

In evidenza



Notizie *Flash*

Presentato al Senato il disegno di legge di stabilità



Focus di pratica professionale

Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto



Il Punto sull'Iva

La C.M. n.45/E sull'applicazione della nuova aliquota Iva al 21%

Sommario



Notizie *Flash*

- Presentato al Senato il disegno di legge di stabilità pag.3
- Pubblicato il nuovo modello della cartella di pagamento pag.3
- *Bonus* ricerca e sviluppo sbloccato per investimenti *ante* 29 novembre 2008 pag.3
- 5 per mille 2009: le associazioni sportive dilettantistiche ammesse ed escluse pag.3
- Superbollo auto: istituiti i codici tributo per il versamento con F24 pag.4
- Aumento di capitale possibile anche con perdite superiori a un terzo del capitale pag.4
- Consulenze errate: se le norme sono confuse il professionista non è responsabile pag.4
- Finanziamenti superiori al prezzo: possibile prova di sottofatturazione pag.4
- *Bonus* prima casa: la cantina-abitazione rientra nel computo della superficie utile pag.4
- Legittima la notifica dell'avviso di accertamento entro i 60 giorni pag.5
- Niente imposta di registro sul trasferimento dell'azienda familiare pag.5
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di settembre pag.5



Focus di pratica professionale

- [Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto](#) pag.6
- [L'imposta di registro sulle donazioni: gli ultimi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria](#) pag.14



Il Punto sull'Iva

- [Il rimborso annuale Iva: evoluzione normativa, possibili disconoscimenti e termini di prescrizione](#) pag.17
- [La C.M. n.45/E sull'applicazione della nuova aliquota Iva al 21%](#) pag.22



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Il limite alla durata delle verifiche fiscali presso la sede del contribuente: le conseguenze e i rimedi in caso di violazione](#) pag.28



Scadenzario

- [Principali scadenze dal 1 al 15 novembre 2011](#) pag.32



MANOVRA FINANZIARIA

Presentato al Senato il disegno di legge di stabilità

Il **14 ottobre** è stata approvata dal Consiglio dei Ministri la prima **bozza del disegno di legge di stabilità**. Tra le principali novità in materia fiscale, si segnala che il Ddl - art.4, commi da 31 a 36 nella bozza di articolato - prevede la rideterminazione dei compensi per l'assistenza fiscale: per le dichiarazioni dei redditi elaborate e trasmesse dai CAF, dai sostituti d'imposta e professionisti abilitati saranno dovuti € 14 per ogni dichiarazione e € 26 per l'elaborazione e la trasmissione del modello 730 congiunto. In relazione a quest'ultimo adempimento hanno diritto al raddoppio del compenso solo i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale. È invece abolito per tutti gli intermediari il contributo di € 1,03 a dichiarazione. Il documento è stato presentato al Senato per l'esame il 20 ottobre.

[Consiglio dei Ministri](#)
[Ddl](#)
[14/10/11](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

Publicato il nuovo modello della cartella di pagamento

L'Agenzia delle Entrate, con **provvedimento del 18 ottobre** (diffuso il 20 ottobre), ha pubblicato il modello della cartella di pagamento nel quale vengono recepite le modifiche introdotte in materia dal D.L. n.98/11. Ai ricorsi tributari notificati successivamente al 6 luglio 2011, in sostituzione dell'imposta di bollo, si applica il contributo unificato commisurato al valore della controversia. Nel documento si ricorda che è obbligatorio indicare il codice fiscale sia del contribuente sia del rappresentante in giudizio e l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o del contribuente. Il contributo unificato aumenta del 50% se il ricorrente non indica il codice fiscale o il difensore non comunica l'indirizzo e-mail.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[18/10/11](#)
[Sito Web](#)



AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

Bonus ricerca e sviluppo sbloccato per investimenti ante 29 novembre 2008

I soggetti che hanno maturato il credito d'imposta per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, e hanno inviato correttamente il formulario (modello FRS) al Centro operativo di Pescara, ma che per esaurimento delle risorse disponibili non hanno ricevuto il nulla osta da parte dell'Agenzia delle Entrate alla fruizione del credito maturato, dal 2011 potranno utilizzare tale credito in compensazione mediante modello F24, nella percentuale massima del 47,53% del credito corrispondente agli investimenti effettivamente realizzati nei periodi di imposta per i quali era stato presentato il formulario. L'obbligo di comunicazione si considera soddisfatto mediante l'indicazione in sede di dichiarazione dei redditi 2011 (Unico 2012) dell'ammontare dei costi relativi agli investimenti effettivamente realizzati. Sono questi in sintesi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.100 del 19 ottobre**.

[R.M.](#)
[19/10/11](#)
[n.100](#)



[Agenzia Entrate](#)
[5 per mille](#)
[Sito web](#)



5 per mille 2009: le associazioni sportive dilettantistiche ammesse ed escluse

Sul sito *web* delle Entrate sono stati aggiornati al **20 ottobre**, gli **elenchi** aggiornati delle Associazioni sportive dilettantistiche ammesse ed escluse al 5 per mille 2009 con l'indicazione delle scelte e degli importi.

CODICI TRIBUTO

[R.M.
20/10/11
n.101](#)



Superbollo auto: istituiti i codici tributo per il versamento con F24

Con la **risoluzione n.101 del 20 ottobre** l'Agenzia delle Entrate ha provveduto all'istituzione di tre nuovi codici tributo – 3364; 3365; 3365 – per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, dell'addizionale erariale alla tassa automobilistica, introdotta dal D.L. n.98/11 per i veicoli che superano i 225 Kw di potenza. Per il 2011 pagamento dovrà essere effettuato entro il 10 novembre.

DIRITTO SOCIETARIO

[Consiglio Notarile
Milano
massima
18/10/11
n.122](#)



Aumento di capitale possibile anche con perdite superiori a un terzo del capitale

La presenza di perdite superiori ad un terzo del capitale, anche tali da ridurlo ad un importo inferiore al minimo legale previsto per le Spa e le Srl, non impedisce l'assunzione di una deliberazione di aumento del capitale che sia in grado di ridurre le perdite ad un ammontare inferiore al terzo del capitale e di ricondurre il capitale stesso, se del caso, a un ammontare superiore al minimo legale. È questa la conclusione cui è giunto il Consiglio Notarile di Milano con la **massima n.122 del 18 ottobre**.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione
sentenza
20/10/11
n.21700](#)



Consulenze errate: se le norme sono confuse il professionista non è responsabile

Il professionista non è responsabile di inadempienza nei confronti del committente se la prestazione professionale, rivelatasi inesatta, è frutto di un'interpretazione, del tutto legittima, del confuso quadro normativo. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.21700 del 20 ottobre**, in cui si ribadisce il principio secondo cui nelle ipotesi di interpretazione di leggi o di risoluzione di questioni opinabili, deve ritenersi esclusa la responsabilità del professionista a meno che non risulti che abbia agito con dolo o colpa grave.

[Cassazione
ordinanza
17/10/11
n.21455](#)



Finanziamenti superiori al prezzo: possibile prova di sottofatturazione

La divergenza che emerge in ordine all'importo del prezzo del prodotto venduto dal confronto tra i contratti di finanziamento conclusi dagli acquirenti e le scritture contabili della contribuente, costituisce un elemento che il giudice di merito deve esaminare con attenzione per valutare se le presunzioni semplici su cui si basa l'avviso di accertamento non siano sufficientemente gravi, precise e concordanti ai fini della prova del fatto che la contribuente abbia realizzato una sistematica sottofatturazione. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.21455 del 17 ottobre**.

