sono costantemente aggiornati con le nuove iscrizioni.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
23/03/11
n.6623](#)



La mancanza del libro degli inventari legittima l'accertamento induttivo

La mancata tenuta del libro inventari legittima l'amministrazione alla ricostruzione dell'imponibile in via induttiva, anche sulla base di presunzioni semplici e con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione, con la **sentenza n.6623** depositata il **23 marzo**. Per i giudici, l'ufficio può determinare il reddito dell'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza, quando dal verbale di ispezione risulti che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte.

[Cassazione
sentenza
24/03/11
n.6734](#)



Il decreto ingiuntivo contro la Snc si estende a tutti i soci


Il decreto ingiuntivo pronunciato nei confronti di una Snc estende i suoi effetti anche nei confronti dei soci illimitatamente responsabili e, pertanto, anche ciascuno di questi ha l'onere di proporre opposizione. In mancanza dell'impugnazione il decreto diventa definitivo anche nei confronti del socio che non si oppone, il quale non può opporre l'eventuale prescrizione maturata in precedenza. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.6734** del **24 marzo**.


[CTR Lazio
sentenze
20/01/11
n.36/04/11 e
n.36/35/11](#)




Illegittima la pretesa dell'Irap dichiarata, ma non versata se manca l'autonoma organizzazione

Con **due sentenze** - la **n. 36/04/11** e la **n.36/35/11** del **20 gennaio 2011** - la CTR Lazio ha confermato la non debenza dell'Irap di due professionisti che, pur avendo compilato il quadro IQ di Unico, non avevano pagato l'imposta ed avevano subito un controllo automatizzato, ex art.36-bis del DPR n.600/73. Nel primo caso, il contribuente, un commercialista, ha dimostrato di aver dovuto forzatamente compilare il quadro Irap a causa del sistema "bloccante" del *software* e di esercitare la propria attività in assenza di autonoma organizzazione (retribuzione mensile all'interno di uno studio e assenza di dipendenti); nel secondo caso un ingegnere ha, invece, provato a svolgere la propria professione in assenza di una struttura autonomamente organizzata, come si evince dal valore dei beni strumentali in suo possesso riportato nel quadro SK, rigo GI e in assenza di spese di prestazione di dipendenti come si evince dal quadro RE di Unico.


<p>CTR Lazio sentenza 20/01/11 n.11/04</p> 	<p>Criteri specifici per determinare il valore dell'avviamento nelle cessioni d'azienda La stima dell'avviamento deve essere eseguita in base a criteri di redditività specifici, determinando la potenza produttiva, i costi di produzione, l'utile netto annuo medio, e, se possibile, esaminando i registri amministrativi dell'azienda cedente. È quanto stabilito dalla CTR Lazio con la sentenza n .11/04 del 20 g ennaio, nella quale si dichiara nullo l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione Finanziaria rettificò il valore dell'avviamento dichiarato dal contribuente solo sulla base di una valutazione effettuata considerando la percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi negli ultimi tre periodi d'imposta che hanno preceduto il trasferimento (come previsto dal DPR n.460/96).</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>CTP Reggio Emilia sentenza 19/01/11 n.10/01/11</p> 	<p>Il classamento deve tener conto della destinazione urbanistica del fabbricato La normativa catastale non può essere applicata senza tener conto di quella urbanistica, perché la presuppone. Lo ha stabilito la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con la sentenza n.10/01/11 del 19 gennaio, accogliendo le tesi dei contribuenti. L'ufficio, infatti, aveva modificato il classamento di alcune unità immobiliari, elevando, in un caso, il numero dei vani di un'abitazione civile. Secondo i giudici, il concetto di vano utile come definito dalla normativa catastale - ossia lo spazio chiuso da muri o pareti, da pavimento al soffitto, avente luce diretta ed una superficie libera che, in relazione al luogo ed alla categoria dell'unità immobiliare, è da ritenersi normale - necessariamente ha come <i>prìus</i> logico/giuridico la destinazione urbanistica dello stesso. Non si può considerare un vano come un vano utile solo perché materialmente abitabile quando invece non lo sia anche giuridicamente secondo l'autorizzazione amministrativa rilasciata dal Comune.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

CONTRATTI

<p>ASLA documento 21/03/11</p> 	<p>La sostituzione del trustee nel trust interno L'Associazione Studi Legali Associati ha di recente predisposto un documento, denominato "la sostituzione del trustee tra legge regolatrice e diritto interno: cause, procedure e soluzioni ai problemi applicativi" che fornisce una ricostruzione della fattispecie sotto un profilo civilistico, fiscale e giurisprudenziale concludendosi con un "formulario" contenente una serie di clausole, elaborate dai redattori del documento o riprese dalla dottrina maggioritaria, di cui suggerisce l'inserimento all'interno dell'atto istitutivo del <i>trust</i> al fine di facilitare la gestione operativa della fase di sostituzione del trustee.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p>Aggiornamento controllo transfer pricing e software contratti di locazione Sono disponibili sul sito <i>web</i> delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la versione 9.4.4 del 24/03/11 del <i>software</i> di compilazione dei contratti e delle richieste di pagamento; <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Registrare - Contratto di locazione - Compilazione e invio - Software di compilazione)</p> <ul style="list-style-type: none"> - la versione 2.1.1 del 22/03/11 del modulo di controllo relativo alle Comunicazioni da Enti Esterni, che consente di verificare la conformità dei file alle specifiche tecniche approvate. L'effettuazione del controllo di conformità dei file contenenti le comunicazioni è obbligatoria; in tale fase, infatti, viene prodotto il file controllato (con estensione .dcm) predisposto per la successiva fase di autenticazione. <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazioni Operatori finanziari - Transfer pricing - Compilazione e invio - Procedura di controllo)</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



Il trattamento fiscale dell'immobile utilizzato dall'imprenditore

Non c'è pace per il trattamento fiscale degli immobili degli imprenditori individuali. Una recente sentenza della Corte di Cassazione, la [n.772/11](#), sembra infatti aver riproposto un tema che in molti pensavano fosse ormai ampiamente superato: l'automatica ed inderogabile riferibilità alla sfera imprenditoriale della persona fisica ditta individuale, degli immobili strumentali utilizzati direttamente nello svolgimento dell'attività di impresa. Questi immobili, solitamente definiti "strumentali per destinazione"¹, secondo l'orientamento della Suprema Corte andrebbero ricompresi tra i beni d'impresa per presunzione assoluta e quindi a prescindere dal fatto che gli stessi siano stati inseriti o meno nell'inventario da parte dell'imprenditore individuale. Occorre ricordare, peraltro, che la Cassazione anche in passato aveva avuto modo di affermare il medesimo concetto con la criticata [sentenza n.22587/06](#).

Vista la numerosità dei casi potenzialmente interessati e gli effetti che potrebbero scaturire dall'applicazione non meditata del principio che sembrerebbe emergere dal suddetto orientamento, vale la pena di effettuare qualche riflessione sistematica sul caso per trarre le opportune conclusioni che, come vedremo, a parere di chi scrive, non possono che andare declinate in relazione agli elementi che caratterizzano il caso di specie. Intendiamo cioè affermare fin d'ora che non sembra condivisibile l'affermazione che sempre e comunque l'immobile utilizzato direttamente dall'imprenditore deve considerarsi attinente all'attività d'impresa a prescindere dall'inserimento dello stesso nell'inventario; ciò che è dirimente, invece, è il momento di acquisto dell'immobile stesso nel senso che la citata presunzione si rende applicabile solo agli immobili acquistati prima del 1992. Andiamo comunque con ordine.

Il contenuto della recente sentenza della Cassazione

Il passaggio incriminato della sentenza in commento è quello in cui si dice che secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, l'art.40, co.2, DPR n.917/86 contiene due ipotesi distinte:

- ➔ la prima delle quali riguarda gli immobili utilizzati dal possessore esclusivamente e direttamente per l'esercizio di impresa (nel qual caso essi "si considerano" strumentali, ai fini delle imposte sui redditi, per presunzione di legge ed a prescindere dall'iscrizione di essi negli appositi registri aziendali);
- ➔ e la seconda, che si riferisce alle diverse fattispecie in cui il possessore di immobile "relativo" ad un'impresa commerciale non lo utilizza o non lo utilizza direttamente, avendo concesso in locazione o in comodato.

Solo in tale ultima ipotesi, cui accenna all'art.40, co.2, parte seconda, la destinazione all'esercizio dell'impresa (relatività), e quindi l'assoggettabilità tributo, è subordinata alla sussistenza di due condizioni:

¹ L'articolo 43 del Tuir prevede testualmente "Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'art.65, co.1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del co.1-bis dell'art.60 e art.95 per il medesimo periodo temporale ivi indicato."

- 1) che l'immobile abbia caratteristiche tali da non poter essere destinato ad uso diverso da quello aziendale senza radicali trasformazioni (art.40, co.2);
- 2) e che, qualora si tratti di imprenditore individuale, il bene risulti iscritto negli appositi registri (art.77, co.1, ultima parte).

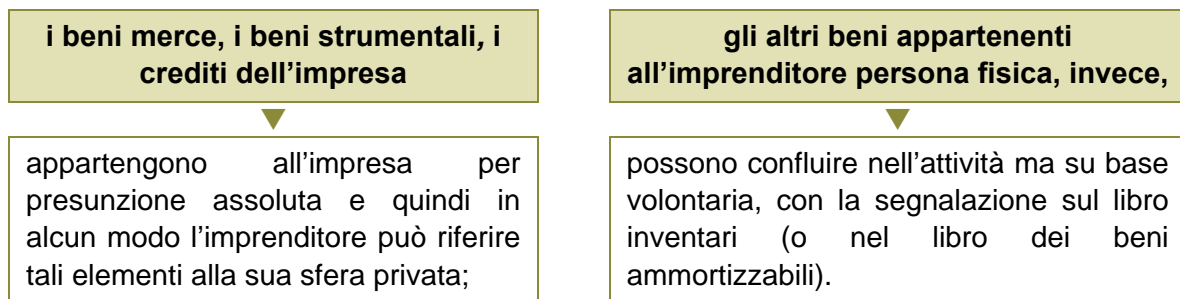
Ovviamente, il fatto che la stessa norma consideri “relativi all'impresa”, a determinate condizioni (fra cui l'iscrizione nei registri), anche altre categorie di beni dell'imprenditore, è indifferente ai fini del presente giudizio, in cui rileva non la distinzione tra immobili strumentali “per natura” e “per destinazione”, bensì, ai sensi del citato art.40, quella fra immobili strumentali utilizzati direttamente dal possessore/imprenditore (come nel caso di specie) ed immobili strumentali non utilizzati nell'impresa o utilizzati da soggetto diverso dal possessore. Si deve pertanto, in conclusione, affermare che:

gli immobili relativi ad imprese commerciali individuali, aventi carattere strumentale ed utilizzati dal possessore/imprenditore esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sono “relativi all'impresa”, in base al combinato disposto degli artt.40, co.2 e 77, co.1 del Tuir, a prescindere dalla iscrizione nei registri di inventario o dei beni ammortizzabili².

Secondo la Suprema Corte, quindi, gli immobili strumentali per destinazione sarebbero sempre relativi all'impresa e ciò a prescindere dal fatto che gli stessi siano iscritti nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili. Le conseguenze che deriverebbero da una siffatta lettura sono intuibili: basti pensare che, a mero titolo esemplificativo, un immobile, a prescindere dalla qualificazione catastale dello stesso (abitativo o commerciale) ed appartenente alla sfera privata del contribuente, se ceduto decorso un quinquennio dall'acquisto, non genera alcuna plusvalenza tassabile.

