

## In evidenza



Notizie *Flash*

I chiarimenti delle Entrate sull'aumento dell'aliquota Iva ordinaria



Il Punto sull'Iva

Il modello TR accoglie anche l'Iva al 21%



Approfondimenti monografici

Il principio di inerenza delle spese di pubblicità e rappresentanza



## Notizie *Flash*

- I chiarimenti delle Entrate sull'aumento dell'aliquota Iva ordinaria pag.4
- Limite oggettivo per riconoscere la deducibilità dell'Iva non detratta sulle prestazioni alberghiere pag.4
- Superbollo sui veicoli potenti: in G.U. il decreto con le modalità di pagamento pag.4
- Depositi Iva: i chiarimenti delle Dogane sulla garanzia dei beni pag.5
- Befera: certezza del diritto e norme di manutenzione nella lotta all'evasione pag.5
- Imposta fissa per atti con più disposizioni, esenti le donazioni sotto franchigia pag.5
- Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Testo Unico dell'apprendistato pag.5
- P.A.: verifica sui pagamenti sopra i € 10.000 pag.6
- Denuncia al REA di tutti gli impianti fotovoltaici utilizzati per la produzione di energia elettrica pag.6
- Definizione liti pendenti anche per le cartelle di pagamento pag.6
- È valido il Pvc firmato dal figlio del contribuente accertato pag.6
- I cinque anni per la prescrizione degli interessi dovuti all'A.F. decorrono dalla liquidazione pag.7
- Nessuna detrazione Iva in mancanza di contabilità e prove alternative pag.7
- Anche l'A.F. deve rispettare i termini per la tardiva insinuazione al passivo pag.7
- Raddoppio dell'accertamento: occorre provare la sussistenza del reato penale pag.7
- Presunzione di operazioni fittizie: l'A.F. deve contestare le prove del contribuente pag.8
- Il Fisco non può rettificare il *transfer pricing* se è conforme alle direttive Ocse pag.8
- La sede dell'attività determina il Paese in cui è stabilito il soggetto passivo Iva pag.8
- Contratto di rete: l'azione dei gestori ricade sui patrimoni degli aderenti pag.8
- Aggiornamento *software* e controllo F24 *on line* pag.8
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – settembre 2011 pag.9
- TFR: coefficiente di rivalutazione – settembre 2011 pag.9

**IVA**

## Il Punto sull'Iva

- [Il modello TR accoglie anche l'Iva al 21%](#) pag.10
- [L'Agenzia risponde ai quesiti Iva sulle unità da diporto](#) pag.16



## Approfondimenti monografici

- [Il principio di inerenza delle spese di pubblicità e rappresentanza](#) pag.22
- [La corretta contabilizzazione dei ricavi del settore fotovoltaico](#) pag.27



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Cassazione: l'accertamento anticipato è nullo anche in assenza di specifica sanzione](#) pag.32



### IVA

#### I chiarimenti delle Entrate sull'aumento dell'aliquota Iva ordinaria

Con la **circolare n.45** del **12 ottobre**, le Entrate forniscono ulteriori indicazioni sull'applicazione della nuova aliquota Iva al 21%, introdotta dal D.L. n.138/11 ed entrata in vigore il 17 settembre. L'Agenzia concede più tempo per regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto, effettuando la variazione in aumento. Pertanto, i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile possono regolarizzare le fatture emesse entro il mese di novembre fino al 27 dicembre e quelle emesse nel mese di dicembre fino al 16 marzo. Invece, i contribuenti con liquidazione Iva trimestrale possono correggere le fatture emesse entro il mese di settembre fino al 27 dicembre e quelle emesse nel quarto trimestre entro il 16 marzo. Inoltre, nel caso in cui sia stata emessa fattura o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo prima che si realizzassero i presupposti per l'imposizione, l'operazione si considera effettuata alla data di emissione della fattura o del pagamento. In questo caso l'aumento dell'Iva non si applica agli acconti pagati entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20%, mentre per le fatture a saldo emesse successivamente ed eventuali altri acconti è necessario applicare la nuova aliquota del 21%. Allo stesso modo, se entro il 16 settembre è stata emessa una fattura anticipata, questa sconta l'aliquota del 20% anche se il bene è stato consegnato o il servizio è stato fornito successivamente a tale data. Infine, la circolare ricorda che con l'introduzione della nuova aliquota il metodo matematico per la determinazione dell'imposta da versare diventa l'unico applicabile per i commercianti al minuto. In pratica l'imponibile si determina dividendo l'importo complessivo dei corrispettivi per alcuni valori (121 per le operazioni che scontano l'Iva del 21%).

[C.M.  
12/10/11  
n.45](#)



#### Limite oggettivo per riconoscere la deducibilità dell'Iva non detratta sulle prestazioni alberghiere

Con il **parere del 15 settembre 2011**, il Cndcec commenta le indicazioni fornite dalla C.M. n. 25/E/2010, del 19 maggio 2010 che, pur ribadendo il "carattere non inerente del costo rappresentato dall'IVA detraibile ma non detratta per effetto della mancata richiesta della fattura", ha ammesso "un'eccezione qualora la scelta di non richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione si basi su valutazioni di convenienza economico gestionale". Il documento, a tal fine, individua un limite oggettivo entro il quale possa essere comunemente riconosciuta come sussistente la convenienza economica della scelta di non richiedere la fattura.

[Cndcec  
parere  
15/09/11](#)




### MANOVRE D'ESTATE


#### Superbollo sui veicoli potenti: in G.U. il decreto con le modalità di pagamento

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.237** del **11 ottobre** il **decreto** del Ministero dell'Economia e delle Finanze del **7 ottobre**, che regola le modalità di applicazione dell'addizionale erariale alla tassa automobilistica (pari a €10,00 per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a duecentoventicinque chilowatt), introdotta dall'art.23, co.21 del D.L. n.98/11. Per il 2011 sono tenuti al pagamento coloro che al 6 luglio 2011 erano intestatari dei veicoli interessati dalla disposizione, e il termine è fissato a 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto.


[Ministero Finanze  
decreto  
7/10/11  
G.U. 11/10/11  
n.237](#)



<p><a href="#">Agenzia Dogane</a> <a href="#">nota</a> <a href="#">5/10/11</a> <a href="#">n.113881/RU</a></p> 	<p><b>Depositi Iva: i chiarimenti delle Dogane sulla garanzia dei beni</b></p> <p>Secondo quanto previsto dal D.L. n.138/11 l'estrazione dei beni da un deposito Iva è consentita unicamente ai soggetti iscritti alle Cciaa da almeno un anno, che dimostrino un'effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti Iva, con le modalità che devono essere definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Fino all'adozione del suddetto provvedimento l'estrazione dei beni da un deposito Iva, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, continua ad essere effettuata secondo le modalità attuali. Ogni operazione di introduzione in un deposito Iva deve essere garantita dall'importatore, dal dichiarante o da un terzo, salvo che per i previsti casi di esonero. Lo svincolo della garanzia avviene a conclusione degli adempimenti connessi all'estrazione della merce dal deposito Iva: 1) produzione di copia dell'autofattura o, in caso di esportazione o di cessione intracomunitaria, copia della fattura integrata con gli estremi della registrazione nei libri contabili o, in alternativa a tale integrazione, corredata da copia del registro; 2) dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con allegata la copia di un documento di identità. La prestazione della garanzia è dovuta anche nel caso in cui l'immissione in libera pratica con introduzione in deposito Iva della merce venga effettuata da un soggetto non residente. Sono questi, in sintesi, i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Dogane con la <b>nota prot. n.113881/RU del 5 ottobre</b>, che va a integrare la precedente nota n.84920 del 7 settembre.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p><a href="#">Senato</a> <a href="#">Commissione</a> <a href="#">Finanze</a> <a href="#">audizione</a> <a href="#">12/10/11</a></p> 	<p><b>Befera: certezza del diritto e norme di manutenzione nella lotta all'evasione</b></p> <p>Nel corso dell'<b>audizione</b> alla Commissione Finanze del Senato del <b>12 ottobre</b>, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, ha commentato le recenti novità in tema di lotta all'evasione fiscale e di contenzioso, auspicando una celere adozione di interventi normativi quali: una norma anti-elusiva di carattere generale in tema di abuso del diritto; una norma che introduca una nuova disciplina sull'indeducibilità dei costi da reato e la revisione delle norme esistenti in materia di <i>trust</i> e polizze assicurative.</p>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**IMPOSTA DI REGISTRO**

<p><a href="#">C.M.</a> <a href="#">7/10/11</a> <a href="#">n.44</a></p> 	<p><b>Imposta fissa per atti con più disposizioni, esenti le donazioni sotto franchigia</b></p> <p>Gli atti contenenti più disposizioni, che non hanno per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, sono soggetti a registrazione in termine fisso con applicazione di un'unica imposta di registro di € 168. Per la registrazione degli atti che contengono esclusivamente una o più disposizioni donative, di valore inferiore alla franchigia, non deve essere corrisposta l'imposta di registro. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la <b>circolare n.44 del 7 ottobre</b>.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**LAVORO E PREVIDENZA**

<p><a href="#">D.Lgs.</a> <a href="#">14/09/11</a> <a href="#">n.167</a> <a href="#">G.U. 10/10/11</a> <a href="#">n.236</a></p> 	<p><b>Publicato in Gazzetta Ufficiale il Testo Unico dell'apprendistato</b></p> <p>È stato pubblicato sulla <b>Gazzetta Ufficiale n.236 del 10 ottobre</b>, il <b>D.Lgs. n.167 del 14 settembre</b>, <i>c.d. Testo Unico dell'apprendistato</i>. Il nuovo contratto prevede tre tipologie: l'apprendistato per la qualifica e il diploma professionale (art.3); l'apprendistato professionalizzante o contratto di mestiere (art.4) e l'apprendistato per l'alta formazione e la ricerca (art.5). Le disposizioni contenute nel decreto entreranno in vigore dal 25 ottobre 2011 e Regioni e parti sociali avranno a disposizione sei mesi per adeguare le discipline di riferimento.</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## RISCOSSIONE

[Rag. Generale dello Stato circolare 23/09/11 n.27](#)



### **P.A.: verifica sui pagamenti sopra i €10.000**

Le Pubbliche Amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare il pagamento di somme superiori a € 10.000 devono verificare se il beneficiario del pagamento stesso risulta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento e, in caso affermativo, non procedere al pagamento. Tale verifica va effettuata anche in presenza di un obbligo di pagamento scaturente da un provvedimento giurisdizionale esecutivo, mentre le disposizioni restrittive non si applicano in caso di erogazioni di contributi o finanziamenti pubblici. Sono queste le indicazioni relative alla procedura *ex art.48-bis* del DPR n.602/73, fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con la **circolare n.27** del **23 settembre**.

## AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[Ministero Sviluppo nota 28/09/11 n. 179954](#)



### **Denuncia al REA di tutti gli impianti fotovoltaici utilizzati per la produzione di energia elettrica**

Con la **nota n.179954** del **28 settembre 2011**, il Ministero dello Sviluppo Economico ha chiarito che l'impresa che svolge attività di produzione di energia elettrica mediante la gestione di numerosi impianti fotovoltaici distribuiti sul territorio nazionale, deve denunciare ciascuno di tali impianti, come unità locale, alla camera di commercio territorialmente competente. La denuncia deve essere effettuata entro trenta giorni dal concreto avvio dell'attività di produzione e nell'apposito campo del modulo UL dovranno essere riportati gli estremi della licenza rilasciata dall'Agenzia delle Dogane.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[DRE Lombardia Bergamo nota 19/09/11 n.196065](#)



### **Definizione liti pendenti anche per le cartelle di pagamento**





“Sono definibili le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione sanzioni ed ogni altro atto che abbia funzione impositiva, ad eccezione degli atti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato. Non sono, pertanto, definibili le controversie aventi ad oggetto il silenzio, espresso o tacito, alla restituzione di tributi; il diniego o revoca di agevolazioni tributarie, salvo che l'atto impugnato contenga l'accertamento di maggiori tributi o l'irrogazione di sanzioni; l'avviso di liquidazione ed il ruolo, ove finalizzati alla mera riscossione di tributi ed ove non contengano una rettifica di dati dichiarati”. Da quanto sopra affermato dalla Direzione provinciale di Bergamo dell'Agenzia delle Entrate con la **nota prot. n.196065** del **19 settembre**, è quindi possibile concludere che sono definibili anche le cartelle di pagamento (art.36-*bis* e *ter* DPR n.600/73), salvi i casi in cui esse siano relative ad omessi versamenti di imposte regolarmente indicate in dichiarazione.