[Cassazione
ordinanza
18/10/11
n.21533](#)



Bonus prima casa: la cantina-abitazione rientra nel computo della superficie utile

Nel computo della superficie utile dell'immobile ai fini dell'esclusione dal beneficio “prima casa” rientrano anche i locali che pur essendo stati qualificati catastalmente come cantine siano in realtà assimilabili agli spazi abitabili. Nel caso di specie i vani che determinavano l'eccedenza di superficie (mq 255 invece del limite di mq 240) erano indicati come cantine, ma dal momento che erano posti allo stesso livello degli altri e avevano la medesima altezza, i giudici hanno ritenuto ininfluenza la normativa sull'accatastamento, in quanto l'accertamento di fatto della non corrispondenza alla realtà del dato catastale ne elimina la rilevanza, salvo prova contraria della parte accertata da fornire tramite documentazione tecnica. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.21533 del 18 ottobre**.

[Cassazione
sentenza
14/10/11
n.21103](#)



Legittima la notifica dell'avviso di accertamento entro i 60 giorni

La notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 giorni (ex art.12, co.7, L. n.212/00), non ne determina in assoluto la nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso. Resta, infatti, comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.21103 del 14 ottobre**.

In senso contrario si veda la sentenza n.18906/11 della Corte di Cassazione, commentata in La Circolare Tributaria n.40/11, pag.32.

[CTR Lazio
sentenza
19/09/11
n.555/01/11](#)



Niente imposta di registro sul trasferimento dell'azienda familiare

La cessione di impresa che avviene in ambito familiare non costituisce realizzo di plusvalenza dell'azienda stessa, e dunque, dal momento che non avviene nessun trasferimento di ricchezza, non è tassabile con l'imposta di registro nemmeno nel caso in cui l'operazione sia regolamentata dai contraenti come atto di cessione a titolo oneroso. È questo il principio che emerge dalla **sentenza n.555/01/11 del 19 settembre** emessa dalla CTR del Lazio

ADEMPIMENTI

[Agenzia Entrate
provvedimento
17/10/11](#)



Accertato il cambio delle valute estere per il mese di settembre

Con provvedimento del 17 ottobre, pubblicato sul proprio sito *web*, ai sensi dell'art.1, co.361, della L. n.244/07, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di settembre 2011, ai sensi dell'art.110, co.9 del Tuir.

EUROCONFERENCE
EDITORE



IL REGIME DELLE
NUOVE IMPRESE E
GLI EX MINIMI

E-BOOK

IL REGIME DELLE NUOVE IMPRESE E GLI EX MINIMI

A CURA DI:
Centro Studi Tributari

EDIZIONE:
ottobre 2011

PREZZO:
€ 12,50 + IVA 21%

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

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



Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze





Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto

Le problematiche connesse alla nuova disciplina

A pochi mesi dal debutto del nuovo regime contemplato dall'art.27 del D.L. n.98/11, non risultano ancora emanati i provvedimenti direttoriali che dovrebbero dare concreta attuazione alle disposizioni contenute nell'articolo in questione. Non sono poche le problematiche ancora da chiarire, e, considerato che la maggior parte dei contribuenti che dal 2008 in poi hanno aderito al regime dei contribuenti minimi disciplinato ai commi 96-117 dell'art.1 della Finanziaria 2008 non potranno proseguire con tale regime, la necessità di chiarimenti appare quanto mai impellente.

Sopravvivenza del regime delle nuove iniziative produttive	Una prima questione, legata all'incipit contenuto nel primo comma dell'art.27 "gli attuali regimi forfetari sono riformati e concentrati", riguarda i dubbi in merito alla sopravvivenza o meno del regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art.13 della Legge n.388/00 (cosiddetti neo attività), soprattutto per coloro che hanno applicato tale regime negli anni 2010 e/o 2011 e che si chiedono quale sia la loro sorte a partire dal 2012.
Le condizioni per essere minimi nel 2012	Un'altra questione attiene alla sorte di coloro che, pur rimanendo nel 2012 contribuenti "minimi" secondo i parametri vigenti nel 2011, non lo sono sulla base delle ulteriori condizioni poste dalla nuova normativa; il riferimento è proprio a quei requisiti di "novità" che rendono il nuovo regime un pericoloso <i>mix</i> tra contribuenti minimi (vecchia versione) e neo-attività.
Rettifica detrazione Iva per chi fuoriesce dal regime	Infine, ulteriori dubbi si profilano sulla corretta gestione della rettifica della detrazione Iva a favore per la platea numerosa di soggetti che, o per obbligo o per scelta, non potranno proseguire con la nuova disciplina ma dovranno "ritornare" alle ordinarie modalità di determinazione sia del reddito che dell'Iva.

Nel presente contributo tralasceremo di riepilogare le caratteristiche del nuovo regime, limitandoci ad esaminare le criticità sopra evidenziate.

La sopravvivenza del regime delle neoattività

Il nuovo regime dei contribuenti minimi in vigore dal 2012 fa propri alcuni requisiti di accesso contemplati dal regime delle nuove iniziative produttive. In particolare:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente, non deve essere superiore a € 30.000.

L'estensione di tali requisiti di "novità" anche al regime dei nuovi minimi appare giustificato dall'unificazione dei regimi agevolati che la Manovra ha inteso realizzare. L'intento è espresso al primo periodo dell'art.27 del D.L. n.98/11, laddove si legge che *"per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire la costituzione di nuove imprese, gli attuali regimi forfettari sono riformati e concentrati in funzione di questi obiettivi"*.

Tuttavia, va evidenziato come ad oggi – in assenza di indicazioni ufficiali – non sia affatto chiaro se detto regime diventi inapplicabile dal 1° gennaio 2012, così come non è dato ritenere se la relativa norma istitutiva (art.13 della L. n.388/00) possa considerarsi implicitamente abrogata per effetto della concentrazione dei regimi.

Un'eventuale risposta affermativa nel senso dell'inapplicabilità del regime dal 2012 creerebbe alcune difficoltà di coordinamento nel passaggio tra il regime delle neo attività e quello del nuovo regime dei minimi.

Ritenendo, infatti, che il regime delle neo attività non sia più applicabile dal 2012, i soggetti che attualmente ne fruiscono dovrebbero fuoriuscire da tale periodo; in questa ipotesi, non è chiaro se tali soggetti potranno fruire del nuovo regime dei minimi o meno. La risposta dovrebbe essere negativa dal momento che, tra i nuovi requisiti di accesso, è previsto che il contribuente non debba aver esercitato altra attività nei tre anni precedenti e che il regime si applichi *"per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi"*.

Tale limitazione temporale è analoga a quella prevista per il regime delle nuove iniziative produttive (fruibilità *"per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi"*).