La situazione cambia in modo sostanziale, invece, se l'immobile è “relativo” all'impresa. In tale ultima ipotesi, infatti, la cessione comporta sempre la tassazione della plusvalenza (o la deduzione della minusvalenza, caso, peraltro, piuttosto raro), a prescindere dal periodo di detenzione dello stesso. Inoltre, in caso di cessazione dell'attività della ditta individuale, l'immobile confluito nell'impresa dovrà essere autoconsumato con tutte le conseguenze del caso (ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva), mentre per l'immobile detenuto privatamente non si pone alcun tipo di problema di passaggio dalla sfera dell'impresa a quella, appunto, privata.


Riteniamo che per inquadrare correttamente il problema di cui ci stiamo occupando si debba necessariamente esaminare quanto dispone (l'attuale) art.65 del Tuir³. Dalla lettura della disposizione emerge in maniera limpida che l'appartenenza o meno dei beni alla sfera imprenditoriale è circoscritta e molto ben regolata. In estrema sintesi:



² Si veda Cass. n.22587/06.

³ Il quale prevede testualmente che “Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lett.a) e b) del co.1 dell'art.85, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art.2217 del codice civile. Gli immobili di cui al co.2 dell'art.43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'art.66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità di cui all'art.13 del DPR n.435/01, e dell'art.2, co.1, del DPR n. 695/96”.

Per gli immobili, il primo comma dell'art.65 del Tuir dice espressamente: “*gli immobili di cui al co.2, dell'art.43, si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario*”. E non vi è dubbio che, ai sensi del richiamato art.43, co.2, la suddetta regola è applicabile sia agli immobili strumentali per natura che agli immobili strumentali per destinazione. In buona sostanza, quindi, il Tuir assegna all'imprenditore la possibilità di decidere se l'immobile strumentale (si badi bene, a prescindere dal fatto che l'immobile sia strumentale “per natura” o “per destinazione”) debba essere considerato come appartenente alla sfera privata o, per converso, alla sfera imprenditoriale dello stesso soggetto.

 In termini generali, quindi, la conclusione cui (sembra) pervenire la Suprema Corte nella sentenza citata appare errata: non è infatti vero che attualmente esiste una presunzione assoluta che attribuisce l'immobile strumentale utilizzato direttamente dell'imprenditore appartenenza alla sfera d'impresa.

Le regole in vigore ante 1 gennaio 1992

Occorre a questo punto operare un necessario coordinamento del caso da ultimo esaminato dalla Cassazione con il sistema normativo all'epoca vigente⁴ che prevedeva, al contrario, una presunzione assoluta diversa e contraria e quindi di appartenenza alla sfera imprenditoriale degli immobili con le citate caratteristiche e ciò a prescindere dalle scelte contabili adottate dall'imprenditore individuale avendo riguardo agli immobili strumentali per destinazione. In pratica, la stesura originaria, disponeva che sia gli immobili strumentali per natura, sia quelli strumentali per destinazione, fossero da considerarsi beni attinenti all'impresa e come tali non produttivi di reddito fondiario.

Il Legislatore, preso atto dell'ingiustificato trattamento che si verificava per gli immobili dell'imprenditore individuale rispetto agli immobili relativi all'impresa societaria in relazione ai quali si poteva scegliere se attribuire gli immobili all'impresa (intestandoli alla società) o ai soci (come soggetti privati), intervenne con il D.L. n.90/90 (convertito nella Legge n.165/90) modificando i citati artt.44 e 70 del Tuir ponendo come condizione l'iscrizione nei registri contabili ai fini della qualificazione dell'appartenenza al regime d'impresa dei suddetti beni. La sentenza oggi in commento, seppur criticabile nella dogmatica conclusione che letteralmente sembra affermare un principio di carattere generale, è condivisibile se riferita al merito del caso esaminato. Si legge infatti nella parte introduttiva della sentenza che:

“in particolare, i giudici della CTR, premesso che gli immobili de quibus erano stati pacificamente adibiti all'azienda del contribuente fino alla cessazione dell'attività, rilevavano: che l'eventuale adibizione di tali immobili, peraltro solo dichiarata, anche ad uso personale non sarebbe tale da compromettere le caratteristiche dei medesimi immobili, strumentali per natura, attesa la peculiare struttura dei medesimi, e per destinazione pluriennale; che il mancato inserimento dei beni suddetti nel libro degli inventari, non incide sull'appartenenza di diritto degli stessi alla sfera privata, trattandosi di beni acquistati prima del 1 gennaio 1992, rispetto ai quali l'iscrizione nel libro degli inventari era un obbligo, non una facoltà, salvo l'esercizio dell'opzione prevista dalla legge per l'estromissione degli immobili dal patrimonio dell'impresa, opzione nella specie non esercitata”.

Vista in questa prospettiva, quindi, la conclusione raggiunta dagli Ermellini appare correttamente contestualizzata anche se il percorso interpretativo dei Giudici non brilla per chiarezza visto che nella sentenza si omette del tutto di analizzare la successione legislativa che aveva condotto il Fisco a contestare l'evasione al contribuente avvenuta nel 1997. C'è quindi da augurarsi che la Corte torni a pronunciarsi rapidamente su

⁴ Il riferimento è al combinato disposto di cui agli artt. 77 e 40 nella versione vigente all'epoca del varo del Tuir.

fattispecie che riguardino immobili strumentali acquistati successivamente al 1991 proprio per sgombrare il campo da ogni possibile equivoco stante l'obiettivo farraginosità giurisprudenziale che si è venuta a creare sul punto.

Ricordiamo, peraltro, che sulla questione è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate che, con la C.M. n.39/E/08 in tema di estromissione di immobili da parte dell'imprenditore individuale, con specifico riferimento agli immobili strumentali per destinazione, ha affermato che:

"i beni immobili che non soddisfano tale requisito (cioè non sono iscritti nel libro inventari) non possono essere oggetto dell'estromissione... in quanto non si considerano beni relativi all'impresa, ma beni già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore".

La stessa prassi delle Entrate, quindi, conferma che il problema esiste ma è circoscritto: riguarda solo gli immobili strumentali per destinazione acquistati prima del 1 gennaio 1992 ed eventualmente non già estromessi fruendo di una delle finestre di uscita varate dal Legislatore nel corso di questi ultimi anni.



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

MODELLO 730

Novità e problematiche applicative di compilazione

PADOVA Hotel Sheraton	01 aprile 2011	TORINO Hotel NH Ligure	06 aprile 2011
VERONA Hotel Turismo	01 aprile 2011	GENOVA Starhotel	07 aprile 2011
BOLOGNA ZanHotel Europa	04 aprile 2011	UDINE Hotel La di Moret	07 aprile 2011
FIRENZE Hotel Albani	04 aprile 2011	ROMA C. Congressi Cavour	13 aprile 2011
MILANO Hotel Michelangelo	05 aprile 2011		



QUOTA DI PARTECIPAZIONE:
€ 125,00 + IVA 20%
Sconto del 20% per i possessori della tessera Privilege Club

QUOTA RISERVATA 2° PARTECIPANTE
(dello stesso studio/azienda)
€ 100,00 + IVA 20%
Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Club

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

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



Le problematiche applicative legate alla tracciabilità dei movimenti finanziari nei contratti pubblici

L'ambito soggettivo e oggettivo della disciplina

A seguito della pubblicazione della L. n.136/10, è entrata in vigore una rigorosa disciplina sulla tracciabilità dei movimenti finanziari per i soggetti che sono destinatari di forniture, commesse e lavori pubblici, con molteplici difficoltà applicative per imprese e professionisti. In questo ambito, dopo aver delineato il quadro sistematico della particolare tematica, appare utile analizzare le questioni più significative in relazione ai nuovi adempimenti fissati dal Legislatore.

Il primo problema che si è posto è se la nuova disciplina introdotta dal piano straordinario antimafia si dovesse applicare anche ai contratti pendenti alla data del 7 settembre 2010, data di entrata in vigore della L. n.136/10.

Ebbene, sotto un profilo temporale, il D.L. n.187/10, mediante una norma di interpretazione autentica, ha stabilito che le nuove disposizioni in materia di tracciabilità si applicano:

- ➔ a tutti i contratti relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici sottoscritti dal 7 settembre 2010 (data di entrata in vigore della L. n.136) ed ai contratti di subappalto e ai subcontratti da essi derivanti;
- ➔ anche ai contratti stipulati precedentemente alla data del 7 settembre 2010 ed ai contratti di subappalto e ai subcontratti da essi derivanti. Per questi contratti, tuttavia, i soggetti obbligati hanno la possibilità di adeguarsi alle norme sulla tracciabilità entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n.187/10 e cioè entro il 17 giugno 2011. Nelle more, l'art.6, co.2 del D.L. n.187 ha previsto, ai sensi dell'art.1374 c.c., l'integrazione automatica della clausola di tracciabilità fino alla scadenza del periodo transitorio. Per effetto di tale integrazione automatica, come affermato dall'Autorità di Vigilanza nella [determinazione n.10/10](#), qualora alla scadenza del periodo transitorio le parti non abbiano proceduto ad adeguare i contratti su base volontaria, detti contratti saranno automaticamente integrati senza necessità di sottoscrivere atti negoziali supplementari e/o integrativi.

⇒ I soggetti

Alla luce del dettato normativo e delle determinazioni dell'autorità di vigilanza si può definire l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della disciplina oggetto di esame.

Sotto un primo **profilo soggettivo**, gli artt.3 e 6 della L. n.136/10 richiamano tra i soggetti "privati" all'obbligo di tracciamento rispettivamente:

- ▶ gli appaltatori;
- ▶ i subappaltatori, laddove con il termine "*contratti di subappalto*" si intendono i subappalti soggetti ad autorizzazione, ivi compresi i subcontratti assimilati ai subappalti (es. forniture con posa in opera e noli a caldo di importo superiore al 2% del contratto principale e con incidenza del costo della manodopera superiore al 50%);
- ▶ i subcontraenti della filiera delle imprese;
- ▶ i concessionari di finanziamenti pubblici.

⇒ L'oggetto

Del pari, sotto un **profilo oggettivo** dall'ampia dizione impiegata dall'arti.3 discende che la tracciabilità dei flussi finanziari trova applicazione rispettivamente:

- ▶ ai contratti di appalto di lavori, servizi e forniture, anche quelli esclusi in tutto o in parte dall'ambito di applicazione del codice dei contratti pubblici;

- ▶ alle concessioni di lavori pubblici e alle concessioni di servizi, ex art.30 del Codice dei contratti pubblici;
- ▶ ai contratti di partenariato pubblico - privato, ivi compresi i contratti di locazione finanziaria;
- ▶ ai relativi contratti di subappalto e subfornitura;
- ▶ ai contratti in economia, ivi compresi gli affidamenti diretti.

Gli adempimenti della L. n.136/10 non dovrebbero trovare applicazione nei casi di svolgimento di prestazioni di lavori, servizi e forniture in economia tramite amministrazione diretta ex art.125, co.3 del Codice dei contratti, nonché per gli affidamenti *in house* e cioè le movimentazioni di denaro derivanti da prestazioni eseguite in favore di pubbliche amministrazioni da soggetti giuridicamente distinti dalle stesse ma sottoposti ad un controllo analogo a quello che le stesse esercitano sulle proprie strutture.

Gli adempimenti a carico dei soggetti onerati

Tutti i soggetti della filiera soggetta al monitoraggio della L. n.136 si troveranno soggetti agli obblighi di seguito indicati.

⇒ Inserimento clausola inerente gli obblighi di tracciabilità


La stazione appaltante, nei contratti sottoscritti con gli appaltatori relativamente ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici:

- ➔ deve inserire a pena di nullità un'apposita clausola con la quale questi si assumono gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari;
- ➔ avrà l'onere di verificare poi che nei contratti successivi, sottoscritti con subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese a qualsiasi titolo interessate ai lavori, sia inserita sempre a pena di nullità la citata clausola di tracciabilità.