[Cassazione ordinanza 23/09/11 n.19505](#)




### **È valido il Pvc firmato dal figlio del contribuente accertato**

È da ritenere correttamente notificato il Pvc che venga sottoscritto dal figlio convivente dei titolari della società oggetto dell'accertamento fiscale. La Corte di Cassazione, con l'**ordinanza n.19505** del **23 settembre**, ha infatti ribadito che là dove l'art.52, co.6 del DPR n.633/72 prescrive che il verbale di ispezione deve essere sottoscritto dal contribuente “o da chi lo rappresenta”, indica semplicemente la persona addetta all'azienda o alla casa, non implicando un potere di rappresentanza in senso tecnico-giuridico in capo alla stessa.


<p><a href="#">Cassazione sentenza 7/10/11 n.20600</a></p> 	<p><b>I cinque anni per la prescrizione degli interessi dovuti all'A.F. decorrono dalla liquidazione</b></p> <p>Il credito inerente agli interessi sulle imposte non versate non è esigibile dall'Amministrazione Finanziaria fino a che non sia definitivamente liquidata (e non sia divenuta esigibile) la somma dovuta a titolo di imposta o di ritenuta di acconto, alla quale accedono gli interessi, con la conseguenza che solo a partire da detto momento inizia a decorrere il relativo termine quinquennale di prescrizione. L'apparente discrasia tra il termine di scadenza dei versamenti ai quali è ricondotta la decorrenza degli interessi ed il termine di decadenza entro il quale l'Ufficio può liquidare gli importi (anche a titolo di interessi) dovuti, va quindi ricomposta distinguendo il termine di maturazione degli interessi dalla loro esigibilità, potendo essere fatto valere dall'Ufficio finanziario il relativo diritto (art.2935 c.c.) soltanto in seguito al controllo formale automatizzato sulla dichiarazione e all'adozione dei conseguenti atti tributari. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.20600 del 7 ottobre</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 7/10/11 n.20580</a></p> 	<p><b>Nessuna detrazione Iva in mancanza di contabilità e prove alternative</b></p> <p>In caso di furto o smarrimento della contabilità atta a dimostrare la legittimità della richiesta di detrazione Iva contestata dall'Amministrazione Finanziaria, è onere del contribuente attivarsi per ricostruire il contenuto delle fatture emesse con l'acquisizione presso i fornitori della copia delle medesime, oppure, se non è in grado di farlo, ricorrendo alla prova per testimoni o per presunzioni (ex art.2724, n.3, c.c.). Se il contribuente non fornisce alcuna delle suddette prove è lecita la rettifica operata dal Fisco tramite accertamento induttivo, e indipendentemente da un previo accesso per l'ispezione della contabilità quando l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione risulti, come nel caso in esame, dai questionari. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.20580 del 7 ottobre</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione ordinanza 11/10/11 n.20910</a></p> 	<p><b>Anche l'A.F. deve rispettare i termini per la tardiva insinuazione al passivo</b></p> <p>L'Amministrazione Finanziaria, come tutti gli altri creditori, deve in linea di principio rispettare il termine annuale (ex art.101 L.F.) per la presentazione dell'istanza tardiva di insinuazione al passivo, senza che i diversi e più lunghi termini previsti per la formazione dei ruoli e l'emissione delle cartelle possano costituire un'esimente di carattere generale. In altri termini, una volta che l'A.F. abbia avuto conoscenza della dichiarazione di fallimento, la stessa deve immediatamente attivarsi per predisporre i titoli per la tempestiva insinuazione dei propri crediti al passivo entro i termini di legge. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'<b>ordinanza n.20910 dell'11 ottobre</b>.</p>
<p><a href="#">CTP Milano sentenza 26/09/11 n.231/40/11</a></p> 	<p><b>Raddoppio dell'accertamento: occorre provare la sussistenza del reato penale</b></p> <p>L'Amministrazione Finanziaria non è legittimata a beneficiare del raddoppio dei termini di accertamento se non fornisce elementi di prova adeguati a permettere al giudice tributario di compiere un riscontro dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale o dell'effettiva instaurazione del relativo procedimento penale presso la competente Procura della Repubblica. Nel caso di specie l'Ufficio si è limitato a sostenere che l'entità dei rilievi accertati costituiscono presupposto per il reato di dichiarazione infedele, ma i giudici hanno rilevato che ciò non permette di sapere se la denuncia presso l'autorità giudiziaria competente sia stata effettivamente perfezionata. È questo il principio affermato dalla CTP di Milano con la <b>sentenza n.231/40/11 del 26 settembre</b>.</p>

<p><a href="#">CTR Lazio sentenza 27/09/11 n.359/04/11</a></p> 	<p><b>Presunzione di operazioni fittizie: l'A.F. deve contestare le prove del contribuente</b>  In base al principio della non contestazione deve ritenersi infondato il recupero dei costi relativi a operazioni fittizie laddove l'Amministrazione Finanziaria non contesti la prova fornita dal contribuente. Nel caso di specie, l'Ufficio con il Pvc ha disconosciuto il rimborso richiesto dalla società che invece ha fornito prove documentali circa l'acquisto fatto (fattura di acquisto regolarmente registrata, atto di compravendita e relativa trascrizione), ma tali prove non sono state contestate né con l'avviso di accertamento né nella fase di giudizio, formulando ipotesi, tramutate forzatamente in presunzioni, senza alcun supporto probatorio. Sono queste le conclusioni cui è giunta la CTR del Lazio con la <b>sentenza n.359/04/11 del 27 settembre</b>.</p>
<p><a href="#">CTR Lazio sentenza 19/09/11 n.580/01/11</a></p> 	<p><b>Il Fisco non può rettificare il <i>transfer pricing</i> se è conforme alle direttive Ocse</b>  Il Fisco non ha il potere di sindacare i prezzi che si siano formati nell'ambito delle operazioni infragruppo, se le contribuenti hanno utilizzato un indicatore di profittabilità che rientra a pieno titolo tra quelli indicati dall'Ocse. Con l'art.110, co.7 del Tuir il Legislatore mira solamente alla quantificazione dell'imponibile secondo un modello che impedisca il pianificato travaso all'estero di ricchezza; tale norma non si presta dunque a reprimere comportamenti illeciti e rappresenta nulla più che uno strumento di "auto accertamento" dell'imponibile. È quanto affermato dalla CTR del Lazio con la <b>sentenza n.580/01/11 del 19 settembre</b>.</p>
<p><a href="#">Corte Giustizia UE sentenza 6/10/11 C-421/10</a></p> 	<p><b>La sede dell'attività determina il Paese in cui è stabilito il soggetto passivo Iva</b>  Per essere considerato un "soggetto passivo non residente all'interno del Paese", è sufficiente che il soggetto passivo in questione abbia stabilito la sede della propria attività economica al di fuori di tale Paese. Per la determinazione del luogo in cui il soggetto passivo è considerato "<i>stabilito</i>" occorre fare primariamente riferimento al luogo in cui è fissata la sede dell'attività economica o a quello in cui ha costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni. Solo in mancanza di informazioni pertinenti relative ai suddetti elementi si possono prendere in considerazione il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. È questo il principio affermato dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza emessa il <b>6 ottobre</b> in relazione alla <b>causa C-421/10</b>.</p>

## CONTRATTI

<p><a href="#">CNN studio 20/04/11 n.1-2011/1</a></p> 	<p><b>Contratto di rete: l'azione dei gestori ricade sui patrimoni degli aderenti</b>  Con lo <b>studio n.1_2011/I del 20 aprile</b>, il Consiglio Nazionale del Notariato esamina la disciplina giuridica dei contratti di rete ed, in particolare, le conseguenze dell'assenza di un soggetto di diritto; la possibilità di inserire nel contratto di rete sanzioni connesse all'eventuale inadempimento agli obblighi assunti da parte di un aderente e la responsabilità patrimoniale della rete. Secondo lo studio dal fatto che la rete d'impresa non può essere considerata soggetto autonomo di diritto, discende che si escludono obbligazioni della rete stessa; esse dovranno necessariamente essere assunte dai partecipanti, senza che possa attribuirsi alcuna autonomia patrimoniale all'aggregato di imprese legata al fondo patrimoniale allo scopo destinato.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate  software  Sito Web</p> 	<p><b>Aggiornamento software e controllo F24 on line</b>  È disponibile sul sito web delle Entrate la <b>versione 2.4.3</b> del 10/10/11 del <b>software F24 on line</b> e della relativa procedura di controllo.  (Percorso: <a href="http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home">http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home</a> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio -Software di compilazione)</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



## ADEMPIMENTI

[Istat comunicato](#)  
[14/10/11](#)



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

Con **comunicato** dello **scorso 14 ottobre**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di settembre 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 103,2. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 0,3%.

### TFR: coefficiente di rivalutazione – settembre 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di settembre 2011 è pari a 2,909827

EUROCONFERENCE  
EDITORE

NUOVA  
EDIZIONE



# GLI ADEMPIMENTI ANTIRICICLAGGIO PER I PROFESSIONISTI

AUTORE:  
G. Barbato

EDIZIONE:  
Settembre 2011

PREZZO  
**€ 40,00** (IVA inclusa)

 ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili  
direttamente con **carta di credito**



 Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze

## **Il modello TR accoglie anche l'Iva al 21%**

a cura di Matteo Balzanelli

I soggetti che presentano i requisiti per chiedere a rimborso, ovvero per utilizzare in compensazione, il credito Iva realizzato nel terzo trimestre potranno compilare ed inviare l'apposito modello TR entro il prossimo 31 ottobre.

Ciò posto, data la modifica dell'aliquota ordinaria Iva ed il mancato adeguamento del modello ministeriale per includere la nuova misura, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo i necessari chiarimenti circa la compilazione del modello TR.

Nel presente contributo verranno pertanto analizzate:

- le modalità di compilazione del modello TR al fine di indicare correttamente le operazioni attive e passive con aliquota al 21%;
- alcune delle caratteristiche del modello TR, fornendo anche esempi di compilazione per particolari tipologie di operazioni.

### **L'inclusione delle operazioni al 21% nel modello TR**

Come noto, l'aliquota Iva ordinaria è stata aumentata dal 20% al 21% per le operazioni effettuate a partire dal 17 settembre 2011<sup>1</sup>.

È pertanto evidente che tale modifica interessa coloro che intendono presentare il modello TR con riferimento al terzo trimestre, in quanto tale trimestre comprende le operazioni effettuate nei mesi da luglio a settembre, e quindi molto probabilmente anche operazioni cui è stata applicata la nuova aliquota ordinaria.

Va innanzitutto evidenziato che il modello TR non è stato modificato, e quindi non presenta appositi righi nei quali devono essere indicate le operazioni con Iva al 21%. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con il [comunicato stampa](#) e la [R.M. n.96/E/11](#) entrambi datati 28 settembre 2011, ha chiarito che l'istanza in oggetto dovrà essere presentata utilizzando il modello Iva TR approvato con il provvedimento del 19 marzo 2009 (nella sostanza trattasi del modello già utilizzato per le istanze presentate con riferimento al primo ed il secondo trimestre 2011). L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che la nuova versione del modello Iva TR sarà disponibile a partire dalle istanze relative al primo trimestre 2012.

I citati documenti di prassi hanno quindi precisato che le eventuali operazioni attive e passive con Iva al 21% dovranno essere comprese rispettivamente nei rigi TA11 e TB13, campi destinati ad accogliere le operazioni con Iva al 20%. La differenza di imposta (1%) sarà invece indicata nei rigi previsti per l'esposizione delle variazioni e degli arrotondamenti d'imposta.

Pertanto, il modello dovrà essere compilato come di seguito:

RIGO	CAMPO 1	CAMPO 2
TA11 TB11	Imponibile operazioni Iva 20% +	Iva esigibile/detraibile (ottenuta applicando all'imponibile del campo 1 l'aliquota del 20%)
TA14 TB13	Imponibile operazioni Iva 21%	Differenza di imposta (1%)

<sup>1</sup> Art.2, co.2-bis, D.L. n.138/11, convertito con modificazioni dalla L. n.148/11.