A quest'ultimo riguardo, può essere utile richiamare la [C.M. n.7/E/08](#), paragrafo 4.1, la quale, rispetto al caso di un contribuente che chiedeva se fosse possibile passare al regime delle nuove iniziative produttive dopo aver fruito del regime dei minimi, aveva precisato che:

il regime delle neo attività può essere utilizzato per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi e che detto regime *"deve essere scelto all'atto di intraprendere un'impresa, arte o professione e vale sin dal primo anno di attività. Pertanto non è possibile che il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo venga scelto a seguito della fuoriuscita dal regime dei minimi"*.

Orbene, se anche il limite temporale quinquennale previsto per i nuovi minimi dovesse essere interpretato e applicato nel senso indicato dalla citata circolare, risulterebbero esclusi dal nuovo regime con imposta sostitutiva al 5% i soggetti che utilizzano attualmente il regime delle neo attività.

Le medesime considerazioni sono proponibili per quei contribuenti che, avendo iniziato l'attività a partire dal 2008, si sono avvalsi del regime delle neo attività per il periodo massimo consentito, per poi passare al regime dei minimi. In fattispecie di questo tipo, infatti, il regime dei minimi non potrebbe essere applicato a partire dal periodo in cui è avviata l'attività, come richiesto dalla norma. Come a dire che – per richiamare la condizione temporale prevista dalla norma – può essere nuovo minimo solo chi dal 2008 in poi è sempre stato minimo (e non anche, quindi, neo attività).

Al contrario vi è chi¹ ritiene che le agevolazioni fiscali e contabili previste dal regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art.13 della L. n.388/00 continuino ad essere applicabili, sulla considerazione legittima che la relativa norma istitutiva, in quanto mantenuta nel sistema normativo, non può considerarsi implicitamente abrogata. Si cita

¹ Si veda L. Cacciapaglia e P. Marra, *"Le nuove attività produttive sopravvivono ai superminimi"* in Quotidiano informatico Eutekne del 13 ottobre 2011.

in particolare la relazione tecnica al D.L. n.98/11, che nello stimare gli effetti della nuova disposizione, non fa alcun riferimento al regime delle nuove iniziative produttive, ma si limita ad analizzare le conseguenze della fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi del 96% dei soggetti che attualmente ne fruiscono, nonché gli effetti della riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 20% al 5%. Ne consegue, secondo tale tesi, che coloro i quali non hanno i requisiti per accedere al nuovo regime dei minimi, che prevede la favorevole imposta sostitutiva del 5%, ricorrendone i presupposti potranno comunque avvalersi del regime delle nuove iniziative produttive con l'imposta sostitutiva del 10%, senza applicazione di ritenute d'acconto e una durata limitata a tre anni, salvo uscita prematura per superamento dei requisiti minimi di ricavo. Si tratta di soggetti che non hanno la possibilità di accedere al regime dei superminimi poiché, ad esempio, il volume dei ricavi supera i € 30.000; tuttavia, non superando i € 30.987,41 (attività di servizi) ovvero i € 61.974,83 (altre attività) previsti dall'art.13 della L. n.388/00 come soglia, hanno la possibilità di optare per il regime delle nuove iniziative produttive.



Resta, infine, da chiedersi se in questo caso un soggetto che inizi l'attività nel 2012, collocandosi nel regime dei nuovi minimi per poi uscirne nel 2013 per il venir meno dei requisiti oggettivi (ad esempio, effettuazione di esportazioni), possa poi continuare l'attività facendo ingresso nel regime delle nuove iniziative produttive.

La risposta pare essere negativa, visto che l'art.13 della L. n.388/00 consente l'accesso al regime solo a coloro che intraprendono un'attività artistica o professionale ovvero d'impresa. Dunque, l'aver esercitato un'attività, seppure nel regime dei nuovi minimi e per breve periodo, inibisce la prosecuzione dell'attività sotto l'egida delle nuove iniziative produttive.

In definitiva, l'unico regime di favore applicabile a un soggetto che esce dal regime dei nuovi minimi è quello di cui al co.3 dell'art.27 (definito degli ex minimi), i cui vantaggi paiono a dir poco irrisori.

Il regime degli ex minimi: ambito di applicazione e determinazione del reddito

L'articolo 27 del D.L. n.98/11 è intervenuto sul regime dei contribuenti minimi previsto originariamente dall'art.1, commi da 96 a 117, della L. n.244/07. Tra le varie modifiche apportate dal decreto, sono stati previsti nuovi e più stringenti requisiti all'accesso e alla permanenza in tale regime. Innanzitutto, il primo comma dell'art.27 ha introdotto una durata massima quinquennale di applicazione del regime dei minimi, salvo che il contribuente, al termine dei cinque anni, non abbia ancora raggiunto il suo trentacinquesimo anno di età, nella cui ipotesi, l'utilizzo del regime può avvenire sino al periodo d'imposta in cui sopraggiunge tale limite anagrafico.

Il comma 2 ha aggiunto ai vecchi "requisiti" previsti dalla L. n.244/07 quelli che erano già stati fissati in precedenza per l'accesso al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00, che si risolvono sostanzialmente nel non aver esercitato una precedente attività ai fini dell'accesso al regime agevolato.

Con l'introduzione di tali nuove e più rigorose condizioni, è stato calcolato che circa il 96% degli attuali contribuenti minimi uscirà dal regime dal 2012, non possedendo più i requisiti per l'utilizzo dello stesso. Per questi soggetti, che, in valore assoluto, dovrebbero essere circa mezzo milione, il D.L. n.98/11 ha previsto una sorta di "via d'uscita agevolata" (come vedremo, infatti, a parere di chi scrive, è questo il senso da assegnare al successivo comma 3 del citato art.27).

L'articolo 27, co.3 del D.L. n.98/11, infatti, ha previsto che tali soggetti possano beneficiare comunque di alcune agevolazioni, a condizione che possiedano tutte le caratteristiche, previste dall'art.1, commi 96 e 99, della L. n.244/07, necessarie per la fruizione del previgente regime dei minimi (ad esempio, ricavi/compensi inferiori a € 30.000, beni strumentali nel triennio precedente non superiori a € 15.000, non

assunzione di lavoratori dipendenti, non utilizzo di regimi speciali Iva). Fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, gli stessi sono:

- esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva;
- esonerati dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini Iva previsti dal DPR n.100/98;
- esenti da Irap.

Tale argomento è stato oggetto di una recente interrogazione parlamentare, la [n.5-05408](#) del 28 settembre scorso, con la quale si domandava quali sarebbero stati, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, i criteri di determinazione del reddito e le modalità di tassazione (Irpef ordinaria a scaglioni o imposta sostitutiva) per i contribuenti che rientrano nel "regime degli ex minimi". Con la citata risposta n.5-05408 fornita dal sottosegretario all'economia Bruno Cesario è stato precisato che tali soggetti non potranno più godere dei criteri "semplificati" per la determinazione del reddito, né della tassazione sostitutiva, in quanto non beneficiano più del regime agevolato. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2012, nei confronti dei contribuenti che possiedono i requisiti previsti per il "regime degli ex minimi", ferme le semplificazioni sopra indicate, troveranno applicazione, ai fini del calcolo dell'Irpef, le consuete regole di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo previste dal Tuir, nonché le aliquote d'imposta ordinarie.

Nel silenzio della norma, peraltro, deve ritenersi che a tali soggetti si rendano altresì applicabili gli studi di settore.