⇒ Utilizzo di conti correnti

- ▶ accesi presso banche o presso la società Poste Italiane Spa;
- ▶ dedicati, anche in via non esclusiva alle commesse pubbliche.

Tanto i pagamenti effettuati dalla stazione appaltante a favore dell'appaltatore, quanto quelli effettuati dall'appaltatore nei confronti dei subcontraenti e da questi ad altri operatori economici devono transitare su un conto corrente dedicato.

 In altri termini la norma stabilisce, quale obbligo a carico degli operatori della filiera, l'apertura di conti correnti bancari o postali sui quali andranno effettuate tutte le operazioni relative alla commessa pubblica sia in entrata sia in uscita (pagamenti e incassi).

L'inciso "anche in via non esclusiva" secondo AVCP sta a significare che:

"ogni operazione finanziaria relativa a commesse pubbliche deve essere realizzata tramite uno o più conti correnti bancari o postali, utilizzati anche promiscuamente per più commesse, purché per ciascuna commessa sia effettuata la comunicazione di cui al co.7 dell'art.3, circa il conto o i conti utilizzati e nel senso che sui medesimi conti possono essere effettuati movimenti finanziari anche estranei alle commesse pubbliche comunicate" (D.L. n.187/10, art. 6 co.4).

⇒ Tracciamento delle movimentazioni finanziarie

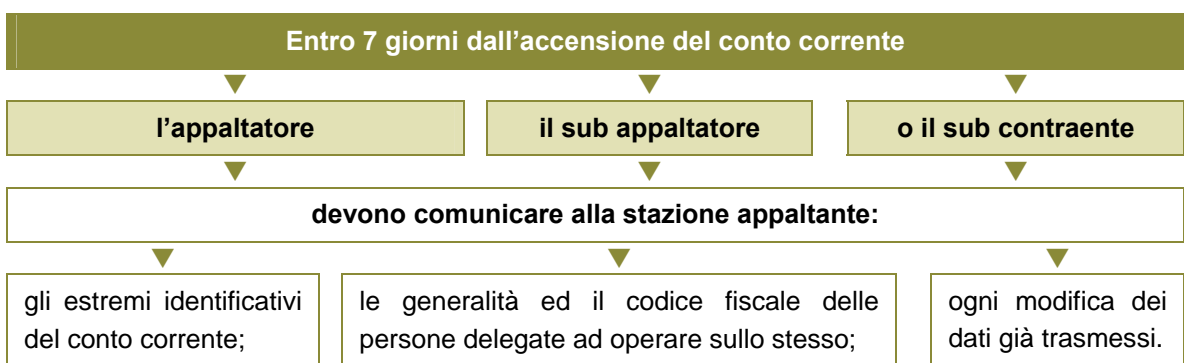
I movimenti finanziari relativi alle commesse pubbliche, oltre a transitare sui conti correnti dedicati, devono essere effettuati esclusivamente con lo strumento del bonifico bancario o postale ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni. Nel caso di mancato utilizzo del bonifico bancario o postale o degli strumenti idonei a consentire la piena tracciabilità, la normativa prevede che tali inadempimenti vadano a costituire giusta "causa di risoluzione" del contratto.

⇒ Indicazione CIG/CUP

Ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n.187/10, gli strumenti di pagamento (bonifico bancario o postale o altri strumenti tracciabili) devono riportare, in relazione a ciascuna transazione posta in essere dalla stazione appaltante, dagli appaltatori, dai subappaltatori e dai subcontraenti della filiera delle imprese, nonché dai concessionari di finanzia-menti pubblici:

- ▶ il codice identificativo di gara (**CIG**);
 - ▶ il codice unico di progetto (**CUP**), ove obbligatorio ai sensi dell'art. 11 della L. n. 3/03.
- Il codice identificativo di gara (CIG) è attribuito dall'Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture o su richiesta della stazione appaltante. Specularmente, l'art.11 della L. n.3/03 ha disposto che, a decorrere dall'1 gennaio 2003, ogni "progetto d'investimento pubblico" nuovo o in corso di attuazione sia dotato di un codice unico di progetto (CUP), secondo le modalità e le procedure stabilite dal CIPE con la delibera n.143/02.

⇒ Comunicazioni alla stazione appaltante o all'amministrazione concedente



Qualora si tratti di conti correnti già esistenti, i 7 giorni decorrono dalla loro prima utilizzazione in operazioni finanziarie relative alla commessa pubblica. Il decreto n.187 ha, poi, stabilito che gli stessi soggetti devono altresì provvedere a comunicare ogni modifica relativa ai dati trasmessi.

L'Autorità di vigilanza, nella [determinazione n.8/10](#), prescrive altresì (allo scopo di consentire alla stazione appaltante la verifica del caso) che i soggetti tenuti al rispetto delle regole di tracciabilità devono, tramite un legale rappresentante o un soggetto munito di apposita procura, inviare alla stazione appaltante **copia di tutti i contratti stipulati con i subappaltatori e i subcontraenti** della filiera delle imprese a qualsiasi titolo interessate ai lavori. Invero, nella clausola-tipo allegata alla determinazione, emerge come tale obbligo di trasmissione (che non riguarda il contratto principale visto che è già a disposizione della stazione appaltante) gravi in capo al subappaltatore/subcontraente dell'impresa. In altri termini:

all'obbligo di comunicazione sono tenuti, oltre i contraenti principali, anche i subappaltatori ovvero i subcontraenti, i quali devono rendere le informazioni direttamente alla stazione appaltante e non per il tramite dell'appaltatore.

Sarà perciò opportuno che l'appaltatore inserisca nei contratti con i propri subcontraenti una clausola *ad hoc*, sul modello di quella predisposta dall'Avcp.

⇒ Comunicazioni delle infrazioni

Qualora l'appaltatore, il subappaltatore e/o il subcontraente abbiano notizia dell'inadempimento della controparte agli obblighi di tracciabilità finanziaria, ne devono dare immediata comunicazione alla stazione appaltante e alla Prefettura-UTG della provincia in cui ha sede la stazione appaltante.

La problematica dei sub-contratti

Appare evidente come una normativa così stringente porti seco numerose complicazioni applicative per tutte le imprese destinatarie degli obblighi di tracciamento.

Una questione molto diffusa è quella attinente i limiti del tracciamento e, più in particolare, l'estensione degli obblighi posti dalla L. n.136 (conto corrente dedicato, strumenti di pagamento, codifica di gara e di progetto, comunicazioni) anche nei confronti dei fornitori dell'appaltatore, nonché nei confronti dei fornitori dei fornitori.

Sarà, infatti, necessario valutare e ponderare caso per caso se i fornitori menzionati possano essere inseriti nella "filiera delle imprese" nell'ambito di subcontratti

Invero, sul concetto di filiera delle imprese è intervenuto il D.L. n.187 a chiarire come tale espressione si intenda riferita ai subappalti come definiti dall'art.118, co.11 del Codice dei contratti pubblici, nonché ai subcontratti stipulati per l'esecuzione, anche non esclusiva, del contratto.

È evidente che il primo "prenditore" deve essere un appaltatore o un concessionario mentre gli altri soggetti della filiera sono quelli legati da un rapporto contrattuale con il primo prenditore e finalizzati all'esecuzione diretta o indiretta del contratto. Concretamente la filiera delle imprese coinvolge tutti i soggetti comunque legati all'esecuzione della prestazione principale.

È del tutto evidente che il problema si pone proprio con la delimitazione dei menzionati sub-contratti. Al riguardo, il DPR n.150/10 stabilisce che:

le imprese interessate all'esecuzione dei lavori pubblici sono tutti i soggetti che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione dell'opera, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei sub-contratti.

Invero, l'Autorità di vigilanza ha chiarito che relativamente ai sub-contratti ciò deve essere tenuto in considerazione non è tanto il grado di affidamento o sub affidamento, bensì la tipologia di affidamento (subappalto o subcontratto necessario a qualsiasi titolo per l'esecuzione del contratto principale), a prescindere dal livello al quale lo stesso viene effettuato. Sempre l'Autorità ha ulteriormente sostenuto, sotto un profilo esemplificativo, che per gli appalti di lavori pubblici possono essere ricompresi negli obblighi fissati dalla disciplina rispettivamente:

- ▶ noli a caldo;
- ▶ noli a freddo;
- ▶ forniture di ferro;
- ▶ forniture di calcestruzzo/cemento;
- ▶ forniture di inerti;
- ▶ trasporti, scavo e movimento terra;
- ▶ smaltimento terra e rifiuti;
- ▶ espropri, guardiani, progettazione, mensa di cantiere, pulizie di cantiere.

Sul punto l'Ance ha affermato che:

*"ciò che conta ai fini dell'applicazione degli obblighi di tracciabilità è **il collegamento diretto con l'oggetto del contratto principale**, per cui sono soggetti a detti obblighi tutti i subcontraenti dell'appaltatore principale e tutti i subcontraenti del subappaltatore, mentre non lo sono i fornitori dei fornitori, in quanto manca il rapporto diretto con l'oggetto del contratto".*

Se andiamo a guardare l'intento del Legislatore, appare chiaro che la *ratio* della norma è sicuramente quello di assicurare la piena tracciabilità dei pagamenti riguardanti tutti i soggetti in qualche misura coinvolti nell'esecuzione della prestazione principale oggetto

del contratto (subappalto o subcontratto necessario a qualsiasi titolo per l'esecuzione del contratto principale). Se ne possono trarre due considerazioni:

- certamente l'obbligo di tracciabilità tocca i fornitori dell'appaltatore, qualora il rapporto sia qualificabile alla stregua di un "subcontratto" rispetto alla commessa pubblica e il fornitore procuri materie prime impiegate esclusivamente per i lavori dei clienti che hanno ottenuto appalti o subappalti pubblici;
- potrebbe essere diversamente valutabile invece la situazione in cui il fornitore si limiti a procurare materie prime/servizi generici impiegate indifferentemente sia per i lavori dei clienti che hanno ottenuto appalti o subappalti pubblici, sia per i lavori di altri clienti (non destinatari di appalti o subappalti). Nel caso *de quo*, infatti, gli obblighi di tracciamento antimafia sembrerebbero fermarsi all'appaltatore, non potendosi qualificare un "subcontratto" come riconducibile all'art.118, co.11, ultima parte, citato.

Questioni applicative e chiarimenti dell'Autorità di vigilanza

L'Autorità di Vigilanza sui Contratti Pubblici di Lavori, Servizi e Forniture ha fornito, nelle determinazioni n.8 e n.10 del 2010 e [nelle FAQ](#) sulla tracciabilità dei flussi finanziari, molteplici indicazioni che sono di estrema utilità per risolvere talune problematiche applicative della nuova normativa.