## Esempio

Imponibile operazioni attive Iva 20% = 5.000 → Relativa Iva = 1.000  
 Imponibile operazioni attive Iva 21% = 500 → Relativa Iva = 105  
 Imponibile operazioni passive Iva 20% = 100.000 → Relativa Iva (detraibile) = 20.000  
 Imponibile operazioni passive Iva 21% = 10.000 → Relativa Iva (detraibile) = 2.100

Il modello dovrà essere compilato come di seguito:

- rigo TA11, campo 1 → 5.500 (5.000 + 500)
- rigo TA11, campo 2 → 1.100 (5.500 x 20%)
- rigo TA14, campi 1 e 2 → 5 (500 x 1%)
- rigo TB11, campo 1 → 110.000 (100.000 + 10.000)
- rigo TB11, campo 2 → 22.000 (110.000 x 20%)
- rigo TB13, campi 1 e 2 → 100 (10.000 x 1%)

TA11	5.500	20	1.100
TA12	Operazioni imponibili effettuate senza addebito d'imposta in base a particolari disposizioni		
TA13	TOTALE (col. 1, somma dei righi da TA1 a TA12; col. 2, somma dei righi da TA1 a TA11)	5.500	1.100
TA14	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		5
	di cui differenze di imposta		5
TA15	TOTALE (TA13 col. 2 + TA14 campo 1)		1.105

TB11	110.000	20	22.000
TB12	TOTALE (somma dei righi da TB1 a TB11)		
	110.000		22.000
TB13	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		100
	di cui differenze di imposta		100
TB14	TOTALE (TB12 col. 2 + TB13 campo 1)		22.100
TB15	Acquisti e importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta		
TB16	Percentuale di detrazione		100 %
TB17	IMPOSTA AMMESSA IN DETRAZIONE		22.100

	1	DEBITI	CREDITI
TC1	IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA15)		
	1.105		
TC2	IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente		
TC3	IVA a debito (somma dei righi TC1 e TC2)		
	1.105		
TC4	IVA ammessa in detrazione (da rigo TB17)		22.100
TC5	IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)		
TC6	IVA detraibile (somma dei righi TC4 e TC5)		22.100
TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)		20.995

Come si può notare dall'esempio sopra riportato, l'imposta a credito complessiva corrisponde esattamente ad € 20.995, importo dato dalla differenza tra l'Iva esigibile (1.000 + 105) e l'Iva detraibile (20.000 + 2.100).

Un'osservazione a parte merita, infine, la compilazione dei rigi TA14 e TB13, rigi nei quali vanno indicate le variazioni e gli arrotondamenti d'imposta:

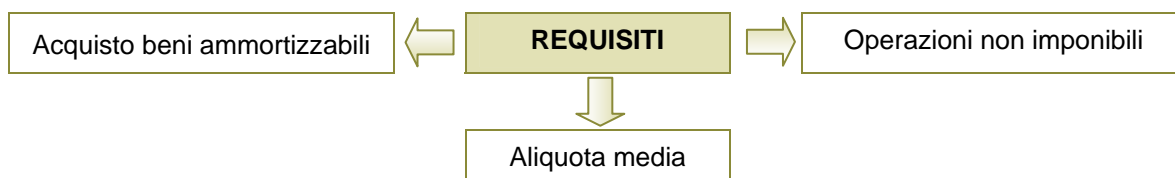
- nei rispettivi **campi 1** vanno indicate le **variazioni e gli arrotondamenti di imposta**; in particolare, nel rigo deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art.26, registrate nel trimestre cui si riferisce il modello e relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti;
- nei rispettivi **campi 2** vanno invece indicate le **differenze d'imposta** (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei rigi corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.

Pertanto, gli importi derivanti dalle differenze d'imposta date dall'introduzione della nuova aliquota devono essere indicate in entrambi i sopra riportati campi 1 e 2.

## Soggetti legittimati al rimborso infrannuale

Il modello TR deve essere utilizzato dai contribuenti che nel trimestre realizzano un'eccedenza di imposta detraibile per un importo superiore ad € 2.582,28, e che ne intendono chiedere il rimborso<sup>2</sup>, in tutto o in parte, ovvero intendono destinarla all'utilizzo in compensazione<sup>3</sup> nel modello F24.

L'eccedenza d'imposta a credito del trimestre può essere oggetto di istanza di rimborso o utilizzo in compensazione solo a condizione che si verifichi uno dei requisiti riportati nel grafico sottostante.



- ➔ Il primo dei requisiti (**aliquota media**) è stabilito dalla lettera a) dell'art.30, DPR n.633/72. Esso riguarda i contribuenti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni. Il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive, maggiorata del 10%, escludendo gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili.
- ➔ Il secondo requisito (operazioni non imponibili) è rinvenibile alla lettera b) del citato art.30. In particolare, la disposizione richiede che siano state effettuate nel trimestre di riferimento operazioni non imponibili per un importo superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo.

In realtà la citata lettera b) cita direttamente le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8 (cessioni all'esportazione), 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione) e 9 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) del Decreto Iva; tuttavia sono da intendersi operazioni non imponibili rilevanti ai fini del rimborso trimestrale anche quelle effettuate ai sensi delle seguenti disposizioni:

art.71, DPR n.633/72	operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino;
art.72, DPR n.633/72	operazioni agevolate in base a trattati ed accordi internazionali;
art.41, D.L. n.331/93	cessioni intracomunitarie;
art.58, D.L. n.331/93	triangolazioni interne comunitarie.

- ➔ Il terzo requisito (acquisto di beni ammortizzabili) è disciplinato dalla successiva lettera c). Tale disposizione è relativa ai contribuenti che hanno effettuato nel trimestre acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili. In tale ipotesi, può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione unicamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.

<sup>2</sup> Art.38-bis, co.2, DPR n.633/72.

<sup>3</sup> Art.8, co.3, DPR n.542/99.

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.8/E/01](#), aveva precisato che il rimborso trimestrale dell'Iva (così come la richiesta in compensazione) non è consentito relativamente agli acquisti di beni e servizi per studi e ricerche.

Da ultimo, va anche ricordato che possono presentare il modello TR anche i soggetti passivi non residenti, ma identificati ai fini Iva in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale (art.30, co.3, lett. e), DPR n.633/72).

Discorso a parte meritano i soggetti che affidano a terzi la tenuta della contabilità ai sensi dell'art.1, co.3, DPR n.100/98. Tali soggetti, infatti, possono fare riferimento, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente, anziché nel mese precedente.

Tuttavia, l'applicazione di tale metodo di liquidazione dell'imposta non comporta un differimento dei termini di registrazione delle fatture, né, tanto meno, dell'esigibilità dell'imposta, ma soltanto una diversa base di calcolo dell'imposta (a debito o a credito) relativa a ciascuna liquidazione periodica.

### Esempio

Ad esempio, se un contribuente ha optato per la tenuta della contabilità presso terzi dal 2010, la liquidazione del mese di gennaio 2011 andava effettuata entro il 16 febbraio 2011, con riferimento alle operazioni attive e passive registrate nel secondo mese precedente, ossia dicembre 2010. Lo sfasamento temporale verrà poi "corretto" in sede di dichiarazione annuale mediante conguaglio a debito o a credito.

Ciò premesso, la determinazione dell'eccedenza Iva rimborsabile è pari alla differenza tra l'imposta esigibile relativa alle operazioni attive registrate in un determinato trimestre e l'imposta detraibile relative alle operazioni passive registrate nel medesimo trimestre. Nelle liquidazioni e registrazioni successive si dovrà poi tenere conto dello sfasamento tra il totale degli importi liquidati per il trimestre e l'importo a credito risultante dalle operazioni registrate nel medesimo trimestre e chiesto a rimborso.

Un'ultima considerazione deve essere effettuata in relazione al recepimento delle norme comunitarie che disciplinano la territorialità dell'Iva applicabili a partire dal 2010. Per effetto delle predette modifiche, le imprese che svolgono alcune tipologie di attività si sono trovate ad effettuare operazioni qualificate "non soggette Iva" mentre in precedenza le medesime operazioni potevano godere del titolo di "non imponibilità"; trattasi, in particolare, di:

- lavorazioni intracomunitarie, ovvero prestazioni comunitarie di servizi, comprese le perizie, eseguite nel territorio dello Stato su beni mobili spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato e rese a committenti soggetti passivi di imposta in altro Stato membro UE;
- trasporti intracomunitari di beni e relativi servizi di intermediazione ed accessori.

Pertanto, mentre prima del 2010 alcune delle imprese che prestavano le sopraelencate tipologie di servizi conteggiavano tali prestazioni tra le non imponibili potendo così eventualmente maturare il diritto alla presentazione del TR per presenza di operazioni non imponibili superiori al 25% delle operazioni effettuate, ora potrebbero aver perso tale requisito, con le conseguenti ripercussioni in negativo dal punto di vista finanziario.

### Caratteristiche del modello

I trimestri di riferimento sono da intendersi quelli solari, e, come già accennato, i crediti che scaturiscono da tali periodi possono essere utilizzati in compensazione.

Il modello TR deve essere inviato esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite gli intermediari abilitati, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

	I TRIMESTRE	II TRIMESTRE	III TRIMESTRE
MESI	Gennaio Febbraio Marzo	Aprile Maggio Giugno	Luglio Agosto Settembre
PRESENTAZIONE	Entro 30 aprile	Entro 31 luglio	Entro 31 ottobre
CODICE COMPENSAZIONE	6036	6037	6038
ARROTONDAMENTI	Al centesimo di euro		
ISTANZA CORRETTIVA	Prevista solo nei termini		
ISTANZA TARDIVA	Non prevista		
ISTANZA INTEGRATIVA	Non prevista		

### Compilazione del modello: casi particolari

#### ⇒ Caso 1: acquisti intracomunitari

Come noto, il soggetto che effettua acquisti intracomunitari di beni deve procedere all'annotazione delle relative fatture mediante la tecnica del *reverse charge*. In questo modo, i soggetti che non "soffrono" di limitazione alla detrazione, sia integrale che parziale, si renderanno debitori della relativa imposta e contemporaneamente potranno portarla in detrazione. Anche tali operazioni devono essere inserite nel modello TR; in particolare:

- l'Iva a debito deve essere indicata al rigo TC2;
- l'Iva a credito deve essere indicata, in base all'aliquota applicata, in uno dei rigi da TB1 a TB11, campo 2; nel corrispondente campo 1 dovrà essere indicato l'imponibile.

#### Esempio

Acquisti intracomunitari = € 100.000      Altri acquisti Iva 20% detraibile = 200.000 + Iva  
Aliquota per integrazione = 20% (in caso di Iva 21% si vedano chiarimenti già forniti)

TB11		300.000	20	60.000
		DEBITI		CREDITI
TC1	Iva sulle operazioni imponibili (da rigo TA15)			
TC2	Iva dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente	20.000		
TC3	Iva a debito (somma dei rigi TC1 e TC2)	20.000		
TC4	Iva ammessa in detrazione (da rigo TB17)			60.000
TC5	Iva detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)			
TC6	Iva detraibile (somma dei rigi TC4 e TC5)			60.000
TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)			40.000

La medesima modalità di compilazione (indicazione dell'Iva da integrazione e/o autofatturazione nel rigo TC2) si verifica in tutti quei casi in cui l'imposta è dovuta dal cessionario/committente, ovvero per i soggetti operanti in particolari settori di attività per provvigioni da loro corrisposte; in particolare per:

- acquisti di beni e servizi da soggetti residenti all'estero, per i quali il cessionario o committente italiano ha emesso autofattura;
- acquisti interni, intracomunitari e importazioni di beni di cui all'art.74, co.7 e 8, DPR n.633/72, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta;
- acquisti di servizi resi nel settore edile dai subappaltatori ex art.17, co.6, lett. a), DPR n.633/72;
- acquisti di fabbricati (o porzioni di fabbricato) strumentali di cui all'art.10, co.1, n.8-ter, lett. b) e d), DPR n.633/72, ai sensi dell'art.17, co.6, lett. a-bis), DPR n.633/72;
- acquisti di beni dalla Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta;

- operazioni di estrazione di beni dai depositi Iva di cui all'art.50-bis del D.L. n.331/93, operate ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nel territorio dello Stato;
- compensi corrisposti ai rivenditori di documenti di viaggio ed ai rivenditori di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari, rispettivamente dagli esercenti l'attività di trasporto pubblico urbano di persone e dagli esercenti l'attività di gestione di autoparcheggio (art.74, co.1, lett. e), DPR n.633/72);
- provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari, (art.74-ter, co.8, DPR n.633/72);
- acquisti interni, intracomunitari e importazioni di oro diverso da quello da investimento, e di argento puro e acquisti di oro da investimento per i quali sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'Iva da parte del cedente, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art.17, co.5, DPR n.633/72;
- acquisti di tartufi da raccoglitori dilettanti ed occasionali, non titolari di partita Iva, per i quali, ai sensi dell'art.1, co.109, L. n.311/04, il cessionario ha emesso autofattura (per tali acquisti non è ammessa la detrazione dell'imposta e pertanto il relativo importo deve essere compreso nel rigo TB15);
- acquisti di telefonini e dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (dall'1/4/2011);
- acquisti di beni di cui alla lett. d) del co.6 dell'art.17 del DPR n.633/72 (una volta ottenuta l'autorizzazione dell'organo comunitario competente).