Chiarite così le regole di tale regime (definito degli "ex minimi"), si pone un problema di ambito applicativo: il comma 3, letteralmente, fa riferimento ai soggetti che fuoriescono o che non possono beneficiare del regime dei minimi per effetto delle disposizioni di cui al comma 1, ovvero quelle relative alla durata massima quinquennale di utilizzo del regime. Non è chiaro, allora, se questa formulazione letterale significhi che gli altri soggetti, pur possedendo i "vecchi" requisiti della L. n.244/07, ma non potendo accedere o rimanere nel nuovo regime dei minimi a causa delle condizioni poste dal co.2 (non aver svolto una precedente attività), siano esclusi dall'accesso anche a tale regime oppure possano comunque accedervi, benché come detto "letteralmente" il co.3 che reca la relativa disciplina si riferisca soltanto alle condizioni di cui al co.1 e non anche a quelle del co.2.

Resta inoltre da chiarire, se, come effettivamente si desumerebbe dalla formulazione letterale della disposizione, tale regime degli ex minimi sia un vero e proprio "nuovo regime" adottabile da tutti coloro che hanno i vecchi requisiti dei minimi di cui alla L. n.244/07, oppure soltanto da coloro che per effetto delle nuove disposizioni ne fuoriescono.

Certo è che se fosse un nuovo regime di applicazione generale, ciò contrasterebbe con la stessa finalità dell'intero art.27, che è quella, come indicato in apertura, di riformare e "concentrare" tutti i regimi forfettari.

In proposito, la relazione tecnica al D.L. n.98/11 si limita ad affermare che il nuovo regime degli "ex minimi" si applica anche a tutti coloro che, pur avendo le "vecchie" caratteristiche dei minimi, non hanno intrapreso una nuova attività, lasciando così intendere che si tratti di un vero e proprio regime esteso a tutti, ex minimi e non.

Una conferma ministeriale in proposito pare davvero necessaria.

Il requisito della "novità" richiesto dalla nuova disciplina

L'avvio del nuovo regime dei contribuenti minimi a partire dal 2012 induce molti degli attuali contribuenti minimi a svolgere le opportune valutazioni circa le nuove regole introdotte dall'art.27 del D.L. n.98/11, con cui è stato sostanzialmente riformato il "vecchio" impianto normativo previsto dalla Finanziaria 2008.

Il caso

Un caso abbastanza frequente riguarda quei soggetti che, nel 2008, hanno avviato un'attività, avvalendosi da subito dell'allora regime dei minimi. Solitamente si tratta di contribuenti che, o sotto forma di lavoro dipendente o di lavoro autonomo occasionale, avevano già svolto l'attività che poi hanno avviato con il regime agevolato. Una situazione di questo genere potrebbe essere quella, ad esempio, di un produttore assicurativo, che nel 2006 e 2007 aveva svolto qualche collaborazione iniziale con agenzie di assicurazioni, sotto forma di lavoro autonomo occasionale, per poi giungere nel 2008, vista anche l'introduzione del regime agevolato, all'avvio dell'attività vera e propria, con apertura di partita Iva e formale adozione del regime di vantaggio.

Secondo i "vecchi" requisiti previsti dai commi 96 e 99 dell'art.1 della L. n.244/07 non si poneva alcun problema di accesso al regime per il soggetto dell'esempio, atteso che i requisiti richiesti per aderire si esaurivano nel non aver conseguito ricavi/compensi superiori ad € 30.000 nell'anno precedente, non aver avuto personale dipendente, non aver effettuato cessioni all'esportazione, e non aver acquistato beni strumentali nel triennio precedente per un ammontare superiore a € 15.000. Tutte condizioni rispettate dal produttore assicurativo di cui all'esempio precedente.

Con l'introduzione del nuovo regime che opera dal 2012, ma con la previsione di un sostanziale effetto retroattivo, cambia radicalmente il contesto in precedenza delineato. L'articolo 27, infatti, dopo aver disposto, al co.1, che il nuovo regime dei contribuenti minimi si applica alle persone fisiche che iniziano un'attività o l'hanno avviata dal 2008, con una durata massima quinquennale (salvo il caso degli *under 35*), al co.2 prevede che il beneficio stabilito al comma precedente è riconosciuto, tra l'altro, a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività agevolata, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (esclusi i tirocini professionali obbligatori).

Si tratta, invero, dei requisiti già previsti, a suo tempo, per l'accesso al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00.

Nel caso in commento, la nuova prima condizione citata sarebbe comunque rispettata, atteso che, nei tre anni precedenti all'ingresso nel regime dei minimi, avvenuto nel 2008, il soggetto dell'esempio aveva svolto soltanto lavoro autonomo occasionale (e non un'abituale attività), che, secondo l'Agenzia delle Entrate, non inibisce l'accesso al regime agevolato, come indicato nella [R.M. n.239/E](#) del 26 agosto 2009.

Più problematico appare, invece, il rispetto della seconda condizione, in base alla quale l'attività "minima" non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di una precedentemente svolta.

Riguardo a tale aspetto, l'Agenzia delle Entrate, sempre nel citato documento di prassi, ha specificato che, più che avere riguardo al tipo di attività esercitata in precedenza, occorre porre l'accento sul concetto di mera prosecuzione della stessa attività.

È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. A fini della condizione in oggetto, peraltro, assume rilevanza anche l'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in precedenza, come si rileva dall'esame dell'ultima parte della sopra citata R.M. n.239/E/09.

Nell'esempio, il produttore assicurativo "minimo" ha avviato l'attività nel 2008 continuando sostanzialmente i rapporti che già aveva intrattenuto negli anni precedenti, quando aveva svolto attività di lavoro autonomo occasionale, con le stesse agenzie assicurative (clienti), utilizzando gli stessi mezzi (tipicamente l'auto, il personal computer ed il cellulare), e lavorando nella stessa sede di prima o comunque con le stesse modalità.

In tal caso, difficilmente il contribuente potrà sfuggire alla decadenza dal regime agevolato a partire dal prossimo anno, atteso il mancato rispetto della condizione di cui trattasi, nell'accezione evidenziata dall'Agenzia delle Entrate nel suo documento di prassi. Il contribuente, allora, fuoriuscendo dal regime, potrebbe rientrare in quello già ribattezzato degli "ex minimi", anche se su tale aspetto si rinvia alle perplessità già espresse in precedenza in merito all'ambito di applicazione del regime degli ex minimi.

Uscita dal regime: la rettifica della detrazione a favore

Un'ulteriore questione che interessa i soggetti (minimi nel 2011) che dal 1° gennaio 2012 non potranno applicare il nuovo regime dei minimi è quella che riguarda l'eventuale esercizio della rettifica della detrazione per cambio di regime contemplata dal comma 3 dell'art.19-bis2 del decreto Iva.

Tale aspetto interessa sia coloro che beneficeranno delle semplificazioni di cui al comma 3 dell'art.27 del D.L. n.98/11 (cosiddetto regime degli ex minimi) sia coloro che transiteranno, per obbligo o per opzione, al regime ordinario. In entrambi i casi, infatti, il 2012 segna il ritorno alle ordinarie modalità di determinazione del reddito nonché all'assoggettamento ad Iva delle relative cessioni e prestazioni con ripristino del diritto alla detrazione sugli acquisti di beni e servizi effettuati.

Il richiamato comma 3 dell'art.19-bis2 recita infatti che *"Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili², è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione"*.