- Nella risposta al quesito n.11 delle FAQ, l'Avcp ha precisato che il CIG va richiesto indipendentemente dall'importo e dalla procedura di scelta del contraente purché si tratti di un contratto pubblico e che sono esclusi dall'obbligo del CIG l'acquisto per cassa di beni di facile consumo e le spese non a fronte di contratti di appalto.
- La medesima Autorità di vigilanza ha sostenuto altresì (determinazione n.10/10, punto 5.2) che i movimenti finanziari previsti dai co.2 e 3 dell'art.3 della L. n.136/10 riguardano gli operatori privati e non le stazioni appaltanti. Pertanto le spese generali (spese per cancelleria, fotocopie, abbonamenti e pubblicità, canoni per utenze), se effettuate dall'Amministrazione non utilizzando il fondo economale, sono soggette all'obbligo di richiesta del CIG, mentre l'appaltatore che effettua pagamenti per spese generali relative ad uno o più contratti pubblici non deve indicare, con riferimento a tali pagamenti, il CIG.
- Del pari le spese effettuate dall'appaltatore per consulenze legali, amministrative, tributarie e tecniche a valere sui fondi derivanti da uno o più contratti pubblici non paiono soggette all'indicazione del Cig.
- Sempre l'Avcp ha chiarito (determinazione n.10/10, punto 2.7), che gli incarichi di collaborazione ex art.7, co.6, del D.Lgs. n.165/01, essendo dei contratti d'opera previsti dall'art.2222 c.c. e non rientrando negli appalti di servizi (questi si disciplinano dal Codice dei contratti e soggetti al tracciamento), non sono soggetti agli obblighi di tracciabilità e quindi non sono soggetti alla richiesta di CIG.
- L'autorità ha precisato infine che è ammesso l'utilizzo di assegni bancari e postali solo al ricorrere delle condizioni elencate all'art.3, co. 2 della L. n.136:
 - per i soggetti ivi previsti che non siano in grado di accettare pagamenti a valere su un conto corrente (o conto di pagamento);
 - il conto su cui vengono tratti i titoli sia un conto dedicato;
 - i predetti titoli vengano emessi muniti della clausola di non trasferibilità (non è necessario che sugli stessi vengano riportati i codici CIG/CUP).
- I pagamenti poi in favore di Enti previdenziali, assicurativi e istituzionali, nonché quelli in favore di gestori e fornitori di pubblici servizi, ovvero quelli riguardanti tributi, possono essere eseguiti anche con strumenti diversi dal bonifico bancario o postale, fermo restando l'obbligo di documentazione della spesa. Per le spese giornaliere, di importo inferiore o uguale a €1500, possono essere utilizzati sistemi diversi dal bonifico bancario o postale, fermo però il divieto di utilizzo di contante e l'obbligo di documentazione della spesa.

- Per l'Avcp, infine, l'eventuale costituzione di un fondo cassa cui attingere per le spese giornaliere, salvo l'obbligo di rendicontazione, deve essere effettuata tramite bonifico bancario o postale o altro strumento di pagamento idoneo a consentire la tracciabilità delle operazioni, in favore di uno o più dipendenti. Ove sia necessario, per procedere al pagamento di spese estranee ai lavori, l'utilizzo di somme provenienti dai conti correnti dedicati, questi ultimi possono essere successivamente reintegrati mediante bonifico bancario o altri strumenti idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni.



Schemi di clausole da inserire nei contratti per l'attuazione degli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari negli appalti

Si riportano gli schemi di clausole da inserire nei contratti per l'attuazione degli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari negli appalti previsti dalla L. n. 136 del 13 agosto 2010.

Schema della clausola da inserire nel contratto tra stazione appaltante ed appaltatore

Art. (...)

(Obblighi dell'appaltatore relativi alla tracciabilità dei flussi finanziari)

1. L'appaltatore (...) assume tutti gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui all'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136 e successive modifiche.
2. L'appaltatore si impegna a dare immediata comunicazione alla stazione appaltante ed alla prefettura-ufficio territoriale del Governo della provincia di (...) della notizia dell'inadempimento della propria controparte (subappaltatore/subcontraente) agli obblighi di tracciabilità finanziaria.

Schema di clausola da inserire nel contratto di subappalto

Art.(OBBLIGHI DI TRACCIABILITÀ; art.3, legge n.136/10)

1) L'impresa....., in qualità di subappaltatrice dell'impresa....., titolare del contratto di appalto per i lavori di, stipulato con(indicare la stazione appaltante) in data..... rep. n..... identificato con CIG n. e CUP n., assume tutti gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui all'art. 3 della legge 13 agosto 2010, n. 163 e successive modifiche. In particolare si impegna a:

- a) comunicare alla stazione appaltante ed alla impresa appaltatrice gli estremi identificativi del conto corrente bancario o postale che utilizzerà per le operazioni finanziarie relative al subappalto, entro sette giorni dalla sua accensione o dalla sua destinazione. Nello stesso termine comunicherà le generalità ed il codice fiscale delle persone delegate ad operare sul conto stesso. Provvederà a comunicare ogni modifica relativa ai dati trasmessi;
- b) effettuare tutte le operazioni finanziarie relative al subappalto con strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentirne la piena tracciabilità registrati sul conto corrente dedicato al subappalto ed a riportare sui pagamenti stessi il CIG e CUP precedentemente indicati;
- c) ad effettuare i pagamenti e le operazioni di cui ai commi 2, 3 e 4 dell'art. 3, legge n. 136/10, con le modalità ivi previste.

2) L'impresa subappaltatrice si impegna ad inserire nei contratti con i propri subcontraenti la clausola di cui al comma 1, lettera a) ed a trasmettere alla stazione appaltante (.....) copia dei contratti stessi.

3) L'impresa (indicare l'impresa appaltatrice) si impegna ad effettuare i pagamenti relativi al presente contratto con strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentirne la tracciabilità, registrati sul conto dedicato all'appalto ed a riportare sui pagamenti stessi il CIG e CUP precedentemente indicati. L'impresa (indicare l'impresa appaltatrice) trasmetterà il presente contratto alla stazione appaltante.....

4) Le parti si impegnano a dare immediata comunicazione alla stazione appaltante (.....) ed alla prefettura (o ufficio territoriale del governo) della provincia di dell'eventuale inadempimento agli obblighi di cui al presente articolo delle proprie controparti, di cui abbiano avuto notizia.

Schema di clausola da inserire nei contratti tra subappaltatore e propri subcontraenti

Art.(OBBLIGHI DI TRACCIABILITÀ; art.3, L. n.136/10)

1) L'impresa....., in qualità di subcontraente dell'impresa....., subappaltatrice dei lavori, [contratto di appalto stipulato con(indicare la stazione appaltante) in data repertorio n..... identificato con CIG n. e CUP n.] si impegna a comunicare alla stazione appaltante ed all'impresa subappaltatrice gli estremi identificativi del conto corrente bancario o postale che utilizzerà per le operazioni finanziarie relative al presente contratto, entro sette giorni dalla sua accensione o dalla sua destinazione. Nello stesso termine comunicherà le generalità ed il codice fiscale delle persone delegate ad operare sul conto stesso. Provvederà a comunicare ogni modifica relativa ai dati trasmessi.

2) L'impresa (indicare l'impresa subappaltatrice) si impegna ad effettuare i pagamenti relativi al presente contratto con strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentirne la tracciabilità, registrati sul conto dedicato al subappalto ed a riportare sui pagamenti stessi il CIG e CUP precedentemente indicati. L'impresa (indicare l'impresa subappaltatrice) trasmetterà il presente contratto alla stazione appaltante.....

3) Le parti si impegnano a dare immediata comunicazione alla stazione appaltante (.....) ed alla prefettura (o ufficio territoriale del governo) della provincia di dell'eventuale inadempimento agli obblighi di cui al presente articolo della propria controparte di cui abbiano avuto notizia.

Schema di clausola da inserire nei contratti tra appaltatore e propri subcontraenti (diversi dal subappaltatore)

Art.(OBBLIGHI DI TRACCIABILITÀ; art.3, L. n.136/10)

4) L'impresa....., in qualità di subcontraente dell'impresa....., appaltatrice dei lavori, [contratto di appalto stipulato con(indicare la stazione appaltante) in data repertorio n..... identificato con CIG n. e CUP n.] si impegna a comunicare alla stazione appaltante ed all'impresa appaltatrice gli estremi identificativi del conto corrente bancario o postale che utilizzerà per le operazioni finanziarie relative al presente contratto, entro sette giorni dalla sua accensione o dalla sua destinazione. Nello stesso termine comunicherà le generalità ed il codice fiscale delle persone delegate ad operare sul conto stesso. Provvederà a comunicare ogni modifica relativa ai dati trasmessi.

5) L'impresa (indicare l'impresa appaltatrice) si impegna ad effettuare i pagamenti relativi al presente contratto con strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentirne la tracciabilità, registrati sul conto dedicato all'appalto ed a riportare sui pagamenti stessi il CIG e CUP precedentemente indicati. L'impresa (indicare l'impresa appaltatrice) trasmetterà il presente contratto alla stazione appaltante.....

6) Le parti si impegnano a dare immediata comunicazione alla stazione appaltante (.....) ed alla prefettura (o ufficio territoriale del governo) della provincia di dell'eventuale inadempimento agli obblighi di cui al presente articolo della propria controparte di cui abbiano avuto notizia.

Il carattere "mutante" della pertinenza ai fini Iva*a cura di Giovanni Valcarengi e Sergio Pellegrino***L'esenzione dall'Iva nelle transazioni immobiliari**

È ormai noto che, in ambito Iva, il regime generalmente applicabile alle transazioni immobiliari è quello dell'esenzione; infatti, l'art.10 del DPR n.633/72 menziona tra le operazioni esenti:

- ➔ (punto 8-bis): le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato abitativi, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge n.457 del 5 agosto 1978⁵, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento o anche successivamente, nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;
- ➔ (punto 8-ter): le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse:
 - a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art.31, co.1, lett. c), d) ed e), della L. n.457/78;
 - b) quelle effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%;
 - c) quelle effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
 - d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione.

Il regime Iva dell'operazione, dunque, resta subordinato alla tipologia di fabbricato oggetto di compravendita, con la considerazione che, per la categoria dei fabbricati strumentali, appare possibile sfuggire dal regime di esenzione mediante libera scelta del contribuente (lettera d) in tutti quei casi in cui l'imposta non debba essere applicata per obbligo (ipotesi di cui alle lettere a, b e c).

Fabbricati abitativi e fabbricati strumentali: la distinzione in base al catasto

Secondo la [C.M. n.27/E/06](#), la distinzione tra immobili strumentali ed altri immobili deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. Anche nella impostazione dettata ad opera del D.L. n.223/06, dunque, si deve adottare il medesimo criterio distintivo elaborato in relazione alla pregressa normativa, riscontrando che nella categoria degli immobili abitativi (non definiti in tal modo, bensì come beni diversi da quelli strumentali) rientrano pertanto i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

⁵ Trattasi degli interventi diversi da quelli di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Per converso, riprendendo le considerazioni contenute nella circolare n.36 del 21 luglio 1989, richiamando la nota 3/330 del 2 febbraio 1989 della Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, sono riconducibili alla categoria dei fabbricati oggettivamente strumentali quelli classificabili catastalmente nelle categorie B, C, D, ed E, nonché A/10, ma in tal caso soltanto se la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Non assume, invece, alcuna rilevanza l'eventuale appostazione dell'immobile nel bilancio del soggetto proprietario, così come il differente utilizzo di fatto dello stesso.

Se, in sintesi, l'appartenenza all'una o all'altra categoria discende dalla risultanza catastale, dovremmo concludere che un box, categoria C/6, rappresenta un fabbricato strumentale e, come tale, deve essere trattato secondo le indicazioni del punto 8-ter dell'articolo 10.

I mutamenti nel caso dell'esistenza del vincolo di pertinenzialità

Ricordati i tratti essenziali della disciplina di cui sopra, si denota come il regime di imponibilità di una transazione immobiliare⁶ sia solitamente subordinato all'esistenza di particolari situazioni di natura oggettiva (tipologia di fabbricato, momento della cessione rispetto all'ultimazione dei lavori), oppure alla esistenza di un limitato o nullo diritto alla detrazione dell'imposta in capo al soggetto acquirente.

In assenza di vincoli obbligatori, dunque, il regime Iva della transazione viene deciso dalla eventuale opzione del cedente che, per conseguenza, sceglie di confrontarsi, o meno, con problemi discendenti dal compimento di un'operazione esente (nello specifico, creazione di un pro rata di detrazione dell'imposta dell'anno ed, eventualmente, rettifica della detrazione per l'imposta detratta in sede di acquisto o costruzione di tutti i beni ammortizzabili).