⇒ Caso 2: acquisti con Iva indetraibile

Manutenzione auto aziendale = 1.000 + Iva (20%, per semplificazione)

% detrazione Iva = 40%

TB11	400	20	80
TB15 Acquisti e importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta	600		

Seminario di 1 giornata e numero chiuso (disposizione a banche)

## SOCIETÀ DI PERSONE, IMPRESE INDIVIDUALI E IMPRESE FAMILIARI

Scelta degli strumenti per la gestione dell'impresa, aspetti civilistici e particolarità fiscali

Orario: 9.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

<b>TREVISO</b> Hotel Maggior Consiglio 07 novembre 2011	<b>VERONA</b> Hotel Holiday Inn 09 novembre 2011	<b>MILANO</b> Hotel Michelangelo 14 novembre 2011	<b>FIRENZE</b> Hotel Albani 23 novembre 2011	<b>BOLOGNA</b> Zanhotel europa 28 novembre 2011
---------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------	----------------------------------------------------	-------------------------------------------------------

**QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE**  
**€ 175,00 + IVA 21%**  
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

**EUROCONFERENCE\*** SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE  
Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

**L'Agenzia risponde ai quesiti Iva sulle unità da diporto***a cura di Fabio Garrini***La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate**

Con la [C.M. n.43/E](#) del 29 settembre 2011 l'Agenzia delle Entrate torna sulle questioni riguardanti il trattamento Iva dei contratti relativi all'utilizzo delle imbarcazioni da diporto. Non si tratta certo del primo intervento dell'Agenzia sul punto, visto che constano diversi interventi volti a regolamentare un settore dove non è raro che gli operatori economici si infilino nelle "pieghe del sistema" per sottrarsi all'imposizione indiretta; peraltro settore nel quale, si deve dirlo, non è neppure troppo facile districarsi.

La circolare in commento, conferendo al documento un elemento di stretta attualità, non perde l'occasione per segnalare come sia intento dell'Amministrazione Finanziaria prestare attenzione alle imbarcazioni intestate a società, anche alla luce delle recenti disposizioni introdotte dalla Manovra di Ferragosto (D.L. n.138/11) volte a colpire le intestazioni fittizie di beni:

- in prima battuta si segnala la stretta sulle società di comodo (art.2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*) che si è sostanziata in un incremento dell'aliquota Ires applicabile alle società di comodo (che passa dal 27,5% al 38%), e nell'introduzione di un'ulteriore situazione che innesca lo *status* di non operatività (con le relative ben note conseguenze di cui all'art.30 della L. n.724/94), ossia il reiterarsi della perdita per 3 periodi d'imposta consecutivi (ovvero, in alternativa, due esercizi in perdita ed uno inferiore al reddito minimo);
- in seconda battuta si deve ricordare la previsione (art.2, commi da 36-*terdecies* a 36-*duodevicies*) che impone l'indeducibilità in capo alla società o alla ditta individuale dei costi relativi a beni utilizzati dai soci o dai familiari, abbinata con la parallela disposizione che impone la rilevazione in capo a tali soggetti di un reddito diverso pari alla differenza tra valore normale e corrispettivo pagato. Utilizzi "privati" che dovranno essere oggetto di specifica comunicazione all'Amministrazione Finanziaria. Sotto tale profilo la Manovra non individua esattamente i beni che possono essere oggetto di tale trattamento, posto che comunque nessuno aveva dubbi circa il fatto che le imbarcazioni da diporto fossero beni interessati dalle nuove disposizioni (come gli autoveicoli, gli immobili a destinazione abitativa e gli aeromobili).

Si nota, poi, come l'art.4, co.5 del DPR n.633/72, già prevedeva una disposizione volta a colpire l'utilizzo "privato" di beni sociali attraverso il disconoscimento in capo alla società della soggettività passiva Iva, con la conseguenza che gli eventuali corrispettivi incassati per l'utilizzo risultano fuori dal campo di applicazione dell'imposta, quindi l'Iva pagata sul costo di acquisto e sui costi di gestione del bene (l'imbarcazione nel caso di specie) risulta indetraibile.

**Territorialità e percentuali forfettarie**

La prima questione esaminata dalla circolare riguarda il coordinamento della disciplina relativa all'applicazione dell'Iva per le imbarcazioni da diporto con i principi di territorialità per le prestazioni di servizi introdotti dal D.Lgs. n.18/10 a decorrere dal 1/1/2010 (si tratta della revisione dell'art.7 del DPR n.633/72, oggi articolato negli articoli da 7 a 7-*septies*). Peraltro, sul tema consta un intervento congiunto di Assilea (associazione italiana *leasing*) – Ucina (confindustria nautica) – Capitaneria di Porto e Agenzia delle Entrate per



analizzare la materia, già oggetto di commento sulle pagine della presente rivista, al quale si rinvia per riflessioni più dettagliate riguardanti la territorialità per le locazioni finanziarie di imbarcazioni<sup>4</sup>.

In materia di deroghe alla disposizione generale riguardante la territorialità (art.7-ter DPR n.633/72), le prestazioni di locazione finanziaria di mezzi di trasporto sono richiamate da due disposizioni:

<b>7-quater co.1 lett. e)</b>	⇒	<i>“le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine [da intendersi, a norma della lett. g) dell’art.7, come il possesso o l’uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti, n.d.a.], di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all’interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”</i>
<b>7-sexies co.1 lett. e)</b>	⇒	<i>“le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine [quindi per i natanti superiodi ai 90 giorni, n.d.a.], di mezzi di trasporto, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti passivi stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate”. Tale disposizione dovrebbe mutare nuovamente dal 2013.</i>

Una volta stabilita la regola si deve osservare come esistono oggettive difficoltà nel rilevare il reale utilizzo dell’unità da diporto, all’interno e al di fuori delle acque territoriali della Comunità Europea. Si precisa che per “acque territoriali” si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince dall’art.3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare e dall’art.2, co.2, del Codice della Navigazione. Peraltro, alla predetta Convenzione si è recentemente richiamata anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con [sentenza del 29 marzo 2007](#), in causa C-111/05, al fine di precisare il confine geografico entro il quale gli Stati membri possono legittimamente esercitare il proprio potere impositivo.

Si pensi alla concreta difficoltà della società di *leasing* che, al momento dell’emissione di ciascuna fattura di canone, dovrebbe preoccuparsi di monitorare l’utilizzo dell’imbarcazione: circostanza non certo agevole. Proprio a tale fine l’Agenzia delle Entrate, in collaborazione con il Ministero dei Trasporti, ha stilato una tabella di forfetizzazione della possibilità di utilizzo extracomunitario dell’imbarcazione, in base ad alcune caratteristiche tecniche delle unità da diporto: più la barca ha dimensioni rilevanti (al riguardo sono proposte due scale distinte a seconda che si tratti di barca a motore ovvero a vela), maggiore è il presumibile utilizzo extraterritoriale e, di conseguenza, minore è la quota di corrispettivo da assoggettare ad Iva

Con la C.M. n.43/E/11 l’Agenzia delle Entrate **conferma la validità** di quanto già affermato nei precedenti provvedimenti di prassi (in particolare con la [C.M. n.49/E](#) del 7 giugno 2002, successivamente integrata dalla [C.M. n.38/E](#) del 22 luglio 2009). Possono ritenersi ancora applicabili le forfetizzazioni alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell’operazione è collegata all’utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea

<sup>4</sup> Cfr. F. Garrini, “Guida alle agevolazioni Iva per il leasing nautico” in La Circolare Tributaria, n.41 del 25 ottobre 2010

(quindi occorre riferirsi ai citati art.7-*quater*, co.1, lett. e) e 7-*sexies*, co.1, lett. e). Nelle tabelle che seguono si riportano **le percentuali di forfetizzazione** previste dalla C.M. n.49/E del 7 giugno 2002 che ha rettificato quelle precedentemente introdotte ad opera della C.M. n.76/E del 2 agosto 2001.

Le due tabelle, distinte per tipologia di imbarcazione (a motore e a vela), prevedono oltre alla percentuale di forfetizzazione anche la quota di corrispettivo imponibile e quella che viene definita "IVA equivalente" ossia la percentuale di Iva applicata in relazione al totale del corrispettivo del canone. In realtà l'aliquota Iva è sempre e comunque quella ordinaria, mentre ciò che cambia è la porzione di corrispettivo sulla quale questa deve essere applicata.



Nota bene: le tabelle riportate sono quelle estrapolate dalla C.M. n.49/E/02 e quindi l'Iva equivalente prevista in tali tabelle è quella calcolata prendendo a riferimento l'aliquota ordinaria del 20% vigente *ratione temporis*; occorre pertanto considerare che dal 17 settembre 2011 l'aliquota ordinaria è passata al **21%** e quindi per le prestazioni effettuate a decorrere da tale data tali percentuali vanno conseguentemente aggiornate.

Imbarcazioni da diporto a <b>MOTORE</b>			
Lunghezza	Percentuale utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie	Percentuale imponibilità	Iva equivalente
fino a 7,50 metri	10%	90%	18%
da 7,51 a 12 metri	40%	60%	12%
da 12,01 a 16 metri	50%	50%	10%
da 16,01 a 24 metri	60%	40%	8%
oltre 24 metri	70%	30%	6%

Imbarcazioni da diporto a <b>VELA</b>			
Lunghezza	Percentuale utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie	Percentuale imponibilità	Iva equivalente
fino a 10 metri	40%	60%	12%
da 10,01 a 20 metri	50%	50%	10%
da 20,01 a 24 metri	60%	40%	8%
oltre 24 metri	70%	30%	6%

Occorre ricordare che il regime di favore esaminato opera con esclusivo riferimento ai canoni periodici (così come all'eventuale maxicanone iniziale), ma non anche al riscatto pagato al termine del contratto di leasing: l'operazione di riscatto è infatti configurabile quale cessione di beni e, di conseguenza, soggetta all'ordinario regime Iva. Trattandosi di cessione da parte di operatore nazionale a soggetto privato, la base imponibile a cui applicare l'aliquota del 20% (21% per le operazioni effettuate a decorrere dal 17/9/2011) sarà l'integrale corrispettivo. Proprio per fruttare al massimo l'agevolazione consistente nella limitata imponibilità dei canoni, nella prassi dei *leasing* nautici è previsto un prezzo di riscatto di bassissimo ammontare.

Si segnala, comunque, che l'Agenzia delle Entrate, nel corso del 2009, ha stabilito dei parametri che rendono "sospetto" un contratto, in particolare: maxicanone iniziale superiore al 40% del corrispettivo della locazione, garanzie monetarie o costituzione di pegni che di fatto annullano il rischio della locazione, così come una durata del contratto inferiore ai 48 mesi (ovvero la riduzione, successiva alla stipula, della durata al di sotto di tale arco temporale).

Peraltro, in tema di territorialità, il documento di prassi in commento interviene per chiarire il trattamento in un caso non espressamente previsto dalla nuova articolazione dell'art.7 del DPR n.633/72, così come modificato dal 1/1/2010: si tratta del **noleggio a breve termine, con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità**. Secondo l'Agenzia, l'art.7-*quater*, lettera e) DPR n.633/72 prevede che siano territoriali in Italia le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine quando i mezzi di trasporto:

*“sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità.” e “quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”.*

Pertanto, conclude l'Agenzia, la prestazione di noleggio a breve termine con messa a disposizione della imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità non è menzionata tra quelle che la norma qualifica come territorialmente rilevanti in Italia: l'operazione si deve considerare territorialmente non rilevante.