Pertanto, laddove, in costanza di regime il contribuente minimo abbia acquistato beni strumentali (ad esempio, arredi, *personal computer*, macchine elettroniche d'ufficio) oppure abbia acquistato delle merci che non ha ancora venduto alla data del 31 dicembre 2011, per i quali in applicazione delle regole di tale regime non ha portato in detrazione la relativa Iva, dovrà provvedere alla rettifica "a favore" al fine di recuperare la stessa (per quinti o integralmente) e nella considerazione che tali beni dal 1° gennaio 2012 verranno impiegati nello svolgimento di attività soggette ad imposta.

Esempio 1

Mario Rossi, contribuente minimo nel 2011 ha acquistato nel mese di giugno dello stesso anno merci per un valore di € 6.000 (Iva 20% compresa). A fine anno, dopo aver venduto merci per un valore di acquisto di € 3.000, presenta rimanenze finali valorizzate al costo per € 3.000 (Iva compresa).

² Come ricordato dalla [C.M. n.73/E/07](#), al **par.3.1.4**, *"il comma 5 dell'art.19-bis2 stabilisce che la rettifica non deve essere effettuata per i beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a € 516,46 e per i beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%"*. A soluzione differente è pervenuta la successiva [C.M. n.7/E/08](#) che, alla **lett. m)** del **par.2.8**, ha precisato che *"Si ritiene, pertanto, che la rettifica dell'Iva vada eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo inferiore a € 516,46 e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25% non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento"*. Con la successiva [C.M. n.13/E/08](#), al **par.2.1**, l'Agenzia delle Entrate è ritornata alla posizione iniziale affermando che *"In relazione a detti beni si applica, quindi, la disposizione del comma 3 del citato art.19-bis2, secondo cui se mutamenti nel regime fiscale dell'attività comportano la detrazione dell'imposta sugli acquisti in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati. Pertanto, in relazione ai beni in questione, in fase di accesso al regime dei contribuenti minimi, è necessario effettuare la rettifica della detrazione solo se gli stessi non sono stati ancora utilizzati o ceduti, diversamente non occorrerà effettuare detta rettifica"*.

Nel 2012, non avendo più le condizioni per permanere nel nuovo regime dei minimi e dovendo quindi passare al regime di contabilità semplificata, provvede alla rettifica della detrazione a favore con riferimento all'Iva assolta sulle merci (pari ad € 500 e cioè il 20% di € 2.500) non ancora cedute alla data del 31 dicembre 2011.

Esempio 2

Mario Rossi, contribuente minimo fin dal 2009 ha acquistato nel mese di giugno dello stesso anno un personal computer per un valore di € 1.200 (Iva 20% compresa). Alla fine del 2011, il predetto bene strumentale risulta ancora in funzione.

Nel 2012, non avendo più le condizioni per permanere nel nuovo regime dei minimi e dovendo quindi passare al regime di contabilità semplificata, provvede alla rettifica della detrazione a favore con riferimento ai due quinti dell'Iva assolta su tale acquisto e non ancora "maturati" alla data del 31 dicembre 2011 (pari ad € 80 dati da 1.200 diviso 5 per 2).

Il relazione alla predetta rettifica a favore due sono i dubbi che si pongono:

- il primo, relativo alla sua corretta collocazione in dichiarazione annuale Iva;
- il secondo, relativo al momento a partire dal quale il credito derivante dalla rettifica può essere utilizzato in compensazione sia orizzontale che verticale.

Con riferimento alla gestione del credito emergente da tale rettifica si riscontrano passaggi discordanti. Il Decreto attuativo emanato del Ministero delle Finanze in data 2/1/2008, al par.7 lett. e), afferma che: *"La rettifica della detrazione è effettuata pure in caso di passaggio, anche per opzione, al regime ordinario, nella dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione tale regime, tenendone conto nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno"*.

In base a quanto previsto da questo passaggio del decreto attuativo pare di capire che il soggetto minimo nel 2011, che passa nel 2012 al regime di contabilità semplificata, debba indicare l'importo della rettifica a favore nella dichiarazione annuale Iva 2013 relativa all'anno 2012 e cioè nella *"dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione tale regime"*. Ciò appare logico anche considerando il fatto che per l'anno 2011 il contribuente (minimo per tale anno) fruisce dell'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Inoltre, prosegue il decreto, di questo importo il contribuente ne terrà conto *"nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno"*, e cioè in occasione del versamento in scadenza il 16 marzo 2013.

Si può notare, in proposito, come tale ultimo passaggio si presti a considerazioni critiche a meno che si ritenga che il decreto abbia voluto esplicitare una "facoltà" del contribuente. Il credito da rettifica a favore, infatti, si ritiene – salvo indicazioni contrarie – vada a confluire nel credito derivante dalla dichiarazione annuale e in quanto tale utilizzabile quantomeno sin dal 1° gennaio 2013 (seppur nei limiti imposti dal D.L. n.78/09 e cioè con riferimento ai primi € 10.000 di credito Iva).

Stando, quindi, a quanto affermato nel decreto attuativo, il contribuente che fuoriesce dal regime dei minimi per transitare nel regime ordinario dal 2012, deve "congelare" per tale anno il credito derivante dalla rettifica potendo utilizzare lo stesso solo a partire dall'anno successivo (in particolare dal 16 marzo 2013 stando a quanto affermato nel decreto).

Di diverso avviso, però, è lo stesso decreto alla successiva lett. f) del citato art.7 laddove, nel passaggio in cui fornisce indicazioni circa il possibile versamento rateale dell'Iva dovuto a seguito della rettifica eseguita in occasione dell'ingresso nel regime dei minimi, afferma che *"in caso di cessazione del regime di franchigia, per legge o per opzione, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo a tale"*

cessazione, al netto della rettifica di cui al secondo periodo della lettera e)". Identico contenuto si riscontra nella precedente C.M. n.73/E/07 laddove al par.3.1.4 rubricato "Rettifica della detrazione" si afferma che: *"Analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'Iva. In tal caso, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita al netto di tale rettifica"*.

Queste ultime due affermazioni, presupponendo un utilizzo del credito derivante dalla rettifica a favore "da fuoriuscita" a riduzione delle residue rate della precedente rettifica "in ingresso" già nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita, sembrano consentire (nell'ipotesi sopra esaminata e cioè del minimo 2011 che fuoriesce dal 2012), al contrario di quanto evidenziato in precedenza, un utilizzo di tale credito già dal 16 febbraio 2012 (per i contribuenti con liquidazione mensile) o dal 16 maggio 2012 per i contribuenti con liquidazione trimestrale).

Non si può non notare, nei passaggi contenuti nelle lettere e) ed f) del decreto attuativo del 2/1/2008, una contraddizione evidente che non consente di comprendere se il credito derivante dalla rettifica a favore possa essere utilizzato già dal 2012 oppure se occorra attendere il 2013. La situazione, peraltro, presenta anche riflessi sotto il profilo reddituale laddove si indaghi in merito al trattamento contabile da riservare al citato credito derivante dalla rettifica a favore.