In tal senso, si riscontra una sorta di discontinuità rispetto alla previgente disciplina, ove non si potevano configurare operazioni esenti in connessione alle cessioni di immobili, anche abitativi, poste in essere da imprese di costruzione e di ristrutturazione e da imprese immobiliari di rivendita.

Con la [circolare 12/E/07](#), tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha sollevato una questione relativa alle unità immobiliari che, ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali (ad esempio box e cantine, rientranti nelle categorie C/6 o C/2), sono destinate al servizio di abitazioni, ai sensi dell'art.817 del codice civile⁷.

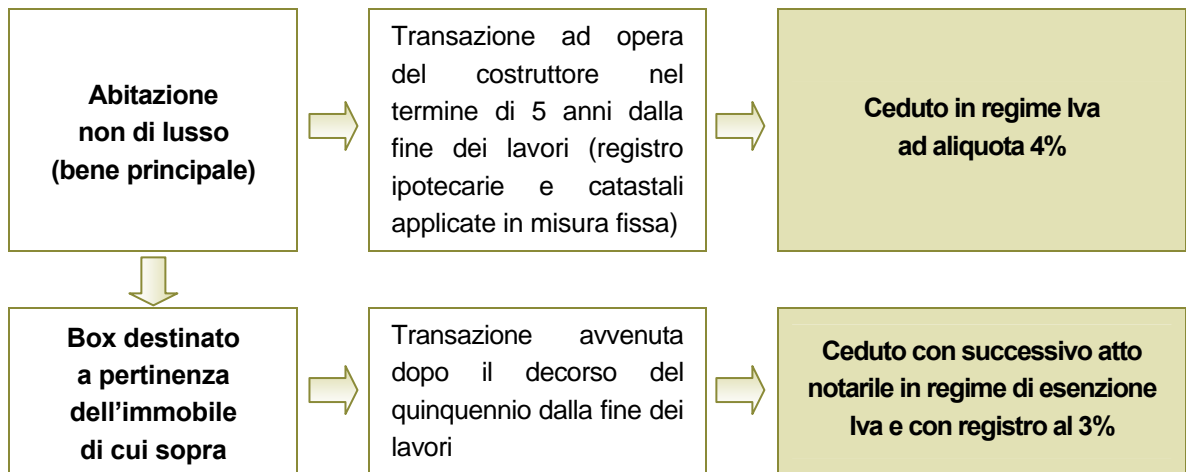
Si è ritenuto, infatti, che la sussistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consenta di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale. Da ciò deriva la necessità di estendere, alla pertinenza, l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale, sia nell'ipotesi in cui questo e la pertinenza siano oggetto del medesimo atto di cessione sia nell'ipotesi in cui i due beni siano ceduti con atti separati.

Il documento di prassi precisa poi che l'affermazione che precede (estensione della disciplina del bene principale) non comporta il venir meno dell'autonoma rilevanza fiscale dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale, pertanto, devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione (quali, per l'imponibilità ad Iva, la cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice entro cinque anni dalla ultimazione).

⁶ Ci riferiamo, ovviamente, ai fabbricati strumentali.

⁷ Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima.

Esempio



Da quanto sopra, discende che la scelta dell'acquirente di destinare il bene a pertinenza della prima casa, genera un'operazione esente, che potremmo definire "inattesa", in capo al cedente che, in linea di principio, aveva a magazzino un bene oggettivamente strumentale. Tale conseguenza, ovviamente, interessa direttamente quei soggetti che:

- ➔ essendo considerati costruttori del bene o soggetti che vi hanno realizzato interventi di recupero, lo cedono oltre il periodo quinquennale di obbligatoria applicazione dell'Iva;
- ➔ esercitano attività di compravendita di tali immobili, non essendone stati i costruttori.

I possibili rimedi

Dal punto di vista tecnico, non esistono rimedi possibili a tale soluzione, se non ipotizzare che, tra le condizioni commerciali previste per la cessione, venga pattuito tra le parti l'obbligo di preventiva dichiarazione dell'intenzione di istituire il vincolo di asservimento del bene pertinenza al bene principale.

A ben vedere, infatti, la particolare scelta dell'acquirente può determinare, in capo al cedente, ricadute di natura finanziaria ed economica, quali la limitazione del pro rata di detrazione e, ancor più, l'obbligo di rettifica della detrazione.

Quindi, appare quanto mai opportuno tenere in considerazione l'impatto di tali situazioni, eventualmente conteggiando un incremento del valore di cessione che possa bilanciare le conseguenze negative dell'operazione.

Esempio di clausola da inserire negli accordi

Il futuro acquirente del bene dichiara, sin da ora, che non intende asservire il bene oggetto di scambio a pertinenza di una propria abitazione principale.
Nel caso in cui ciò dovesse avvenire, le parti concordano che il corrispettivo per la cessione del bene si intende concordemente fissato dalle parti in euro

esso si evoca, quale possibile rimedio, l'istituzione di un'ulteriore attività (nello specifico di compravendita di immobili), da affiancare a quella già avviata di costruzione.

La vicenda interessa, evidentemente, il solo caso di transazioni poste in essere dal costruttore, mentre non risulta applicabile all'ipotesi di soggetto che già effettua attività di compravendita, non essendo possibile distinguere, all'interno della stessa, tra cessioni esenti e cessioni imponibili.

Tornando al caso del costruttore che intende sdoppiare la propria attività, la scelta dovrebbe portare alle seguenti conseguenze:

Le conseguenze dello sdoppiamento dell'attività

al momento della *c.d.* prima imputazione dei beni alla nuova attività, si potrebbe restare estranei dalla realizzazione di un passaggio interno di beni, se gli stessi fossero specificamente riferiti a tale ulteriore attività; si ritiene, però, che tale circostanza non ricorra nell'esempio in analisi, posto che il bene (o i beni), che si è ipotizzato siano rimasti a carico del costruttore, sono evidentemente relativi alla precedente attività di costruzione⁸;

passare i box alla attività di compravendita, allora, significa realizzare un passaggio interno, con addebito di Iva da conteggiarsi sul valore normale degli stessi, ai sensi del disposto dell'art.36 del DPR n.633/72, ultimo comma;

l'imposta, a debito nell'attività di costruzione, potrebbe essere detratta in capo all'attività di compravendita;

al momento della successiva cessione, sempre in ipotesi di pertinenza vincolata dall'acquirente alla propria abitazione principale, si tornerebbe a realizzare, sia pure in capo alla nuova attività, una operazione esente, che produce pro rata (limitatamente alla sola attività di compravendita) ed, ulteriormente, necessità di operare la rettifica della detrazione (oppure di riscontrare la indetraibilità diretta ex articolo 19, se la vendita avvenisse nel medesimo anno di cessione⁹, visto che il bene viene di fatto destinato all'effettuazione di operazioni esenti).

In sostanza, la separazione delle attività, non elimina in radice il problema, ma potrebbe limitarne quantitativamente gli effetti negativi in tema di pro rata e rettifica della detrazione; infatti, la separazione, assolverebbe allo scopo di preservare la detrazione degli altri fabbricati eventualmente in capo alla impresa e degli eventuali altri beni ammortizzabili acquistati nel periodo di sorveglianza (quinquennale o decennale), ovviamente ove ricorra la variazione sensibile del pro rata, prescritta dal co.4 dell'art.19-*bis* 2 del DPR n.633/72.



Rimane da porsi un ultimo interrogativo in merito all'esistenza dei presupposti per effettuare tale separazione; infatti, nell'attività di costruzione è connaturata anche la fase di cessione del bene prodotto sul mercato. Insomma, un conto è riscontrare che si è iniziata una nuova attività di compravendita in relazione a beni che non provengono dal proprio processo produttivo (*i.e.* realizzati da altri soggetti), altra cosa è dire che si intende "frazionare" la più ampia attività di costruzione/vendita in due differenti fasi, quella della realizzazione e quella dell'immissione sul mercato.

A ben ragionare, dunque, ove la separazione delle attività dovesse condurre a significativi benefici sul versante della detrazione (pro rata e rettifica), ci si potrebbe esporre ad una censura dell'Amministrazione che potrebbe contestare un utilizzo strumentale dell'istituto, finalizzato unicamente a cogliere un vantaggio che, altrimenti, non sarebbe spettante. Si tornerebbe, cioè, a discutere della legittimità di un comportamento definibile come abusivo, prestando il fianco a contestazioni logiche che sarebbero difficilmente contrastabili.

⁸ Nella ipotesi in cui, invece, si volesse ritenere possibile tale prima imputazione senza la realizzazione di un passaggio interno, non muterebbero le successive conclusioni, tranne nel caso in cui si voglia aderire ad una tesi di disequilibrio in cui si legittima la fuoriuscita di un bene in esenzione dall'azienda senza la conseguenza del recupero dell'Iva a suo tempo detratta per la costruzione dello stesso.

⁹ Si ricorda, infatti, che la rettifica si produce esclusivamente nell'ipotesi in cui la cessione esente avviene in un periodo differente rispetto a quello della detrazione dell'imposta.

I chiarimenti del nuovo Regolamento Iva

a cura di Ennio Vial

Introduzione

Lo scorso 15 marzo 2011, il Consiglio Ecofin ha approvato il [Regolamento n.282/2011](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale UE n.77 del 23 marzo 2011 Serie L, avente ad oggetto disposizioni di applicazione della [direttiva 2006/112/CE](#) relativa alle nuove regole sulla territorialità Iva entrate in vigore dal 2010. L'intervento appare doveroso al fine di risolvere diversi dubbi sorti tra gli operatori. Spesso, infatti, non appare sempre agevole capire se il committente è un soggetto passivo o meno, soprattutto se extracomunitario. Dubbi, inoltre, sono sorti in merito all'esatta qualificazione di alcune tipologie di servizi. L'articolo 65 stabilisce che il regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea. Poiché la pubblicazione è avvenuta il 23 marzo, lo stesso entrerà in vigore dal 12 aprile. Viene tuttavia stabilito che lo stesso si applica a decorrere dal 1° luglio 2011 tranne alcune eccezioni aventi ad oggetto particolari ipotesi di prestazioni di servizi.

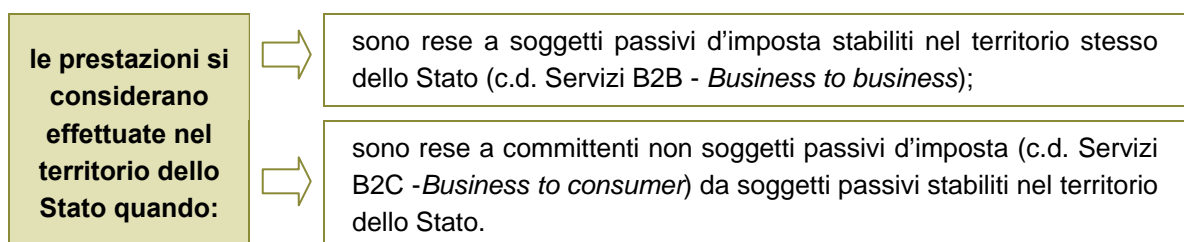
L'[articolo 64](#) stabilisce che il vecchio regolamento (CE) n.1777/2005 è ovviamente abrogato e che i riferimenti al regolamento abrogato si intendono fatti al presente regolamento e vanno letti secondo la tavola di concordanza di cui all'allegato IV.

La *ratio* di un regolamento comunitario per disciplinare la questione discende dall'esigenza di uniformare a livello comunitario alcuni profili interpretativi in tema di territorialità Iva, evitando i disallineamenti di disciplina conseguenti al recepimento a volte difforme nei vari Paesi della direttiva comunitaria.