Inoltre, sempre con riferimento agli aspetti riguardanti la territorialità, l'Agenzia si sofferma sulle prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto in caso di **messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità**: per stabilirne la quota rilevante in Italia, non è possibile utilizzare la percentuale stabilita nella C.M. n.11/420390 del 7 marzo 1980 in tema di spese di trasporto internazionale. Tale documento recava infatti una forfetizzazione della quota di corrispettivi imponibile corrispondente alla percorrenza nel mare territoriale nella misura del 5% rispetto ad ogni complessivo trasporto. Le previsioni dell'art.7-*quater*, lett. e) sono invece prestazioni di locazione e noleggio, non assimilabili alle prestazioni di trasporto, oggetto specifico della richiamata C.M. n.11/420390 del 1980.

### **Non imponibilità**

Dopo aver esaminato gli aspetti riguardanti la territorialità delle operazioni non resta che valutarne eventuali profili di non imponibilità: un'operazione, infatti, prima di tutto va analizzata sotto il profilo della rilevanza territoriale e, una volta accertato che si tratta di una operazione rilevante nel territorio dello Stato, si deve verificare se a questa occorra applicare l'Iva, oppure se vi sia una qualche disposizione che ne stabilisca la non imponibilità. In particolare la disposizione di non imponibilità sotto analisi è l'art.8-*bis* del DPR n.633/72:

#### **L'articolo 8-bis**

“Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art.8:

- a)** le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. n.50/71;
- b)** le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- c)** le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- d)** le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento;
- e)** le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento,

arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b).

Le disposizioni del secondo e terzo comma dell'art.8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa.

Il primo aspetto esaminato è quello riguardante la **locazione delle unità da diporto**, ricordando comunque che malgrado l'art.8-*bis* preveda ancora una esplicita esclusione di tali imbarcazioni, detta disposizione deve intendersi superata (sul punto si veda la [R.M. n.94/E/02](#)) a seguito dell'entrata in vigore dell'art.15 L. n.171/89, che ha previsto che *"le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio"*. Non imponibilità applicabile a patto che l'utilizzo di esse avvenga nell'ambito di attività commerciali. Al riguardo l'Agenzia ritiene che il regime di non imponibilità per l'impiego commerciale possa tornare applicabile anche per le imbarcazioni che risultano iscritte in un registro diverso<sup>5</sup> dal Registro internazionale di cui all'art.3 della L. n.172/03.

Il quesito posto all'Agenzia riguarda la possibilità di considerare la non imponibilità anche per la locazione di unità da diporto e non solo per il noleggio<sup>6</sup> come stabilito dalla precedente prassi amministrativa. Sul punto l'Agenzia, valutando le nuove previsioni in tema di nautica da diporto approvate con il D.Lgs. n.171/05, osserva che se l'imbarcazione, oggetto tanto di locazione quanto di noleggio, è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto e da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo, risulta applicabile il regime di non imponibilità.

In particolare, sul punto l'Agenzia puntualizza il fatto che la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali. Quindi, se una nave viene data in locazione (così come altre prestazioni) a persone che l'utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, risulta applicabile il normale regime di imponibilità, con applicazione dell'Iva ordinaria (ovviamente, occorre ricordarlo, se l'operazione è territorialmente rilevante).

Il secondo aspetto valutato riguarda la possibilità di applicare il regime di non imponibilità nel caso in cui l'**utilizzo dell'imbarcazione avvenga ad opera dei soci o familiari**. Tale disposizione si interseca con la previsione contenuta nell'art.4, co.5 del DPR n.633/72, già richiamata in apertura del presente contributo: non costituisce attività commerciale la gestione di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare del mezzo da diporto ai soci o partecipanti, anche indirettamente. Premesso che la verifica deve essere condotta con riferimento ad ogni singola imbarcazione, sotto tale profilo l'Agenzia osserva che:

<sup>5</sup> In particolare, ai fini della non imponibilità, risulterà indispensabile che: le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto e le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici circondariali marittimi, dagli uffici della motorizzazione civile. In linea generale i natanti potranno fruire del regime di non imponibilità solo ove siano comunque immatricolati nei registri, alla stregua di imbarcazioni. Solo l'iscrizione, infatti, autorizza la navigazione oltre 12 miglia e attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali.

<sup>6</sup> Al riguardo si rammenta che mediante il contratto di noleggio il noleggiante, a fronte del corrispettivo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione, ovvero la navigazione ordinata dal noleggiatore, mantenendo la conduzione tecnica dell'unità e mantenendo alla sue dipendenze l'equipaggio. Diversamente il contratto di locazione ha ad oggetto il trasferimento della disponibilità del bene a favore del conduttore, che si assume ogni rischio connesso alla navigazione.

- qualora l'attività sia rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l'uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato, comunque non vi è soggettività passiva, in quanto l'attività commerciale presume introiti con carattere di stabilità: il che comporta, conseguentemente, che i canoni pagati dai soci sono al di fuori del campo di applicazione dell'Iva, ma viene pregiudicata la detrazione dell'imposta in capo alla società;
- se invece l'attività è rivolta tanto a soci (e soggetti a questi riconducibili) quanto a terzi, comunque a valori di mercato, la non imponibilità è concessa a patto che vi sia prevalenza dell'attività verso terzi, da valutare sia in termini di giorni di utilizzo dell'unità da diporto, quando di ammontare dei corrispettivi fatturati (in particolare, con verifica sul biennio precedente), salva comunque la possibilità di dimostrare la presenza di altri elementi la cui presenza può far ritenere legittima l'applicazione del regime di non imponibilità (quali il fatto che l'unità da diporto sia affidata ad un *broker* indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato, che l'attività di noleggio e/o locazione dell'unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento), che sia dimostrato l'effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall'effettiva stipulazione di contratti – es. dal buon esito delle trattative –).

Più in generale, il regime di non imponibilità si applica anche agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo collegati agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi clienti, nonché alle prove o dimostrazioni in mare, questo a patto che tali unità da diporto siano utilizzate quali beni strumentali all'esercizio di attività commerciale (per es. il noleggio). Al contrario, non possono beneficiare della non imponibilità gli acquisti di carburante e altre forniture di bordo effettuati da soggetti che considerano tali beni quali rimanenze (ossia i costruttori), così come da coloro che su tali beni effettuano interventi di manutenzione / riparazione.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



# ASSOCIAZIONI CULTURALI: COME GESTIRLE

**AUTORI:**  
G. Martinelli  
C. Musuraca

**EDIZIONE:**  
Ottobre 2011

**PREZZO**  
**€ 40,00** (IVA inclusa)

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**







Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze



### ***Il principio di inerenza delle spese di pubblicità e rappresentanza***

#### **Il quadro normativo**

Tra i principi cardine su cui poggia la determinazione del reddito d'impresa assume un ruolo fondamentale il principio di inerenza. Attraverso tale principio, il Legislatore vuole evitare che determinate spese, attinenti più alla sfera personale che a quella dell'attività, siano portate in deduzione<sup>7</sup>.

#### **L'INERENZA**

L'inerenza è prevista dal nostro ordinamento dal co.5 dell'art.109 del Tuir, il quale stabilisce che i costi sono deducibili *“se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi”*.

Da quanto stabilito, affinché un costo sia deducibile è necessario che sussista un'interrelazione tra lo stesso e “l'attività” produttiva di ricavi. Tuttavia, ciò non significa che i costi siano direttamente correlati con i ricavi imponibili effettivi.

Infatti, la stessa Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato che l'inerenza non è certo direttamente legata al conseguimento immediato di “ricavi”, bensì “all'attività d'impresa” intesa in senso lato, come attività potenzialmente produttiva di reddito. In questa ottica è stata ad esempio sancita la deducibilità di costi ed oneri sostenuti in proiezione futura anche se i ricavi non si realizzano nell'immediato<sup>8</sup>.

L'inerenza, dunque, non può essere giudicata in base all'economicità della singola operazione, bensì va giudicata in relazione allo scopo ultimo perseguito, che è sempre quello della produzione di possibili ricavi, anche se questi, per condizioni sfavorevoli o per errori di strategia, non si verificano affatto.

Ciò premesso, nella pratica risulta spesso non agevole determinare se e in quale misura beni o servizi siano stati utilizzati per finalità imprenditoriali oppure extra-imprenditoriali. Una prima analisi potrebbe essere condotta sulla natura del bene o servizio. Infatti, spese di cancelleria, di consulenza amministrativa, ecc. per loro natura si considerano inerenti all'attività d'impresa, salvo dimostrare che tali costi erano destinati ad un'utilizzazione estranea all'impresa.

L'esame della natura della spesa, tuttavia, non è sufficiente per considerare soddisfatto il requisito dell'inerenza. L'elemento determinante per esprimere un giudizio sull'inerenza rimane il collegamento con **l'attività d'impresa**. In particolare, dovranno essere considerate le **dimensioni dell'impresa**, le **caratteristiche della clientela**, ecc. Ad esempio, l'acquisto di posate d'argento sarà certamente inerente per un ristorante di lusso, mentre lo stesso acquisto potrebbe considerarsi non inerente per un negozio di abbigliamento.

Abbiamo visto che affinché una spesa possa considerarsi inerente, non è necessario che la stessa sia correlata direttamente ai ricavi effettivi. La correlazione deve bensì sussistere con l'attività d'impresa da cui derivano ricavi anche prospettici.

<sup>7</sup> “I costi concettualmente deducibili, ai fini della determinazione del reddito, sono esclusivamente quelli attinenti all'attività da cui il reddito stesso deriva, e non a consumi o investimenti privati dell'imprenditore o di terzi”. R. Lupi, *“Il reddito d'impresa”*, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, pag.89.

<sup>8</sup> Cfr. C.M. n.30/83; R.M. n.9/1603/85.

Pertanto, pare logico affermare che l'Amministrazione Finanziaria non potrà negare la deducibilità di un costo per il semplice fatto che a posteriori l'operazione si è rivelata un "cattivo affare". In sostanza, una volta riconosciuto il rapporto che lega un costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione non può sindacare le scelte imprenditoriali.

Pertanto, per verificare l'inerenza di una determinata spesa è necessario porre la natura della stessa in rapporto all'attività imprenditoriale. Una volta riconosciuto il rapporto che lega un costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione Finanziaria non può sindacare in merito alle scelte imprenditoriali e disconoscere il costo per mancanza di inerenza.

Qualche perplessità rimane nel caso di una spesa che appare al limite della ragionevolezza come ad esempio il parrucchiere che acquista rubinetteria d'oro.

In tale evenienza si potrebbe giustificare un sindacato di merito sulla menzionata discrezionalità dell'imprenditore. Tuttavia, anche in questo caso, per negare l'inerenza occorre che in concreto sia addirittura configurabile, tra le esigenze aziendali e le caratteristiche della spesa, una discrepanza così manifestamente abnorme da far ritenere oltrepassata la sfera di discrezionalità dell'imprenditore. In sostanza, nonostante la spesa sia relativa all'attività, si esce fuori da un bisogno imprenditoriale per ricadere nella sfera personale.

Dunque, la correlazione con l'attività rimane l'unico criterio in base al quale può essere giudicata l'inerenza di costo.

#### **La differenza tra spese di pubblicità e rappresentanza**

Il giudizio in merito al requisito di inerenza ricorre frequentemente con riferimento alle spese con finalità promozionali, quali, tipicamente, le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza.

La corretta individuazione delle due tipologie di spese è di notevole rilevanza in ragione della diversa disciplina fiscale a cui sono sottoposte (prevista dall'art.108 del Tuir). Infatti, mentre le spese di pubblicità sono interamente deducibili dal reddito imponibile, nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi, le spese di rappresentanza sono soggette a maggiori limitazioni in merito allo loro deducibilità.

Il Tuir, tuttavia, dopo aver stabilito i criteri di deducibilità, non fornisce una definizione delle predette spese e, pertanto, occorre rifarsi ad altre fonti, con particolare riferimento a quanto proposto dalla giurisprudenza.

In linea di principio, come chiarito più volte dalla Cassazione (in ultima [sentenza n.8679 del 8/2/2011](#)<sup>9</sup>) si possono definire:

- spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo,
- mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta.

Inoltre, sempre secondo la Cassazione, devono farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, mentre sono da considerarsi spese di pubblicità o propaganda quelle sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita dei propri prodotti.

L'Amministrazione Finanziaria ha individuato la principale caratteristica delle spese di pubblicità nella presenza di un rapporto sinallagmatico tra l'impresa e il soggetto

<sup>9</sup> Si vedano anche le Sentenze n.21270 del 07/08/2008, n.17602 del 27/06/2008, n.9567 del 23/04/2007.

incaricato dell'attività di pubblicità, e quindi nell'esistenza "di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di "dare" o "facere" a carico dello stesso"<sup>10</sup>.