Con la C.M. n.13/E/08 l'Agenzia delle Entrate, al par.2.3, dopo aver precisato che la rettifica "in ingresso" nel regime dei minimi rappresenta un costo deducibile per il contribuente minimo, precisa che la rettifica a favore determina una sopravvenienza attiva in capo al contribuente che ritorna nel regime ordinario di determinazione del reddito. E sotto questo profilo, non pare dubbio il fatto che tale componente positivo debba concorrere alla formazione del reddito nel primo periodo di fuoriuscita dal regime, e cioè nel 2012 (sempre facendo riferimento all'esempio considerato).

Dall'esame di tutti questi aspetti, pur rilevando una evidente confusione e contraddizione nei passaggi normativi e di prassi, si propone una soluzione che a parere di chi scrive risponde a criteri di equità e rispetta le regole proprie dell'utilizzo dei crediti Iva.

Assumendo il caso esaminato in precedenza, e cioè il soggetto che nel 2011 è minimo e che nel 2012 fuoriesce dal regime, le soluzioni ai dubbi esposti potrebbero essere le seguenti:

- a partire dal 2012 si ritiene possibile un utilizzo del credito Iva emergente della rettifica a favore solo in compensazione verticale, e cioè a valere sulle liquidazioni mensili o trimestrali di tale anno;
- tale credito risulterebbe dalla contabilità a fronte della iscrizione di una sopravvenienza attiva nel periodo d'imposta 2012;
- a partire dal 2013, in virtù dell'iscrizione di tale credito nella dichiarazione annuale relativa al 2012, dovrebbe essere consentito l'utilizzo di tale credito (laddove non "consumato" nei versamenti periodici del 2012) in compensazione "orizzontale" su altri tributi e contributi proprio in quanto credito emergente da dichiarazione.

Considerato che la questione della rettifica della detrazione a favore, in virtù della fuoriuscita di massa dal regime dei vecchi minimi che si verificherà dal 2012, sarà questione alquanto diffusa sia per coloro che applicheranno il regime degli ex minimi sia per coloro che passeranno al regime ordinario, pare necessario un rapido intervento chiarificatore da parte delle Entrate già in occasione dei prossimi provvedimenti direttoriali emanati in attuazione delle nuove disposizioni.



L'imposta di registro sulle donazioni: gli ultimi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria

Le novità introdotte dalla Circolare n.44/E/2011

La [C.M. n.44/E](#) del 7/10/2011 fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'imposta di registro nell'ipotesi di registrazione di atti contenenti più disposizioni donative per le quali non viene corrisposta l'imposta sulle donazioni in quanto esenti, ovvero in virtù dell'applicazione delle franchigie definite dall'art.2, co.49 e co.49-*bis*, D.L. n.262/06.

I chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria originano dall'attività del Tavolo di lavoro congiunto istituito tra il Consiglio Nazionale del Notariato e l'Agenzia delle Entrate con particolare riferimento, nella fattispecie in esame, ad alcune questioni connesse con l'applicazione dell'imposta fissa di registro nei casi in cui in un unico documento siano contenute più disposizioni: nel presente contributo vengono analizzate, in particolare le fattispecie relative alle donazioni esenti per cui, la C.M. n.44/E/11 citata, precisa che non deve essere corrisposta alcuna imposta di registro. Trattasi di un'interpretazione di rilevanza significativa posto il largo numero di soggetti cui troverà applicazione nonché posto il mutato regime dell'applicazione dell'imposta di registro in presenza di donazioni.

I presupposti dell'imposta sulle donazioni

Soggetti passivi dell'imposta sulle donazioni sono i beneficiari della donazione medesima ovvero del vincolo di destinazione. La C.M. n.44/E/11 inerisce a due specifiche fattispecie impositive:

- gli atti esenti dall'imposta sulle donazioni, ai sensi dell'art.3 D.Lgs.n.346/90, che individua alcune fattispecie non soggette all'imposta sulle successioni e donazioni;
- le fattispecie in cui il valore dei beni trasferiti non ecceda l'importo delle franchigie definite dall'art.2, co.49 e 49-*bis* D.L. n.262/06.

Con riferimento alla prima fattispecie oggetto della circolare in questione (i.e. **atti esenti dall'imposta sulle donazioni**), l'art.3, D.Lgs. n.346/90 (c.d. Tus) prevede che non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore:

- dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità. Con riferimento agli enti pubblici e fondazioni od associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli ivi indicati, i trasferimenti non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui all'art.3, co.1 del citato D.Lgs. n.346/90. In tale ultima fattispecie, il beneficiario deve dimostrare, entro 5 anni dall'accettazione dell'eredità ovvero della donazione ovvero dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata;
- delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (c.d. Onlus) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. n.461/98;
- di movimenti e partiti politici;
- dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli

artt.768-*bis* e ss. c.c. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all'art73, co.1 lett. a) DPR n.917/86 il beneficio dell'esenzione spetta:

- limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art.2359, co.1 n.1 c.c.;
- a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Con riferimento alla seconda fattispecie (i.e. fattispecie in cui il valore dei beni trasferiti non ecceda l'importo delle franchigie previste dalla legge), l'art.2, co.49 e co.49-*bis* D.L. n.262/06 prevede che "[...] per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni [...]" la base imponibile è determinata come segue:

- valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri da cui è gravato il beneficiario diversi da quelli indicati dall'art.58, co.1, D.Lgs. n.346/90,
- ovvero al valore delle quote dei beni o diritti attribuiti se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi.

Alla suddetta base imponibile si applicano le seguenti aliquote:

4%	⇒	sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario (costituito specificamente con riferimento alla fattispecie in esame dal coniuge e dai parenti in linea retta), l'importo di Euro 1.000.000;
6%	⇒	sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario (costituito specificamente con riferimento alla fattispecie in esame dai fratelli e dalle sorelle), l'importo di Euro 100.000;
6%	⇒	a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado;
8%	⇒	a favore di altri soggetti.

Si segnala, a riguardo, che qualora il beneficiario dei trasferimenti di cui sopra sia una persona portatrice di *handicap* riconosciuto grave ai sensi della L. n.104/92, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota ovvero del legato che supera l'ammontare di € 1.500.000.

Pertanto, per le donazioni di beni di valore non eccedente le franchigie sopra elencate, non è dovuta l'imposta sulle donazioni.

La disciplina

Il trattamento delle suddette fattispecie ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro è stato oggetto di controversie e vede coesistere differenti posizioni.

A riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con [C.M. n.3/E/08](#) si era espressa ritenendo applicabile l'imposta di registro in misura fissa (ovvero in misura pari ad € 168) alla registrazione degli atti di donazione non assoggettati all'imposta sulle successioni e donazioni, ovverosia rientranti nelle due fattispecie descritte al precedente paragrafo. La *ratio* fondante tale posizione interpretativa dell'Amministrazione Finanziaria era l'art.41, co.2 del DPR n.131/86 (c.d. Tur) secondo cui "[...] l'ammontare dell'imposta principale (n.d.r. di registro) non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa [...]": posto, pertanto, che le due fattispecie in esame (analizzate al paragrafo precedente):

- sono esenti dall'imposta di donazione,
- prevedono l'atto pubblico *ad substantiam*,

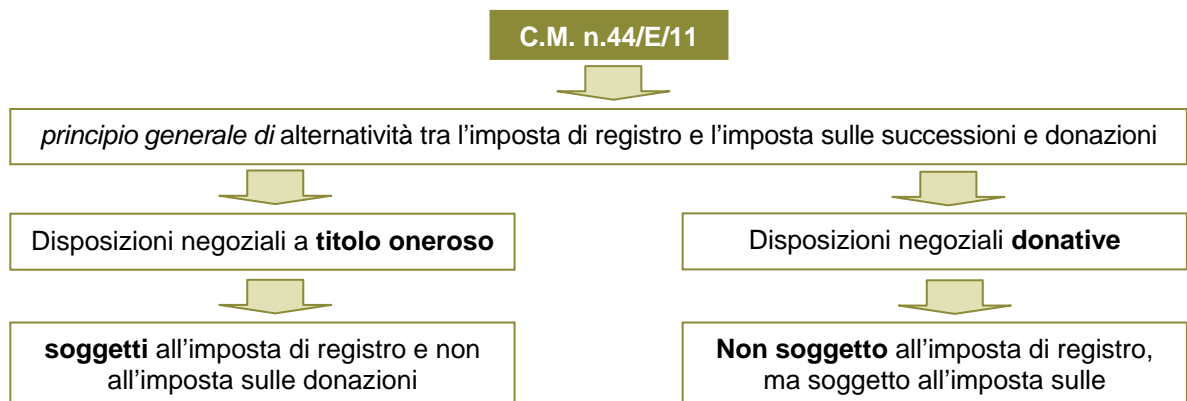
facendo riferimento all'art.41, co.2 DPR n.131/86 citato, si rende dovuta l'imposta di registro in misura fissa.

Differentemente dall'interpretazione sopra riportata, altra dottrina riteneva non applicabile alcuna imposta di registro alle fattispecie in esame in quanto non previsto espressamente da alcun articolo del Tur.

Occorre, a riguardo, precisare quanto segue:

- il Tur prevede espressamente che l'imposta di registro possa applicarsi esclusivamente nella misura indicata nella Tariffa allegata al DPR n.131/86 (vedasi art.1 Tur);
- il Tur non contempla alcuna disposizione che preveda espressamente l'assoggettamento degli atti di donazione all'imposta di registro;
- il Tur prevede la tassazione in misura fissa degli atti pubblici privi di contenuto patrimoniale. Sebbene la forma dell'atto pubblico sia obbligatoriamente prevista per gli atti di donazione ai sensi dell'art.782 c.c., la citata disposizione non è espressamente riferita/riferibile alle disposizioni donative che si caratterizzano “[...] *quali attribuzioni patrimoniali, anche se rette dall’animus donandi [...]*”;
- il Tur, all'art.25, prevede che “[...] *un atto in parte oneroso ed in parte gratuito è soggetto all'imposta di registro per la parte a titolo oneroso, salva l'applicazione dell'imposta sulle donazioni per la parte a titolo gratuito [...]*”;

Partendo dalle considerazioni sopra formulate l'Amministrazione Finanziaria, con C.M. n.44/E/11 (superando espressamente e ribaltando l'interpretazione di cui alla C.M. n.3/E/08 sopra riportata), ha desunto un principio generale di alternatività tra l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni: l'art.25 DPR n.131/86 prevede, infatti, che ai fini dell'imposta di registro assumono rilevanza solo le disposizioni negoziali a titolo oneroso, restando gli atti di donazione (caratterizzati dalla gratuità) interessati unicamente dall'imposta sulle donazioni e successioni anche in fase di registrazione.



In conclusione, le donazioni esenti – in quanto effettuate nei confronti dei soggetti e con le modalità previste dall'art.3, D.Lgs. n.346/90, nonché quelle relative a patrimoni di ammontare inferiore alle franchigie – non sono soggette all'imposta di registro. Tale impostazione logica apparirebbe, peraltro, coerente con le disposizioni agevolative introdotte dal Legislatore che, tramite l'introduzione delle franchigie, ha inteso garantire un regime di favore ai trasferimenti a titolo gratuito effettuati in particolari condizioni soggettive ed oggettive.

Resta inteso che anche ed a maggior ragione nelle fattispecie soggette all'imposta sulle donazioni, gli atti dispositivi negoziali non sono soggetti ad imposta di registro essendo la *ratio* fondante basata sulla natura effettiva della transazione cui corrisponde una distinta ed alternativa imposta.

Il rimborso annuale Iva: evoluzione normativa, possibili disconoscimenti e termini di prescrizione*a cura di Laura Macci e Michele Cenci***Dal Modello VR al Quadro VR: evoluzione normativa**

L'articolo 30, co.1 del DPR n.633/72 prevede che il contribuente, in presenza di un credito annuale Iva, possa alternativamente:

- computare l'importo eccedente in detrazione dall'imposta relativa all'anno successivo;
- oppure chiedere il suddetto credito a rimborso, in presenza dei requisiti di cui al co.2 del citato articolo e comunque *sempre* in caso di cessazione dell'attività.

A tal proposito si rammenta che, nell'ambito delle fattispecie previste dal co.2 del suddetto art.30, il contribuente può richiedere il credito annuale Iva a rimborso qualora lo stesso sia di importo superiore ad € 2.582,28. Pertanto, una volta accertato il valore del credito spettante, è necessario verificare il ricorrere di una delle condizioni previste dalla normativa:

1. esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di acquisti e importazioni, per le quali è ammessa la detrazione, soggette ad un'aliquota media superiore a quella delle operazioni attive maggiorata del 10%;
2. operazioni non imponibili di cui agli artt.8, 8-bis e 9, superiori al 25% del totale delle operazioni attive effettuate;
3. eccedenza derivante dall'acquisto e importazione di cespiti ammortizzabili, nonché di beni e servizi relativi a studi e ricerche;
4. prevalenza di operazioni non soggette ad imposta per carenza del presupposto territoriale ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies.

A partire dal periodo d'imposta 2010, il contribuente, fermo restando il possesso dei requisiti di cui sopra e comunque sempre in caso di cessazione dell'attività, può richiedere la restituzione dell'eccedenza detraibile direttamente nella Dichiarazione annuale Iva, mediante compilazione dell'apposito Quadro VR.

Si fa presente che, l'introduzione di tale quadro nell'ambito della dichiarazione annuale Iva non ha comportato un aggravio delle informazioni e dei dati richiesti, che risultano pressoché identici a quelli del vecchio Modello VR.

Tuttavia, si evidenzia la differente modalità con cui il contribuente è tenuto ad attestare la propria condizione di soggetto "operativo" che, ad oggi, avviene mediante barratura dell'apposito Rigo VR8. Inoltre, come puntualizzano le istruzioni al Modello annuale Iva 2011, i soggetti "operativi", oltre a barrare il suddetto rigo, devono produrre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio onde attestare la propria operatività. Le istruzioni al nuovo Quadro VR non precisano, tuttavia, a quale soggetto la dichiarazione debba essere prodotta, né con quali modalità. A tal proposito, come rimarcato anche da Assonime nella circolare n.24 del 23 settembre u.s., è auspicabile un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

La novità del Quadro VR all'interno della Dichiarazione annuale Iva rappresenta un importante punto di svolta, non solo per le modalità operative legate a tale adempimento, ma anche in relazione al contenzioso instauratosi negli anni con l'Amministrazione Finanziaria. Infatti, quest'ultima più volte ha rifiutato la concessione dei rimborsi in ipotesi di mancata compilazione e omessa presentazione dell'allora Modello VR con conseguente immane ricorso del contribuente al giudice tributario.