Identificazione dei soggetti ai fini della territorialità

Come noto, il nuovo art.7-ter del DPR n.633/72 entrato in vigore dal 1° gennaio 2010 ha introdotto una nuova regola generale per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi e la nozione di soggetto passivo, la quale risulta fondamentale al fine di verificare il presupposto impositivo dei servizi "generici".

In base al nuovo presupposto "territoriale":



Il successivo co. 2 stabilisce che ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- ⇒ i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- ⇒ gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art.4, co.4, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- ⇒ gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Gli **articoli dal 26 al 31** del regolamento contengono importanti precisazioni circa alcune fattispecie di servizi che rientrano nella regola generale del 7-ter DPR n.633/72 (corrispondente agli art.44 e 45 della direttiva 2006/112/CE).

Questa regola di carattere generale presenta due profili di criticità:

- ➔ innanzitutto bisogna capire come distinguere il committente soggetto Iva dal privato;
- ➔ in secondo luogo vi sono alcune casistiche di servizi che non sono espressamente disciplinate dalla normativa comunitaria per cui potrebbero sorgere dubbi circa la loro qualificazione ai fini della territorialità. In particolare, potrebbe non risultare chiaro se rientrano nella regola generale del 7-ter o in alcune disposizioni derogatorie.

⇨ Come individuare un soggetto Iva

La nuova regola generale di territorialità contenuta nell'art.7-ter presenta profili di criticità in quanto a differenza della precedente in vigore fino al 2009, che faceva esclusivo riferimento al Paese del prestatore, differenzia il regime Iva a seconda della natura del committente che potrebbe non essere sempre nota al soggetto che eroga il servizio.

L'articolo 18 del regolamento fornisce utili indicazioni circa le modalità di identificazione del committente. Si distingue, innanzitutto, a seconda che si tratti di un soggetto:

- ➔ comunitario;
- ➔ o extracomunitario.

Soggetto comunitario

Nel primo caso lo stesso potrà essere considerato un soggetto passivo se ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione Iva, che dovrà tuttavia essere verificato alla luce dell'art.31 del [regolamento \(CE\) n.904/10](#) del Consiglio, del 7 ottobre 2010. La norma, in particolare, stabilisce che ciascuno Stato membro deve provvedere affinché le persone aventi interesse a cessioni intracomunitarie di beni o a prestazioni intracomunitarie di servizi siano autorizzati, per le esigenze di questo tipo di operazioni, a ottenere conferma per via elettronica della validità del numero d'identificazione Iva di una data persona nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti¹⁰.

Sono comunque fatte salve informazioni differenti che il prestatore dovesse eventualmente avere. Potrebbe accadere che il destinatario non abbia ancora ricevuto un numero individuale di identificazione Iva, ma informi il prestatore che ne ha fatto richiesta.

In questo caso è necessario acquisire una prova alternativa verificando l'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Soggetto extracomunitario

Per il committente extracomunitario, non essendo possibile una verifica della partita Iva, si deve chiedere un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'Iva a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986. Infatti, le istruzioni al Modello Iva 79 per la richiesta di rimborso dell'Iva a soggetti non comunitari chiariscono che all'istanza devono essere allegate la seguente documentazione:

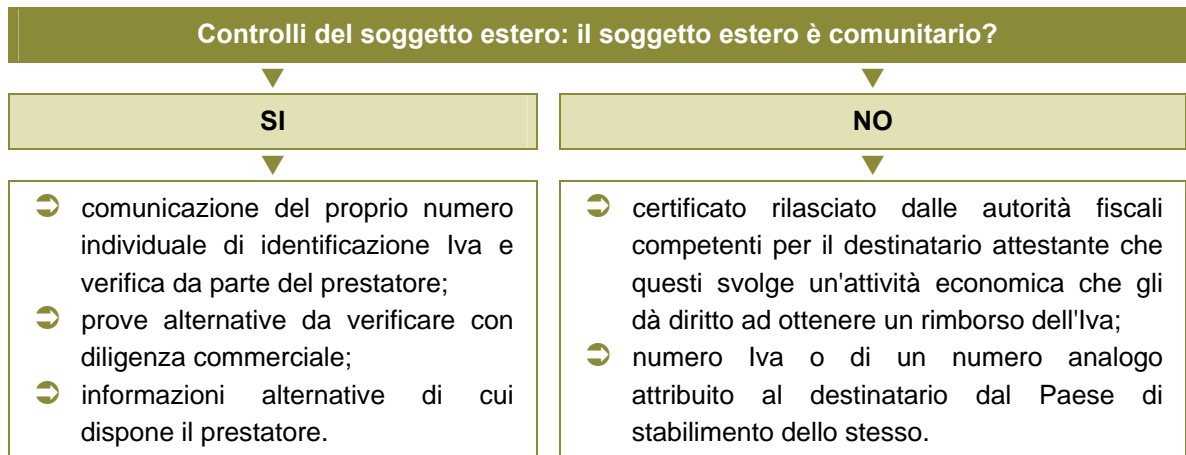
- ➔ originali delle fatture;
- ➔ documentazione da cui si evinca il pagamento delle fatture medesime;
- ➔ attestazione rilasciata dall'Amministrazione dello Stato di stabilimento del richiedente, dalla quale risulti la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, nonché la data di decorrenza di tale iscrizione¹¹.

¹⁰ Le partite Iva possono essere verificate nel [sito dell'Agenzia delle Entrate](#). Attualmente l'Italia non diffonde la denominazione e l'indirizzo del titolare.

¹¹ Si chiarisce che il certificato ha validità annuale dalla data del rilascio e può essere utilizzato per tutte le istanze presentate in detto periodo.

Se non è possibile ottenere questo certificato, il committente potrebbe comunque disporre di un numero Iva o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di stabilimento dello stesso. Inoltre, è ammesso l'utilizzo di altre prove.

In ogni caso la verifica dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario deve essere operata applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.



Una volta appurato che il committente è effettivamente un soggetto passivo, potrebbe accadere che questi operi in relazione alla sua sfera privata o effettui acquisti per i propri dipendenti. In questo caso, l'[articolo 19](#) del regolamento impone al prestatore di considerarlo come un privato.

Per garantire una speditezza dei rapporti commerciali, si stabilisce che, salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione Iva. In sostanza, quando un professionista o un imprenditore ci chiede un bene o un servizio fornendo la sua partita Iva, è legittimo ipotizzare che intenda acquisire la prestazione nella sua sfera professionale.

🇪🇺 È interessante evidenziare come il terzo paragrafo dell'art.19 stabilisca che in caso di uso promiscuo, ossia se un unico servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali, la prestazione di tale servizio si considera integralmente effettuata ad un soggetto Iva purché non sussista alcuna pratica abusiva.

Una volta appurato che il committente è un soggetto passivo, è importante valutare anche lo Stato estero in cui tale soggetto è stabilito. Queste indicazioni servono ad esempio per una corretta compilazione del modello Intrastat o, nel caso del committente extracomunitario, per escluderne la compilazione.

L'[articolo 20](#) chiarisce che il prestatore determina tale luogo sulla base delle informazioni ottenute dal destinatario. Anche qui si verifica l'esattezza delle informazioni applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento. La norma chiarisce che le informazioni possono ovviamente comprendere il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

L'[articolo 21](#) affronta anche il caso in cui il committente sia identificato in più di un Paese, ad esempio perché oltre alla sede della propria attività economica ha anche aperto una stabile organizzazione in un altro Paese.

In questo caso il prestatore deve distinguere a seconda che la prestazione sia resa alla casa madre o alla stabile organizzazione. Questa distinzione potrebbe non essere sempre agevole in quanto non è sempre facile individuare l'esistenza di una stabile di un soggetto cliente in un Paese estero.

L'articolo 22, al riguardo, impone al prestatore di valutare la natura e l'utilizzazione del servizio fornito. Quando la natura e l'utilizzazione del servizio fornito non gli consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, nell'identificare detta stabile organizzazione, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Se non si riesce ad identificare la stabile, il prestatore può legittimamente considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica.

Esempio

Alfa Italia effettua una prestazione di servizi generica a favore di Beta Francia che chiede tuttavia di fatturare alla propria stabile organizzazione in Germania. Alfa non ha mai visto gli uffici di questa stabile, tuttavia sa che Beta svolge in Germania un'attività imprenditoriale diversa da quella fatta dalla casa madre in Francia e il servizio da essa erogato è in linea con l'attività svolta in Germania. Inoltre è stato fornito un numero di partita Iva che effettivamente compete alla stabile organizzazione. In una simile ipotesi è legittimo per Alfa fatturare alla stabile organizzazione in Germania.

Un'ultima questione che può presentarsi attiene alla variazione di *status* del committente che potrebbe, ad esempio, passare da soggetto Iva a privato o viceversa. In questo caso, **l'articolo 25** stabilisce che si deve tener conto esclusivamente delle circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta. Eventuali cambiamenti successivi della destinazione del servizio ricevuto non influiscono sulla determinazione del luogo della prestazione, purché – precisa il regolamento - non sussista alcuna pratica abusiva.

⇒ Chiarimenti su alcune tipologie di servizi

La tabella che segue fornisce alcune indicazioni in merito ad alcune tipologie di servizi non disciplinati espressamente che rientrano nella regola generale dell'art.7-ter DPR n.633/72.

I chiarimenti forniti in merito alla regola generale		
Articolo regolam.	Chiarimento	Oggetto
art. 26	La concessione di diritti di radiodiffusione televisiva di partite di calcio nei confronti di soggetti passivi, rientra nella regola generale dell'art.7-ter.	Diritti di radiodiffusione di partite di calcio
art. 27	Le prestazioni di servizi consistenti nel chiedere o riscuotere rimborsi Iva a titolo della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12/02/08, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro rientrano nella regola generale dell'art.7-ter.	Chiedere o riscuotere rimborsi Iva
art. 28	Le prestazioni di servizi effettuate nel quadro dell'organizzazione di un funerale rientrano nell'art.7-ter.	Organizzazione di un funerale
art. 29 e art. 41	I servizi di traduzione di testi rientrano nell'ambito di applicazione dell'art.7-ter. Tuttavia, se il committente è un soggetto passivo extracomunitario la prestazione non è soggetta ad Iva in Italia. In sostanza l'art.41 fa rientrare le traduzioni nell'art.59, co.1 lett. c) della direttiva 2006/112 che è relativa a prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazione di dati e fornitura d'informazioni.	Servizi di traduzione

art. 30	<p>L'art.46 della direttiva 2006/112/CE relativo alle intermediazioni effettuate a privati recepite con l'art.7-<i>sexies</i> del DPR Iva.</p> <p>Tra queste prestazioni devono essere comprese:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ quelle degli intermediari che agiscono in nome e per conto del destinatario delle prestazioni intermedie; ▶ le prestazioni di servizi rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del prestatore delle prestazioni intermedie. 	Servizi di intermediazione
art. 31	<p>I servizi resi da intermediari che agiscono in nome e per conto terzi e consistenti nell'intermediazione della fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga rientrano nel campo di applicazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ della regola generale contenuta nel 7-<i>ter</i> se il committente è un soggetto Iva; ▶ nella regola speciale dell'art.46 della direttiva (art.7-<i>sexies</i>) se il committente è un privato. 	Intermediazione nella fornitura di alloggio nel settore alberghiero

Altre tipologie di servizi

Il regolamento fornisce interessanti chiarimenti anche in relazione ad altre tipologie di prestazioni di servizi.