Le spese di pubblicità si caratterizzerebbero dunque per l'esistenza di un rapporto corrispettivo tra le due parti contraenti, "la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta"<sup>11</sup>.

🍃 L'elemento che distingue le spese di rappresentanza rispetto alle spese di pubblicità è l'attribuzione gratuita di utilità specifiche a singoli soggetti, senza che sia dovuta una particolare controprestazione.

Tale affermazione si ricava dalla nuova disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza contenuta nell'attuale formulazione dell'art.108, co.2, del Tuir<sup>12</sup>, il quale, come è noto, prevede che "le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti" con apposito decreto ministeriale.

In particolare, il D.M. 19 novembre 2008, attuativo della disciplina sopra riportata, prevede che le spese di rappresentanza consistono in "erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

In sostanza, come chiarito dalla [R.M. n.9/204/92](#), le spese di rappresentanza sono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di floridezza, efficienza, con la specifica che queste spese devono essere gratuite, nel senso della mancanza di un corrispettivo o di una particolare prestazione da parte dei destinatari.

Allo scopo di accertare il principio di inerenza delle spese di rappresentanza, la Cassazione, con sentenza n.10349 del 5/12/2005, afferma l'opportunità di documentare la finalità promozionale delle spese sostenute allo scopo di evitare che le stesse siano definite "erogazioni liberali" e quindi non deducibili fiscalmente.

### **Quando le spese si considerano inerenti**

Una volta definite concettualmente le spese di pubblicità e di rappresentanza, è necessario verificare quando le stesse sono da considerarsi inerenti, posto che la loro deducibilità è subordinata all'esistenza di tale requisito.

Con riferimento alle **spese di pubblicità**, la [R.M. n.9/2113/80](#) ha precisato che tale requisito:

*"risiede nella ricorrenza di quel collegamento dei costi all'esercizio dell'impresa ed al loro precipuo riferimento ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa. Ne discende che, ove le spese di pubblicità, rispondano a tale requisito esse trovano titolo di deducibilità fiscale [...]".*

Sempre in merito all'inerenza delle spese di pubblicità, pare utile evidenziare alcuni principi enunciati dalla Cassazione con la [sentenza n.6502](#) del 19/05/2000. In particolare, secondo la Suprema Corte:

- a) il principio di inerenza può essere esteso anche a spese effettuate a fini promozionali, e quindi proiettate verso il futuro;
- b) la pubblicità non svolge più un ruolo meramente informativo dell'esistenza di un prodotto sul mercato, ma può essere utilizzata anche per sensibilizzare

<sup>10</sup> R.M. n.9/204/92.

<sup>11</sup> R.M. n.148/E/98.

<sup>12</sup> Come modificato dall'art.1, co.33, lett. p), della L. n.244/07.



preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora concretamente offerti;

- c) le spese pubblicitarie sono inerenti all'esercizio dell'impresa anche se sostenute prima dell'offerta del bene o del servizio al pubblico;
- d) non rileva neppure che alle spese pubblicitarie effettuate non siano, nell'immediato, corrisposte realizzazioni concrete; anche gli atti finalizzati a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento o il rafforzamento di una data attività economica sono infatti parte integrante dell'attività imprenditoriale;
- e) l'ufficio non può sindacare la portata dell'inerenza delle spese pubblicitarie all'attività d'impresa, ove quelle spese siano oggettivamente rapportate al nome e all'oggetto dell'impresa e inquadrate nello svolgimento e nello sviluppo dell'attività aziendale.

Sul punto, la Cassazione, con la [sentenza n.10662](#) del 10/10/1991, ha ritenuto sussistente il requisito di inerenza anche per la cosiddetta pubblicità redazionale, vale a dire quella che, pur essendo pagata dall'imprenditore, è presentata come opinione del giornalista o come notizia obiettiva. Infatti, secondo la Corte, tale tipo di pubblicità svolge una indubbia funzione di incentivo alle vendite, e pertanto ha le caratteristiche della "spesa inerente" all'attività imprenditoriale. Inoltre, viene chiarito che la pubblicità svolta a favore di un intero settore merceologico (nel caso di specie il cemento) e non del prodotto specifico dell'impresa dà luogo ad una spesa deducibile qualora l'impresa occupi una posizione "leader" sul mercato.

Per quanto riguarda le **spese di rappresentanza**, il concetto di inerenza è individuato dall'art.1, co.1, del D.M. 19 novembre 2008. Nello specifico, rispettano il requisito dell'inerenza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi se "effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni".

Al riguardo, al punto 3.2 della [C.M. n.34/E/09](#), è stato affermato che:

*"le **finalità promozionali** richieste dalla norma consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali".* Inoltre, sempre al punto 3.2 della C.M. n.34/E citata, è stato sostenuto che *"nel concetto di **finalità di pubbliche relazioni** devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi"* ed è stato ricordato che la relazione illustrativa al decreto 19 novembre 2008 fa espresso riferimento *"all'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc."*, per cui *"possono essere qualificate come spese di rappresentanza non solo le erogazioni gratuite a favore di clienti, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse ad intrattenere pubbliche relazioni"*.

Quanto precede conferma le nostre precedenti considerazioni:

il requisito di inerenza deve essere individuato nel collegamento della spesa sostenuta con l'attività aziendale. Mancando tale collegamento, il costo è da considerarsi indeducibile poiché sostenuto per interessi personali o extra-imprenditoriali. L'interrelazione con l'attività d'impresa deve essere verificata caso per caso, tenendo conto del tipo di attività, delle caratteristiche della clientela, sia attuale che prospettica, del settore merceologico di riferimento, ecc.


#### **Il collegamento con l'attività: il caso di una società operante nel settore della moda**

Un caso particolare in cui il giudizio sull'inerenza di determinati costi promozionali ha tenuto conto delle particolari caratteristiche dell'attività è preso in considerazione dalla [sentenza della CTR di Milano n.113/28 del 5 luglio 2011](#).

Il caso riguardava una società operante nel mondo della moda a cui era stata contestata sia la deducibilità di determinate spese promozionali per mancanza di inerenza sia la deduzione di spese di pubblicità riqualficate dall'Ufficio come spese di rappresentanza.

In particolare, l'Ufficio sosteneva la non inerenza delle spese sostenute per viaggi offerti ad ospiti vip, spese relative a costi di ristorazione costituite da ricevute fiscali non intestate, costi sostenuti per parrucchieri e truccatori, omaggi ad ospiti importanti nel campo della musica leggera.

Inoltre, i verificatori avevano provveduto a riqualficare, quali spese di rappresentanza, i costi sostenuti per servizi resi da società americane e inglesi per pubbliche relazioni, dedotti dalla società come spese pubblicitarie.

 La Commissione Tributaria Regionale ha riconosciuto il requisito di inerenza delle predette spese sulla base della particolare attività svolta dalla società.

Infatti, le società operanti della moda adottano strategie di *marketing* del tutto peculiari rispetto alle normali società industriali o commerciali, in quanto:

*“mentre nei settori dei beni di largo consumo il modello comunicativo consiste essenzialmente nell'individuare i bisogni dei consumatori al fine di realizzare prodotti in grado di soddisfarli, nel mondo della moda il modello comunicativo seguito dalle aziende del settore consiste nell'associare al marchio che contraddistingue i prodotti aziendali (o, meglio ancora, costruisce intorno ad esso) un mondo che si caratterizza e si identifica con uno stile di vita immediatamente riconoscibile e, per ciò stesso, distinto”.*

A tal fine, assume un ruolo di notevole importanza l'associazione del marchio con personaggi famosi dello spettacolo, dello sport o della musica. Per tale motivo, è prassi da parte degli stilisti omaggiare le celebrità con abiti griffati con il marchio aziendale, affinché gli stessi siano indossati in occasione di eventi mondani, influenzando così le scelte dei consumatori che si identificano con i propri idoli.

Pertanto, la Commissione ha ritenuto tali spese interamente deducibili perché da considerare quali spese di pubblicità o costi inerenti.

In sostanza, il Collegio ha verificato in primo luogo l'inerenza delle predette spese poiché collegate alla particolare attività svolta dalla società e, in secondo luogo, ha ritenuto di comprendere le stesse nella categoria delle spese di pubblicità.

Evidentemente, oltre a ritenere tali spese direttamente collegabili ad un probabile incremento delle vendite, è stato ravvisato una particolare “controprestazione” da parte dei personaggi famosi omaggiati degli abiti griffati e, cioè, l'esibizione di tali abiti nelle occasioni pubbliche.



### **La corretta contabilizzazione dei ricavi del settore fotovoltaico**

#### **Lo sviluppo del fotovoltaico**

La produzione di energia da fonti rinnovabili si è sviluppata, soprattutto, grazie al sistema incentivante messo in atto da parte del nostro Governo e, sebbene a seguito dell'emanazione del cosiddetto IV Conto Energia, il *business* fotovoltaico abbia ormai un *appeal* ridotto, è normale vedere distese di pannelli nei campi e sui tetti.

Come detto, lo sviluppo del settore è dovuto, in larga misura, al sistema incentivante adottato dal nostro Legislatore, gli incentivi consistono nell'erogazione di una tariffa incentivante ai produttori di energia quale ulteriore entrata rispetto a quella derivante dalla cessione dell'energia prodotta in esubero, oltre le proprie esigenze, tramite vendita diretta ed indiretta (ritiro dedicato), ovvero servizio di scambio sul posto (di seguito SSP). Infatti, è di tutta evidenza che il contribuente potrà non solo limitarsi ad un mero autoconsumo dell'energia pulita prodotta, ma potrà cedere quella esuberante o addirittura non prevederne nemmeno un utilizzo "personale".

Con il presente intervento, dopo aver delineato le caratteristiche principali delle varie forme di ricavo dei produttori di energia rinnovabile, analizzeremo il trattamento fiscale delle stesse e le connesse modalità di contabilizzazione.

#### **Genesi e natura della tariffa incentivante**

La Direttiva comunitaria 2001/77/CE del 27 settembre 2001 rappresenta, almeno fino a tutto il 2011, la normativa di riferimento per la politica comunitaria in tema di energie rinnovabili. L'Unione europea, conscia del ridotto sfruttamento dell'energia da fonti rinnovabili e del conseguente sempre maggior inquinamento, ha ammesso l'utilizzo di sistemi incentivanti da parte dei singoli Stati membri. L'Italia ha recepito la Direttiva comunitaria richiamata tramite il D.Lgs. n.387/03 il cui art.3 precisa come le principali misure a livello nazionale per promuovere l'aumento del consumo elettrico da fonti rinnovabili siano:

- il cosiddetto "*decreto Bersani*" con cui sono stati istituiti i certificati verdi, D.Lgs.n.79/99;
- i provvedimenti emanati a seguito della ratifica, per mezzo della L. n.120/02, del protocollo di Kyoto;
- le disposizioni da emanarsi ai sensi dello stesso D.Lgs. n.387/03.

L'articolo 7 del D.Lgs. n.387/03, a tal proposito prevedeva che "*entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministero delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio, d'intesa con la Conferenza unificata, adotta uno o più decreti con i quali sono definiti i criteri per l'incentivazione della produzione di energia elettrica da fonte solare*".

Gli incentivi erano individuati in una "specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tale da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio".

Tale previsione è stata attuata con il D.M. 28 luglio 2005, il cosiddetto "I Conto Energia" a cui sono seguiti altri, fino ad arrivare al tanto discusso IV Conto, emanato, quest'ultimo in attuazione del D.Lgs. n.28/11.

## Trattamento fiscale e contabile della tariffa incentivante

L'Agenzia delle entrate con la [C.M. n.46/E/07](#) ha analizzato il corretto trattamento fiscale da riservare sia alla tariffa incentivante che ai ricavi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta. Per quanto attiene la tariffa incentivante, la sua corretta qualificazione fiscale permette di procedere ad una precisa contabilizzazione della stessa.

Infatti, tralasciando l'ipotesi di contribuente soggetto privato, l'Agenzia ha precisato come essa, se percepita nell'esercizio di impresa, arte o professione, rappresenti un contributo a fondo perduto che viene percepito in assenza di una controprestazione. La circolare prosegue affermando l'atecnicità della denominazione data dal Legislatore in quanto la tariffa non rappresenta un corrispettivo a fronte di una prestazione da parte del responsabile dell'impianto ma una somma erogata per ristorare il titolare dell'impianto dei costi sostenuti per la costruzione dell'impianto medesimo e di quelli di esercizio.

La definizione comporta l'esclusione della tariffa dal campo di applicazione Iva essendo riconducibile tra le cessioni di denaro e crediti in denaro di cui all'art.2, co.3, lett.a) del DPR n.633/72 e questo indipendentemente dal soggetto percettore, poiché viene a mancare il presupposto oggettivo<sup>13</sup>.

Ulteriore tematica attinente la tariffa incentivante, una volta che la stessa viene inquadrata quale contributo, è l'applicabilità alla stessa, in sede di erogazione, di una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4%, ai sensi dell'art.28, co.2, DPR n.600/73.

L'Agenzia delle Entrate, con la richiamata C.M. n.46/E/07 ha previsto l'applicabilità della ritenuta in quanto, il richiamo generico, tra i soggetti tenuti all'applicazione della stessa, agli "enti privati" comporta l'inclusione delle società per azioni, *"anche se non risultati dalla trasformazione degli enti creditizi pubblici, che erogano contributi pubblici"* e quindi anche del GSE-Spa.

Limitazione all'applicazione della ritenuta si ha nel caso di contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali, ma la tariffa incentivante tale non è in quanto ha lo scopo di compensare i costi sostenuti per l'utilizzo degli impianti e come tale va ricompresa tra quelli in conto esercizio<sup>14</sup>.

In altri termini si può concludere affermando che il GSE applicherà la ritenuta a titolo di acconto del 4% tutte le volte che la tariffa viene erogata a imprese ed enti non commerciali in riferimento ad impianti che attengono l'attività commerciale. In caso contrario la ritenuta non deve essere applicata.

A questo punto è possibile ultimare il quadro di riferimento fiscale relativo alla tariffa incentivante evidenziando il corretto trattamento ai fini dell'imposizione diretta.

Seguendo il canovaccio della C.M. n.46/E/07 è necessario differenziare i soggetti percipienti in:

1. persona fisica o ente non commerciale che utilizza l'impianto a soli fini privati per i quali la tariffa non rileva ai fini reddituali;
2. persona fisica o ente non commerciale che vende l'energia prodotta in eccesso, per cui è necessario suddividere la casistica in funzione della potenza nominale dell'impianto:
  - a) nel caso di impianti con potenza inferiore ai 20 Kw, posti al servizio dell'abitazione o della sede sociale la tariffa non sarà mai imponibile. Al contrario, in tutte le altre fattispecie la tariffa rileverà, proporzionalmente alla quantità di energia ceduta, quale ricavo ai sensi dell'art.85 Tuir. In maniera analoga, la tariffa concorrerà alla formazione della base imponibile Irap.
  - b) in presenza di impianti con potenza nominale superiore ai 20 Kw valgono le conclusioni di cui al caso precedente riferite agli impianti "generici", ovvero la tariffa rileverà, proporzionalmente alla quantità di energia ceduta, quale ricavo ai sensi dell'art.85 Tuir e concorrerà alla formazione della base imponibile Irap.

<sup>13</sup> In tal senso sia la C.M. n.46/E/07 che R.M. n.22/E/08.

<sup>14</sup> Vedasi R.M. n.193/E/02.

3. persona fisica o giuridica che realizza un impianto con scopi commerciali per i quali la tariffa incentivante, sia ai fini Irpef/Ires che Irap concorre integralmente alla determinazione della base imponibile;
4. lavoratore autonomo o associazione professionale: anche in questo caso è necessario differenziare a seconda dell'effettivo utilizzo che viene fatto. Infatti, in caso di utilizzo dell'energia esclusivamente per l'attività o di suo utilizzo promiscuo la tariffa non sarà fiscalmente rilevante. In caso di vendita dell'energia in eccesso, varranno le considerazioni precedentemente fatte al punto 2 e quindi la tariffa concorrerà proporzionalmente all'energia venuta.

Soggetto	Impianto	Utilizzo energia	Irpef/Ires	Irap	Iva	Ritenuta
Persona fisica ed enti non commerciali	qualsiasi	privato	NO	NO	NO	NO
Persona fisica ed enti non commerciali	< 20 Kw	privato	NO	NO	NO	NO
		vendita eccedenza	SI	SI	NO	SI
	> 20 Kw	qualsiasi	SI	SI	NO	SI
Persona fisica e giuridica a fini commerciali	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI	NO	SI
Lavoratore autonomo	qualsiasi	attività	NO	NO	NO	NO
	qualsiasi	promiscuo	NO	NO	NO	NO
	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI	NO	SI

Inquadrata la tariffa incentivante da un punto di vista fiscale è giunto il momento di dare conto della corretta rappresentazione contabile che della stessa deve essere fatta, ovviamente nelle fattispecie in cui ciò si rende necessario.

Come detto la tariffa è un contributo in conto esercizio che come tale verrà così contabilizzato:

- ➔ al momento in cui si riceve dal GSE la comunicazione dell'ottenimento della tariffa:

crediti vs/GSE	a Tariffa incentivante
----------------	------------------------

- ➔ al momento dell'incasso della tariffa incentivata (ipotizziamo per ovvi motivi che sia stata applicata al ritenuta da parte del GSE):

Diversi Banca c/c Crediti per ritenute subite (4%)	a Credito vs/GSE
----------------------------------------------------------	------------------

- ➔ infine, in sede di rilevazione delle imposte per l'anno di riferimento verranno stornate le ritenute:

Imposte d'esercizio	a Diversi Debiti tributari Crediti ritenute subite (4%)
---------------------	---------------------------------------------------------------

### **Trattamento fiscale e contabile della vendita di energia**

Come anticipato, il responsabile dell'impianto che non utilizza, in tutto o in parte, l'energia prodotta può procedere alla sua cessione, alternativamente attraverso:

- il c.d. servizio di scambio sul posto (SSP), modalità che incontra il limite di potenza dell'impianto che fino al 31 dicembre 2007 era individuato in 20 Kw ed in seguito elevato ai 200 Kw,
- la vendita ad un distributore direttamente o indirettamente tramite il ritiro dedicato.

La scelta tra le due tipologie di "cessione" dell'energia in esubero dipende soprattutto dalle finalità che l'utente intende perseguire: la vendita sarà privilegiata quando si intende intraprendere un'attività di natura commerciale, mentre lo SSP sarà preferito quando scopo principale è quello di autoconsumare l'energia prodotta.

⇒ Il contributo per lo scambio sul posto (SSP)

Lo SSP consiste in un servizio erogato da parte delle imprese distributrici di energia elettrica competenti nell'area territoriale in cui è sito l'impianto fotovoltaico. Ogni anno viene effettuata una verifica del saldo tra l'energia immessa in rete e quella utilizzata, il tutto a condizione che punto di immissione e di prelievo dell'energia coincidano.

A decorrere dal 1° gennaio 2009 sono variate, per effetto della [delibera n.74/2008](#) AEEG (Autorità per l'energia elettrica ed il gas), le modalità di funzionamento del servizio .

Gli utenti aderenti al servizio di scambio sul posto conferiscono integralmente l'energia prodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE ed acquistano, dal fornitore territorialmente competente, l'energia necessaria. In un secondo tempo il GSE provvederà a rimborsare il costo dell'energia acquistata, perché non dovuto, mediante un contributo in conto scambio quantificato periodicamente quale minore tra il controvalore dell'energia conferita e prelevata. Quando l'energia prodotta è superiore a quella acquistata, l'eccedenza viene riportata "a credito negli anni solari successivi compatibilmente con le disposizioni di cui all'art.6 del citato D.Lgs. n.387/03"<sup>15</sup>.

Del nuovo sistema di SSP si è occupata l'Agenzia delle Entrate con la [R.M. n.13/E/09](#) ove ha evidenziato come l'operazione appena descritta configura

*"un contratto di vendita di energia in base al quale l'utente s'impegna a conferire l'energia autoprodotta a GSE e quest'ultimo, al contempo, si obbliga a corrispondere all'utente stesso un importo – il contributo in conto scambio – che assume natura di corrispettivo".*

Alla luce di tale ricostruzione, il documento di prassi rimanda a quanto precisato con la precedente C.M. n.46/E/07, motivo per cui avremo i seguenti diversi trattamenti fiscali del contributo:

1. impianti di persone fisiche ed enti non commerciali posti a servizio dell'abitazione o sede: il trattamento fiscale varia a seconda della potenza dell'impianto in quanto se inferiore a 20 Kw non si riscontra l'esercizio di un'attività commerciale e quindi il contributo non rileva ai fini fiscali. Al contrario, se l'impianto è di potenza nominale superiore ai 20 Kw, il contributo in conto scambio rappresenta un corrispettivo che rileva ai fini delle imposte dirette ed Iva;
2. impianti di persone fisiche ed enti non commerciali non posti a servizio dell'abitazione o sede: in questo caso il contributo rileva sempre ai fini delle dirette ed Iva;
3. impianti di imprenditori e soggetti Ires: anche in questo caso il contributo rileva sempre;
4. impianti di lavoratore autonomo: il contributo rileva con la particolarità che il contribuente dovrà tenere una contabilità separata ai sensi dell'art.36, co.4, DPR n.633/72 in quanto i corrispettivi derivano da un'attività diversa da quella professionale.

Soggetto	Collocazione impianto	Potenza	Irpef/Ires	Iva
Persona fisica ed enti non commerciali	a servizio abitazione o sede	< 20 Kw	NO	SI
		> 20 Kw	SI	SI
	Altro	qualsiasi	SI	SI
Persona fisica e giuridica a fini commerciali	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI
Lavoratore autonomo	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI con contabilità separata

<sup>15</sup> Delibera AEEG n.74/08.

### ⇒ La vendita di energia

L'energia prodotta in esubero può essere venduta dal responsabile dell'impianto fotovoltaico alternativamente:

- in via diretta presso la Borsa, previa iscrizione al Mercato dell'Energia elettrica;
- in via indiretta tramite il c.d. "ritiro dedicato" di cui alla delibera [AEEG n.280/07](#) richiamata. In questo caso, a prescindere dalla rete a cui l'impianto è collegato, è il GSE che procede al ritiro ed alla successiva vendita dell'energia immessa. Il corrispettivo della cessione di energia, in questo caso, se soggetto ad Iva, sconterà l'aliquota ridotta del 10% ai sensi del n.103 della Tabella A, Parte III allegata al DPR n.633/72. Nel caso di ritiro dedicato, solitamente viene calcolato da parte del GSE anche un corrispettivo per il servizio di trasmissione, stabilito in base ad un coefficiente di perdita di energia sulle linee di distribuzione determinato con delibera dell'[AEEG n.348/07](#) al quale si applica l'Iva con aliquota ordinaria del 21%.

Ai fini del corretto inquadramento fiscale dei corrispettivi derivanti dalla vendita, per semplicità, si richiama la suddivisione vista per la tariffa incentivante e quindi si avrà:

1. persona fisica o ente non commerciale: è necessario suddividere ulteriormente la casistica a seconda che l'impianto sia di potenza nominale superiore o inferiore ai 20 Kw.
2. Nel caso di impianti con potenza inferiore, se gli stessi sono posti al servizio dell'abitazione o della sede sociale la cessione rileverà ai fini delle imposte dirette quale reddito diverso ai sensi dell'art.67, co.1, lett. i) Tuir ma non sarà assoggettabile ad Iva non configurandosi un'attività commerciale abituale. In tutte le altre fattispecie i ricavi della cessione di energia esuberante rileveranno quali componenti positivi di reddito essendo riscontrabile un'attività d'impresa. Di conseguenza, i ricavi concorreranno anche alla formazione della base imponibile Irap. Ai fini Iva si dovrà emettere una fattura. In presenza di impianti con potenza nominale superiore ai 20 Kw valgono le conclusioni di cui al caso precedente riferite agli impianti "generici";
3. persona fisica o giuridica: i ricavi di vendita rileveranno ai fini Irpef/Ires, Irap ed Iva;
4. lavoratore autonomo o associazione professionale: anche in questo caso si rileva l'esercizio di un'attività commerciale con conseguente assoggettabilità Irpef, Irap ed Iva della cessione di energia.