I chiarimenti forniti in merito alle regole particolari		
Tipologia di servizio	Regolamento UE n.282/11	Commento del regolamento
	Direttiva 2006/112/CE	
	DPR n.633/72	
Prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e affini	art. 32	<p>I servizi relativi all'accesso alle manifestazioni in esame consistono nel diritto di accedere alla manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo (anche sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o quota periodica).</p> <p>Esempi</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini; ➔ il diritto d'accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni; ➔ il diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari. ➔ Il par.3 precisa che non rientra nella fattispecie l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione.
	art. 53	
	art.7- <i>quinquies</i>	
Servizi accessori alle prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative ricreative ed affini	art. 33	<p>Comprendono i servizi correlati direttamente con l'accesso alla manifestazione e forniti separatamente e dietro corrispettivo (in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari).</p> <p>Non sono considerati accessori i servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti.</p>
	art. 53	
	art.7- <i>quinquies</i>	

Prestazioni di servizi accessori ai trasporti, perizie e lavori relativi a beni mobili rese a committenti non soggetti passivi	art. 34	Il montaggio da parte di un soggetto passivo delle diverse parti di un macchinario ad un committente non soggetto passivo, è territorialmente rilevante nel luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite. La norma non riguarda il montaggio di beni che entrano a far parte di beni immobili.
	art. 54	
	7-sexies	
Prestazioni di servizi di trasporto di passeggeri	art. 35	La parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità è determinato dal tragitto del mezzo di trasporto e non dal tragitto compiuto da ciascuno dei passeggeri.
	art.57	
	7-quater	
Prestazioni di servizi di ristorazione e di <i>catering</i> NON fornite durante la parte di un trasporto di passeggeri	art.36	Le prestazioni di servizi di ristorazione e di <i>catering</i> fornite al di fuori del trasporto di passeggeri, ma sul territorio di uno Stato membro o di un Paese terzo o di un territorio terzo, sono territorialmente rilevanti nel luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.
	art.57	
	7-quater	
Prestazioni di servizi di ristorazione e di <i>catering</i> fornite parzialmente durante la parte di un trasporto di passeggeri e parzialmente fuori da tale trasporto	art.37	Il luogo della prestazione di un servizio di ristorazione o di <i>catering</i> fornito parzialmente durante la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, e parzialmente al di fuori di tale parte, è determinato, nella sua totalità, analizzando all'inizio dell'erogazione la prestazione stessa.
	art. 55 e 57	
	7-quater	
Noleggio di mezzi di trasporto	art.38	I mezzi di trasporto sono i veicoli motorizzati o meno concepiti per il trasporto di persone, o altri mezzi che possono essere tirati, trainati o spinti da altri veicoli. Il regolamento cita: a) veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte; b) rimorchi e semirimorchi; c) vagoni ferroviari; d) navi; e) aeromobili; f) veicoli concepiti specialmente per il trasporto di persone malate o ferite; g) trattori e altri veicoli agricoli; h) veicoli a propulsione meccanica o elettronica per persone disabili. Non sono considerati mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i <i>container</i> .
	art. 56 e 59	
	art. 7-quater	
Noleggio di mezzi di trasporto a breve termine	art.39	La durata del possesso o l'uso ininterrotto di un mezzo di trasporto è stabilita dal contratto stipulato tra le parti. La durata effettiva del trasporto può essere dimostrata anche con elementi di fatto o di diritto che contrastano con quanto previsto contrattualmente. Per evitare pratiche abusive è previsto che, in ipotesi di contratti consecutivi tra le stesse parti e relativi agli stessi mezzi di trasporto, si considera unitariamente il periodo di possesso. Salvo pratica abusiva, i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati, ai fini del par.2, come contratti consecutivi.
	art. 56	
	art. 7-quater	

Noleggio di mezzi di trasporto a breve termine	art.40	Il luogo in cui il mezzo è messo a disposizione è quello in cui il destinatario o un terzo che agisce per suo conto, ne prende fisicamente possesso.
	art. 56	
	art. 7- <i>quater</i>	

La stabile organizzazione

Il regolamento fornisce interessanti chiarimenti anche sul tema della stabile organizzazione. Come noto, un soggetto può dirsi stabilito in un Paese anche se in esso ha semplicemente una stabile organizzazione.

L'articolo 192-*bis* della direttiva, tuttavia, permette di considerare un soggetto non stabilito, pur in presenza di una stabile organizzazione, se questi effettua in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile e la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione della stabile.

L'**articolo 53** del Regolamento stabilisce che la stabile organizzazione di cui dispone il soggetto passivo, deve essere caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa.

Il paragrafo 2 presume che la stabile non partecipi all'operazione a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

Diversamente, se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, il regolamento stabilisce che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi.

D'altro canto, l'emissione di una fattura con il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione, fa presumere, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro.

Il divieto di concorrenza in caso di cessione di partecipazioni sociali

Accade di frequente che l'acquisto di un complesso aziendale, di un'attività commerciale, non avvenga mediante un atto di cessione d'azienda ma utilizzando lo schema giuridico più snello dell'acquisto delle quote di partecipazione della società che detiene l'azienda stessa. Si pensi alla cessione di una quota di una Srl unipersonale: in questo caso, il cedente è comunque tenuto a rispettare il divieto di cui all'art.2557 c.c. posto a tutela della clientela ceduta? Tale norma è dettata in tema di cessione di azienda ma è estensibile analogicamente al caso simile dell'acquisto del pacchetto societario che, dal punto di vista economico, persegue lo stesso identico obiettivo?

Il presente lavoro vuole affrontare questo tema che ha grande rilevanza pratica ed ha impegnato la dottrina e la giurisprudenza per più di cinquant'anni, fino ad arrivare ad una recente soluzione in senso affermativo.

Premessa

⇒ Il tema della questione

L'applicabilità del divieto di concorrenza di cui all'art.2557 c.c., dettato in materia di cessione di azienda, alla diversa fattispecie della cessione di partecipazioni sociali, sia di capitali sia di persone, ha impegnato la giurisprudenza e la dottrina per oltre cinquanta anni: ad oggi, però, possiamo affermare che l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità ci porta a rispondere positivamente al quesito in oggetto.

Il tema principale della tematica in oggetto è quello tipico dell'ammissibilità di un'interpretazione analogica estensiva in base alla quale il divieto "de quo" possa essere ritenuto applicabile anche in caso di cessione di partecipazione sociale. Come è noto, l'art.12, co.2, delle disposizioni preliminari del codice civile stabilisce che:

"Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe" e l'art.14 sempre delle disposizioni preliminari dispone che "Le norme penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati".

Appare chiaro, quindi, che i problemi da risolvere sono due:



1 l'art.2557 c.c. è una norma eccezionale (non estensibile analogicamente) o un principio generale (che può, cioè, regolare casi simili)?

2 la cessione di partecipazioni sociali attua in sostanza una cessione di azienda ed è, quindi, riconducibile ad un "caso simile" ad essa?

Il divieto di concorrenza

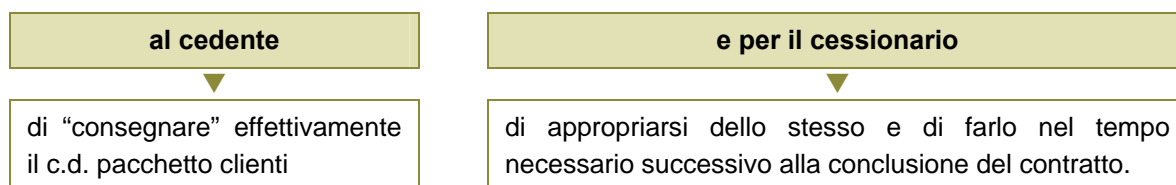
⇒ Nozione e fondamento

L'articolo 2557, co.1 c.c. recita testualmente:

"Chi aliena l'azienda deve astenersi, per il periodo di cinque anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta."

La norma disciplina quello che è un effetto legale derivante dalla cessione d'azienda: il cedente deve astenersi dal commettere atti concorrenziali che possano pregiudicare l'avviamento ceduto ed opportunamente pagato dal cessionario. Trattasi di una norma a tutela dell'avviamento.

È ovvio, infatti, che per l'imprenditore cedente, in virtù delle relazioni personali e dei rapporti commerciali conclusi fino al momento della cessione, sarebbe molto facile riappropriarsi della clientela ceduta a svantaggio del cessionario stesso che non sarebbe più agli occhi dei fruitori dell'attività commerciale il "successore" nell'azienda del cedente. Proprio per questo motivo, si può ritenere che il divieto in esame sia un mezzo per permettere:



Va detto, però, che la norma impone un divieto in capo al cedente che non è assolutamente indefinito e generale poiché essa limita la possibilità di iniziare una nuova attività a precisi "paletti" temporali, logistici ed oggettivi. Essa, cioè, si pone l'obiettivo di contemperare due opposte esigenze:

- da un lato, quella del cessionario di godere pacificamente della clientela acquisita, di consolidare la cessione con i dovuti tempi contro il tentativo del cedente di riacquisirla;
- e dall'altro l'esigenza del cedente di non vedere menomata oltre modo la sua libertà di iniziativa economica.

Il divieto, infatti, ha natura relativa nel senso che andrà apprezzato caso per caso dal giudice se l'attività del cedente sia idonea a sviare la clientela ceduta. La norma in esame, quindi, ha come obiettivo quello che si raggiunga uno degli effetti principali della cessione d'azienda qual è quello della trasmissione del pacchetto clienti dal cedente al cessionario. Essa attiene alla fase esecutiva del contratto cioè a quel momento successivo alla stipula dello stesso: in sintesi, alla sua esecuzione.

Quindi, si può dire che il fondamento del divieto di concorrenza è da ricercare nel principio generale di cui all'art.1375 c.c. secondo cui "*Il contratto deve essere eseguito secondo buona fede*".

Il divieto di concorrenza è una norma eccezionale?

⇨ L'evoluzione giurisprudenziale

La giurisprudenza più risalente¹² si era costantemente pronunciata nel senso dell'eccezionalità del divieto in esame e, conseguentemente, della sua inapplicabilità a casi simili. Il ragionamento della Suprema Corte prendeva le mosse dal collegamento tra la norma in commento e quella di cui all'art.2596 c.c. che dispone che "*Il patto che limita la concorrenza deve essere provato per iscritto*": quest'ultima norma, cioè, imponendo tale requisito formale in contrapposizione al principio generale di libertà della forma sarebbe l'espressione del fatto che il patto limitativo è l'eccezione ad una regola generale qual è quella di libertà di iniziativa economica. La limitazione alla libera iniziativa economica sarebbe, nel nostro caso, di natura legale e non convenzionale ma costituirebbe pur sempre una deroga ad un principio generale che trova il suo fondamento addirittura nella nostra Costituzione (art.41, co.1).

Tale approccio è stato totalmente rivisitato dalla Corte di Cassazione¹³ che ha superato questa impostazione rappresentata dal rapporto di regola ed eccezione tra la libertà di

¹² Su tutte: Cass., sent. n.269/47; Cass., sent. n.155/55; Cass., sent. n.2245/56; Cass., sent. n.209/63; Cass. sent. n.756/65.

¹³ In particolare, Cass. sent. n.549/97.

concorrenza ed il divieto di cui all'art.2557 c.c.. La Corte, infatti, conferma che il regime probatorio del patto di non concorrenza ed il fatto che lo stesso debba essere circoscritto in precisi limiti siano l'espressione della volontà del Legislatore di favorire il più possibile l'iniziativa economica ma da ciò non può farsi discendere che il divieto legale di non concorrenza sia un'eccezione alla libera concorrenza.

La recente giurisprudenza ha posto l'attenzione sul fatto che l'art.2557 c.c. non vuole limitare la concorrenza tra soggetti indeterminati ma si applica a due soggetti che hanno concluso uno specifico accordo contrattuale e tale divieto deriva dalla natura stessa del rapporto.

Addirittura, prosegue il pensiero della Corte, il divieto di concorrenza in caso di cessione di azienda è esso stesso espressione di un principio generale che è quello del cessionario di non pagare inutilmente l'avviamento se il cedente, permanendo tranquillamente in quel mercato, può senza problemi riappropriarsi della clientela.

⇒ La c.d. "concorrenza differenziale"

Autorevole dottrina¹⁴ ha introdotto il concetto di concorrenza differenziale nel senso che la concorrenza che potrebbe svolgere il cedente sarebbe una concorrenza diversa rispetto a quella degli altri *competitors* e la clientela la subirebbe in maniera diversa e molto più incidente: quindi, è necessario che tale soggetto, trovandosi in una posizione particolare, si astenga da comportamenti che potrebbero vanificare uno degli effetti del contratto. E il Legislatore sembra dare particolare attenzione a tale concetto.

È così che si giustificano, infatti, alcune norme del codice civile quali:

l'art.2105	⇒	per il quale <i>"Il prestatore di lavoro non deve trattare affari, per conto proprio o di terzi, in concorrenza con l'imprenditore"</i> ;
l'art.2390	⇒	il quale vieta all'amministratore di una Spa di assumere la qualità di socio illimitatamente responsabile in società concorrenti ovvero di esercitare un'attività concorrente, in conto proprio o di terzi, salvo autorizzazione dell'assemblea;
l'art.2301	⇒	il quale dispone che <i>"il socio di società in nome collettivo non può, senza il consenso degli altri soci, esercitare, per conto proprio o altrui, un'attività concorrente con quella della società, né partecipare come socio illimitatamente responsabile ad altra società concorrente."</i>

Tutte queste norme si giustificano sulla base di una concorrenza qualificata che il dipendente o l'amministratore di società, a conoscenza di particolari notizie relative alle tecniche commerciali dell'impresa in virtù della posizione da loro ricoperta, potrebbero svolgere a danno del datore di lavoro o della società stessa.

Tutte queste norme, collegate tra loro, ci portano a concludere nel senso che l'art.2557 c.c. sia espressione di un principio generale che è la tutela della concorrenza qualificata e differenziale che il cedente potrebbe illegittimamente esercitare a danno del cessionario e, pertanto, trattandosi di un principio generale, è possibile applicarla analogicamente a casi simili.

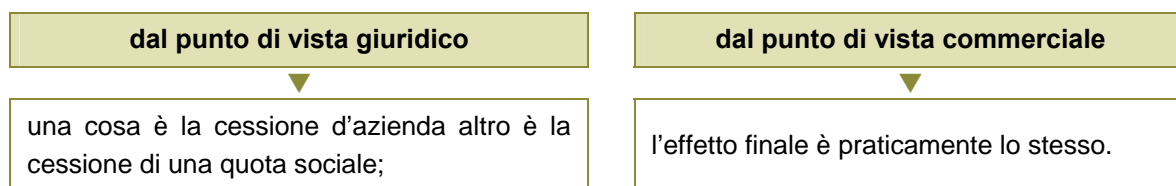
I rapporti tra la cessione d'azienda e la cessione di partecipazioni sociali

⇒ Sono "casi simili"?

Non c'è dubbio che uno dei mezzi giuridici attraverso i quali si perviene al trasferimento di un complesso aziendale è quello della cessione del pacchetto di controllo della società che lo detiene.

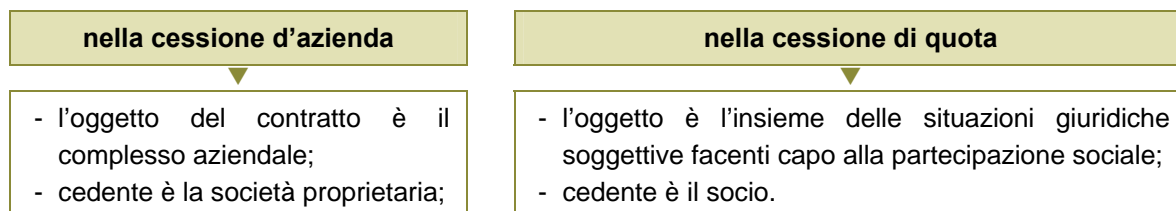
¹⁴ Auletta, "Alienazione dell'azienda e divieto di concorrenza", in Riv. Trim. Dir. Proc. Civ., 1956, pag.1230 s.s..

Vale la pena richiamare, a tal proposito, la differenza tra oggetto immediato ed oggetto mediato del contratto: se questo, infatti, è direttamente finalizzato ad una “semplice” cessione di quote il suo obiettivo principale, indiretto e sottostante, è invece quello di determinare un cambiamento a capo dell’azienda. Anzi, c’è da dire che la cessione di quote, meno complessa sotto il profilo formale e procedurale, è spesso utilizzata per addivenire ad una cessione di azienda. Quindi, se è vero che:



E di ciò sembra essersi accorta la recente giurisprudenza di legittimità¹⁵ statuendo che in caso di cessione di quote, ove l’acquisto non sia finalizzato al conseguimento dello *status* di socio ma alla disponibilità dell’azienda, in caso di impossibilità di acquisire la stessa è possibile ricorrere ai rimedi contro l’inadempimento: la Cassazione, cioè, ha equiparato le due fattispecie ai fini di tale disciplina.

Ritornando al divieto di concorrenza, va detto che la giurisprudenza fino a qualche anno fa negava l’assimilabilità delle due fattispecie avvalendosi dello schema formale costituito dalla soggettività giuridica della società. In sintesi:



La svolta si ha con la sentenza della Corte di Cassazione n.13762 del 20 dicembre 1991 nella quale la Suprema Corte ritiene applicabile il divieto al caso della riconsegna dell’azienda all’affittante da parte dell’affittuario al termine del rapporto: alla fine dell’affitto, cioè, l’affittuario deve astenersi dallo sviare la clientela dell’affittante e ad esso nuovamente trasferita.

La Corte sostiene che il divieto trova applicazione tutte le volte che si determina la “sostituzione di un imprenditore ad un altro nell’esercizio dell’impresa come conseguenza della volontà delle parti o di un fatto espressamente previsto.”

⇨ La definitiva equiparazione

Sulla base di tale pronuncia si arriva alla definitiva equiparazione delle due fattispecie¹⁶ nel senso di attribuire, attraverso il divieto in esame, una qualche forma di tutela ai soggetti che, sia pur attraverso l’acquisto di un pacchetto societario, vogliono di fatto acquisirne il relativo patrimonio aziendale: la quota sarebbe un bene di secondo grado rispetto alla consistenza aziendale che la sottende.

Il problema è, a questo punto, di natura interpretativa:



le parti hanno voluto concludere una mera cessione di quote ovvero attraverso la stessa intendevano cedere il complesso aziendale?

L’acquirente, cioè, dovrà provare che la sua intenzione era quella di sostituirsi al cedente e rilevare l’attività commerciale e, soprattutto, che il cedente è in grado di esperire quella illegittima concorrenza differenziale vietata dall’art.2557 c.c..

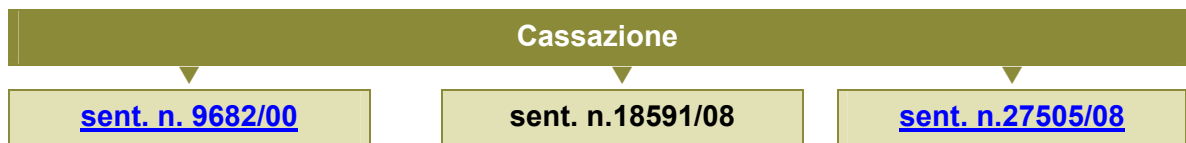
¹⁵ Cass. sent. n. 8939/87; Cass. sent. n. 2843/96; Cass. sent. n. 2059/00.

¹⁶ Cass., sent. n.549/97.

L'ammissione dell'applicazione analogica

⇒ La recente giurisprudenza

Le pronunce recenti che hanno definitivamente risolto il caso in questione sono le seguenti:



Tutte le sentenze richiamate giungono a rispondere positivamente all'interrogativo in esame rifacendosi alle argomentazioni richiamate ne corso del presente lavoro.

Si ribadisce che l'art.2557 c.c. non è una norma eccezionale ma l'espressione di un principio generale con conseguente applicabilità analogica a casi simili: e tale è, sicuramente, la cessione di quote sociali.

A tal proposito, si riportano le parole dell'ultimo dei provvedimenti citati:

“Si applica l'estensione analogica della disciplina dettata dall'articolo 2557 c.c. (impedimento di cinque anni per l'azienda alienante di iniziare una nuova impresa) al caso di cessione della partecipazione di una società di capitali in quanto la partecipazione è un bene di secondo grado disponendo della quale l'alienante trasferisce indirettamente anche l'azienda che fa capo alla società cui si riferisce la partecipazione.”

Tuttavia, ed è questo a mio avviso il “*punctum dolens*” di tale ricostruzione, la Corte prosegue dicendo che:

“Non sempre, tuttavia, al trasferimento della partecipazione segue anche il trasferimento dell'azienda, sul punto pertanto è d'obbligo un'indagine sulla fattispecie concreta, devoluta al giudice di merito.”

La soluzione “contrattuale”

⇒ Occorre un'apposita clausola

Come detto, non si dubita, ormai sull'applicabilità del divieto di concorrenza alla cessione delle quote o azioni sociali. Abbiamo visto, però, che il tutto dipende:

- dal caso concreto;
- dalla volontà delle parti;
- e, in ultima istanza, dall'indagine del giudice.

Ma l'interesse delle parti (ed è quello che viene normalmente richiesto al notaio rogante) è quello di stipulare un contratto che sgombri il campo da dubbi ed eviti il rischio di dover ricorrere all'autorità giudiziaria.

🇮🇹 Pertanto, la funzione anti - processualistica svolta dal notaio porta il professionista ad informare le parti circa tale problema e dedicargli un'apposita clausola che espliciti se il cedente sarà tenuto a rispettare tale divieto ovvero se le parti intendono liberamente e legittimamente derogarvi.

Tale regolamento pattizio, a mio avviso, tutela entrambe le parti e risolve “a monte” il dubbio interpretativo affrontato con il presente lavoro.

Basterà precisare “*Le parti convengono che il cedente non è tenuto ad alcun divieto di concorrenza dopo questa cessione*” oppure “*Le parti convengono che il cedente è tenuto ad astenersi dall'iniziare una nuova impresa che sia idonea a sviare la clientela ceduta, secondo i termini, le caratteristiche ed i limiti disciplinati dall'articolo 2557 del codice civile.*”



Principali scadenze dall'1 aprile al 15 aprile 2011

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

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

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

LEGENDA icone

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

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference S.p.a.

DIRETTORE RESPONSABILE
Gian Paolo Ranocchi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento

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

DIRETTORE SCIENTIFICO
Alessandro Corsini

RESPONSABILE REDAZIONALE
Alessia Zoppi

REDAZIONE
Silvia Righetti

COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini
Paolo Meneghetti
Dulio Liburdi
Luca Miele
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi
Gian Paolo Ranocchi
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Viviana Grippo

COLLABORATORI ESTERNI

Giovanni Barbato
Cristiano Bertazzoni
Stefano Chirichigno
Sandro Cerato
Debora Cremasco
Enzo De Fusco
Francesco Facchini
Giorgio Gavelli
Lamberto Lambertini

Fabio Landuzzi
Giovanni Maccagnani
Luigi Scappini
Valter Selvi
Marco Thione
Marco Valenti
Francesco Zuech

ABBONAMENTO ANNUALE 2011
Euro 220 Iva esclusa

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

STAMPA
Pubblicazione diffusa per e-mail

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

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

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

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