Soggetto	Collocazione impianto	Potenza	Irpef/Ires	Iva
Persona fisica ed enti non commerciali	a servizio abitazione o sede	< 20 Kw	SI art.67, co.1, lett. I)	NO
	qualsiasi		SI	SI
	qualsiasi	> 20 Kw	SI	SI
Persona fisica e giuridica a fini commerciali	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI
Lavoratore autonomo	qualsiasi	qualsiasi	SI	SI con contabilità separata

Il GSE comunica al responsabile dell'impianto i ricavi della vendita di energia in esubero. In tal momento verrà emessa la fattura che verrà registrata in contabilità:

Crediti vs/GSE	a Diversi Corrispettivi per cessione energia elettrica ex artt.6 e 7 Delibera AEEG n.280/07 Iva vendite 10% Corrispettivo CTR ex art.13 Delibera AEEG n.348/07 Iva vendite 21%
----------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Quando il GSE accrediterà gli importi, si procederà alla chiusura della partita di credito

Banca c/c	a Crediti vs/GSE
-----------	------------------



### **Cassazione: l'accertamento anticipato è nullo anche in assenza di specifica sanzione**

#### **La normativa di riferimento e la posizione della giurisprudenza**

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente concede alla parte sottoposta a verifica fiscale un termine per comunicare osservazioni e richieste al fine di garantire la possibilità di interagire con l'Amministrazione Finanziaria prima che essa pervenga all'emissione di un avviso di accertamento. Il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. È questo l'importante arresto della Corte di Cassazione con la [sentenza n.18906](#) depositata il 16 settembre 2011. Si tratta di una pronuncia destinata a riverberare effetti sia per i numerosi giudizi tutt'ora in corso che per la futura attività di verifica ed accertamento delle imposte da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Il comma 7, dell'art.12, della L. n.212/00 era ormai da tempo sotto i riflettori della dottrina e della giurisprudenza. Come è noto, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento – recita la norma – non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Non sempre, però, tale termine – peraltro non espressamente sanzionato – è stato rispettato dal Fisco, che ha emesso l'avviso di accertamento prima dello scadere dei sessanta giorni senza segnalare o motivare l'urgenza che avrebbe giustificato tale comportamento. La conseguenza è stata che i contribuenti hanno eccepito la violazione della norma chiedendo all'organo giudicante l'annullamento dell'atto, motivando sulla base del noto principio, tipico del diritto amministrativo, dell'invalidità derivata, che sancisce l'illegittimità dell'atto finale se nella fase endoprocedimentale si sono verificate violazioni di norme procedurali.

Considerato che la norma prevede che l'accertamento non possa essere notificato prima che siano decorsi 60 giorni, si apre – come osservato dalla giurisprudenza – un vero e proprio *spatium deliberandi*, nel corso del quale non è consentita l'azione della Finanza, dovendosi garantire il diritto di difesa del contribuente ed attendere, quindi, l'eventuale produzione di una memoria.

Vero è che la norma non contiene nessuna espressa sanzione nei confronti dell'Ufficio che non si attiene a tali disposizioni – e tale circostanza porta l'Amministrazione Finanziaria a ritenere che la norma abbia carattere meramente “organizzatorio” – ma è altrettanto vero che l'Ufficio ha l'obbligo di effettuare un esame critico del processo verbale, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a recepire nell'atto impositivo il processo verbale senza tenere conto delle osservazioni del contribuente. Il fine del Legislatore – manifesto e condivisibile – consiste nel “costringere” l'Ufficio ad un'attività di lettura critica del processo verbale di constatazione e, se del caso, ad intervenire fattivamente nell'integrazione degli elementi di accertamento eventualmente errati o carenti, sulla base di precisi *input* forniti dalla parte.

Il divieto espresso di emettere l'avviso di accertamento prima della detta scadenza impone un dovere dell'Ufficio, la cui violazione travolge la finalità stessa della norma.



È da rilevare che il mancato rispetto dei 60 giorni non conduce *sic et simpliciter* alla nullità dell'atto, ma occorre valutare se sussistono – e sono esplicitate e documentate – le ragioni di particolare e motivata urgenza che consentono la notifica anticipata dell'avviso di accertamento.

### **La sentenza della Corte di Cassazione n.18906 del 21 settembre 2011**

Nel caso da ultimo trattato dalla Suprema Corte, a seguito di un controllo della Guardia di Finanza, l'Ufficio aveva emesso l'avviso di accertamento prima dello spirare dei 60 giorni, circostanza poi eccepita dalla parte contribuente in sede di ricorso introduttivo. L'Ufficio impositore si difendeva sostenendo l'inapplicabilità dell'art.12 Statuto del Contribuente, poiché l'attività espletata durante l'accesso non era da considerarsi attività di verifica, bensì di mera raccolta di informazioni al pari degli altri strumenti simili come i questionari, l'invito a produrre documenti, l'invito a presentarsi e simili, mentre la disposizione di legge citata farebbe esclusivo riferimento al processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. Inoltre, circa la natura di tale termine, l'Ufficio rilevava che, anche in caso di mancato rispetto l'avviso avrebbe conservato lo stesso la sua validità, stante l'assenza nel dettato di legge di un'espressa previsione della sanzione di nullità dell'atto impositivo.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva l'eccezione preliminare in merito al mancato rispetto della L. n.212/00, art.12, co.7; successivamente la Commissione Tributaria Regionale respingeva l'appello dell'Ufficio.

Nel giudizio di Cassazione, la Corte ha fissato alcuni principi, sui quali è opportuno soffermarsi.

Preliminarmente, i giudici di legittimità censurano la Commissione Regionale nella parte in cui giustifica l'accoglimento della tesi del contribuente in considerazione del fatto che le norme contenute nello Statuto dei Diritti del Contribuente:

*“rappresentano un principio generale dell'ordinamento tributario”. Viene rilevato che tale interpretazione non appare fondata dato che: “la norma è chiaramente una norma di dettaglio, priva delle caratteristiche estrinseche proprie delle norme che esprimono principi generali” ed “è comunque irrilevante, posto che il problema è quello dell'interpretazione della norma stessa ed è un problema che prescinde dalla natura di essa”.*

La asserita valenza superiore delle norme contenute nello Statuto dei diritti del contribuente – ribadita in altre circostanze<sup>16</sup> – viene quindi ridimensionata.

La Corte inoltre, nella prima parte della sentenza, valorizza alcune argomentazioni dell'Agenzia delle Entrate, salvo poi precisare che sono possibili anche soluzioni interpretative diverse.

Viene precisato che è coerente con un principio generale del diritto amministrativo<sup>17</sup> che i termini del procedimento amministrativo debbano essere considerati ordinatori qualora non siano dichiarati espressamente perentori dalla legge o che la loro perentorietà “non debba necessariamente discendere dalla logica del sistema”.

<sup>16</sup> La Suprema Corte (n.7080/2003) ha definito “assiologicamente superiore” il ruolo dello Statuto del Contribuente nella gerarchia delle fonti di produzione giuridica: la L. n.212/00 ha inteso attribuire alle proprie disposizioni il valore di principi generali dell'ordinamento tributario. “A queste specifiche “clausole rafforzative” di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito, perciò, un preciso valore normativo ed interpretativo sia perché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo Statuto sia perché costituiscono “principi generali dell'ordinamento tributario”. Il Legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello Statuto, o desumibili da esso, una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia. Nella categoria dei principi giuridici è insita inoltre – come si desume dal co.2 dell'art.12 delle preleggi – la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto. Qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n.212/00, deve perciò essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente, in forza del fondamentale canone ermeneutico della “interpretazione adeguatrice” a Costituzione.

<sup>17</sup> *Ex pluribus* Consiglio di Stato, Sez.6, n.6405 del 20/10/2003.

Nel silenzio del Legislatore, il carattere perentorio di un termine può quindi essere desunto dalla *ratio* della norma. Così aveva già fatto la Corte di Cassazione con la [sentenza n.6088](#) del 2011 nella quale aveva statuito che il termine di cui all'art.12, co.7, della L. n.212/00:

*è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'Amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito. Peraltro, in ipotesi di termine non perentorio (come ritenuto dalla ricorrente) non avrebbe senso la previsione della possibilità, contemplata nella medesima norma, di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, "solo in casi di particolare e motivata urgenza".*

La sentenza in commento (n.18906/2011) ammette che la suddetta interpretazione si pone in contrasto con la precedente [n.19875/2008](#), secondo la quale la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla disposizione censurata non ne determina la nullità, perché:

- a) tale atto ha natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda;
- b) manca una specifica previsione di nullità;
- c) resta garantito al contribuente il diritto di difesa in via giudiziaria e in via amministrativa attraverso l'autotutela<sup>18</sup>.

Viene precisato, però, che le pronunce più recenti appaiono coerenti con la sollecitazione proveniente dalla pronunzia della Corte Costituzionale [n.244 del 2009](#). In considerazione del combinato disposto della L. n.212/00, art.7, co.1, e della L. n.241/90, artt.3 e 21-*septies*, è evidente lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo.

Particolarmente rilevante risulta il passaggio nel quale si evidenzia che l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla particolare e motivata urgenza dell'avviso di accertamento, è già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dalla L. n.241/90, art.21-*septies* che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione.

La Corte di Cassazione rileva come l'Avvocatura dello Stato, nel proprio ricorso, abbia "ben evidenziato" che il carattere non perentorio del termine in questione appare ricavabile anche dall'esame dei lavori preparatori, dato che l'originaria formulazione della norma nel disegno di legge (AC 4818-A-*bis*) conteneva l'esplicita espressione "a pena di nullità" e tale inciso è stato poi soppresso in sede di esame finale del testo normativo.

L'Avvocatura ha altresì evidenziato il gran numero di strumenti a disposizione del contribuente per far valere le proprie ragioni, in taluni casi con importanti dilazioni temporali: dichiarazioni a verbale, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale.

La Corte di Cassazione, riconosce che:

*vi sono profili di opinabilità della soluzione interpretativa contrastata dall'A.F. che debbono, però, "misurarsi non solo con le ragioni espresse a favore del contrapposto indirizzo interpretativo, ma anche con la stessa esistenza di un indirizzo giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato anche per effetto del supporto fornito dalla pronunzia della Corte Costituzionale".*

<sup>18</sup> In senso conforme Cass. n.22320/2010.

E posta di fronte ad una scelta, la Cassazione opta per la “*salvaguardia dell’unità dell’interpretazione considerata ormai un criterio legale di interpretazione delle norme legislative. Non l’unico criterio di ermeneutica, ovviamente, e neppure quello su ogni altro prevalente, ma di certo un criterio importante dato anche il suo collegamento con i principi costituzionali di uguaglianza e di libertà dei cittadini*”.

Nella specie – viene sottolineato – l’interpretazione è *certamente molto opinabile ma altrettanto certamente essa non è né arbitraria né pretestuosa*; e sarà pur vero può dar luogo a risultati “fuori misura”, ma – conclude la sentenza – **“non dovrebbe essere troppo difficile, per l’Amministrazione Finanziaria, evitare tali risultati adeguandosi operativamente a questo più rigoroso regime”**.

Un’affermazione forte, ma sicuramente condivisibile. Già in passato si era sostenuto che nemmeno l’approssimarsi della scadenza del termine per la notifica dell’avviso di accertamento possa costituire valido motivo per una deroga alla regola dei sessanta giorni: eventuali carenze organizzative dell’Amministrazione Finanziaria, che portano ad eseguire l’attività di controllo a ridosso del termine ultimo previsto dalla legge, non possono infatti essere causa di compressione dei diritti dei contribuenti, in questo caso del diritto di difesa (possibilità di presentare una memoria) sancito dalla Costituzione e ribadito dallo Statuto dei diritti del Contribuente.

In conclusione, riprendendo una pronuncia di legittimità di oltre dieci anni fa ([n.4760/2001](#)), ritorna di attualità l’affermazione che:

*“soltanto uno Stato inefficiente e autoritario può aspirare a compensare le proprie eventuali carenze organizzative con una legislazione, o una giurisprudenza, “protezionistica”, che disconosca cioè i diritti del cittadino fino a quando non siano maturi i tempi della burocrazia. Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del Fisco con un apposito Statuto ...”*.

In poche parole: ci sono le norme, che il Fisco si organizzi e le rispetti. Altrimenti gli atti sono nulli.

MASTER BREVE 13<sup>A</sup>

VUOI ESSERE L'UNICO ASSENTE?!!

ACCEDI AL SITO

Gruppo EUROCONFERENCE<sup>®</sup>  
costruiamo competenza

Per info:  
www.euroconference.it  
mail: masterbreve@euroconference.it  
tel. 045 8201828

## LEGENDA icone

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

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

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.