Le problematiche relative ai rimborsi Iva precedenti l'annualità 2010

Come già anticipato in precedenza, per le annualità anteriori al 2010 la richiesta di rimborso del credito annuale Iva avveniva mediante presentazione del Modello VR, che doveva essere consegnato in forma cartacea all'Agente della Riscossione a partire dal 1° Febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento e fino al termine di invio della Dichiarazione annuale Iva (30 Settembre).

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate, come ha avuto modo di precisare nella [C.M. n.12/10](#), ritiene comunque valido il Modello VR presentato entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della Dichiarazione annuale Iva.

Tali modalità operative, comportando per il contribuente non poche difficoltà nella gestione delle differenti tempistiche, nonché delle differenti modulistiche, hanno facilitato il sorgere di diversi contrasti con l'Amministrazione Finanziaria che, forte di un'apparente carenza normativa, ha più volte negato il rimborso del credito annuale Iva. In particolare, il contenzioso si è sviluppato in relazione alle casistiche di seguito illustrate.

⇒ Mancata presentazione del Modello VR in presenza di Dichiarazione annuale Iva recante l'indicazione del credito chiesto a rimborso (Rigo VX4)

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, così come evidenziato nella [C.M. n.55/01](#), la mancata presentazione del Modello VR non comporta la perdita del diritto al credito Iva, qualora lo stesso sia stato correttamente indicato nella relativa Dichiarazione annuale. Infatti secondo l'Agenzia delle Entrate³ in caso di mancata o irrituale presentazione del Modello VR, il rimborso non deve più essere effettuato secondo la procedura ordinaria, ma deve essere prodotta un'apposita istanza di rimborso direttamente all'Ufficio delle Entrate competente (c.d. rimborso anomalo), entro il termine di decadenza biennale di cui all'art.21 del D.Lgs. n.546/92.

Tale orientamento è stato confermato dalla più recente giurisprudenza di merito⁴ e di legittimità⁵ secondo cui la mancanza del Modello VR non può causare la perdita del credito Iva se tale importo è stato correttamente indicato nella Dichiarazione annuale.

Da ultimo e per completezza d'analisi, si segnala il parere contrario della CTR Toscana (sent. n.29/35/07 del 2007) secondo cui la presentazione del Modello VR risulterebbe obbligatoria per l'ottenimento del rimborso.

⇒ Omessa Dichiarazione annuale Iva in presenza del Modello VR regolarmente presentato

In relazione a tale casistica, le linee guida dell'Amministrazione Finanziaria sono rinvenibili nella [R.M. n.60/01](#) e successivamente nella [R.M. n.74/07](#). In tale ipotesi, ferma restando l'esistenza dell'eccedenza Iva, il recupero del credito sarà sempre subordinato alla previa verifica e riconoscimento da parte dell'Ufficio competente.

Pertanto, una volta riconosciuta la debenza del credito, le modalità di recupero dello stesso esperibili dal contribuente sono le seguenti:

1. o si attiva il c.d. *rimborso anomalo* di cui all'art.21 co.2 del D.Lgs. n.546/92;
2. ovvero il credito può essere portato in detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

La posizione dei giudici di legittimità è individuabile da ultimo nella [sentenza n.433](#) del 11/1/2008 la quale sostiene che "il contribuente qualora abbia omesso la presentazione della dichiarazione annuale in tema d'imposta sul valore aggiunto non è ammesso al

³ Cfr. DRE Piemonte nota prot. n.44784 del 3 ottobre 2005.

⁴ CTR Milano sent. n.72/28/10; CTP Treviso sent. n.13 del 19/2/2010; CTP Novara sent. n.38 del 3/4/2009; CTR Bari sent. n.58/02/10.

⁵ Cassazione sent. n.5486 del 8/4/2003; Cassazione sent. n.16477 del 20/8/2004; Cassazione sent. n.9794 del 23/4/2010; Cassazione sent. n.25318 del 13/10/2010; Cassazione sent. n.13920 del 24/6/2011; Cassazione sent. n. 18920 del 16/9/2011.

recupero del credito maturato nel relativo periodo d'imposta sulla base del trasferimento della posizione al periodo d'imposta successivo, dovendo egli, per converso, avvalersi della procedura dell'istanza di rimborso". Tale orientamento conferma quanto sostenuto in precedenza dalla Suprema Corte nelle sentenze n.8083/1998, [n.1029/2002](#), [n.16477/2004](#), [n.17067/2006](#), per cui nelle ipotesi di omessa dichiarazione annuale Iva il contribuente può esclusivamente attivare la richiesta di rimborso.

Il termine di prescrizione per la richiesta del rimborso Iva

Altro nodoso problema riguardante la richiesta di rimborso del credito annuale Iva è quella relativa ai termini di prescrizione della stessa, in conseguenza del fatto che, l'art.30 del DPR n.633/72 non prevede alcun termine di prescrizione per la presentazione della istanza di rimborso.

Alla luce di tale "carezza" normativa, l'Amministrazione Finanziaria ha richiamato, in diverse occasioni, le disposizioni di cui al comma 2, dell'art.21 del D.lgs. n.546/12, secondo cui: *"La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*; sicché il contribuente dovrebbe richiedere il rimborso **entro il termine decadenziale di due anni** dalla data di presentazione della dichiarazione annuale Iva o, in caso di omissione, dalla data in cui la stessa avrebbe dovuto essere presentata.

Secondo l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, l'art.21 del D.lgs. n.546/92 che disciplina la restituzione dei tributi in genere e non contiene alcun riferimento al Modello VR, sarebbe applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto, operando in tutti quei casi in cui una norma specifica non preveda espressamente un termine per il rimborso.

Di fronte a tale posizione, sia la dottrina maggioritaria, che la giurisprudenza di legittimità, hanno cercato di dare soluzione a quello che dovrebbe essere l'esatto termine decadenziale entro il quale presentare la richiesta di rimborso, dando vita ad un consolidato filone giurisprudenziale: [Cassazione n.13920 del 24/06/2011](#); [n.25318 del 15/12/2010](#); [n.9794 del 23/4/2010](#); [n.5486 del 8/4/2003](#).

Secondo tali pronunce della Suprema Corte, l'art.21, co.2, è destinato ad applicarsi esclusivamente a quelle ipotesi di rimborso prive di specifica disciplina nelle leggi riguardanti i singoli tributi. Oltretutto, il carattere puramente residuale della norma in esame è evidenziato anche dal tenore letterale della stessa, che d'altra parte fa riferimento a *"pagamenti"* e non a crediti originatesi a seguito di un'attività gestoria continuata nel tempo come nell'ipotesi dell'Iva.

Infine, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, l'art.21 del citato decreto legislativo trova applicazione, esclusivamente, quando si tratta di recuperare un indebito maturato al di fuori dei meccanismi di detrazione e non nell'ipotesi di istanza di rimborsi di credito annuale Iva. Questi ultimi infatti sono collegati alla emersione di un'eccedenza detraibile e vengono documentati e richiesti dalla dichiarazione Iva⁶. Né vi è alcuna ragione di applicazione analogica di tale norma oltre i casi residuali, quale l'effettuazione di pagamenti indebiti, ivi espressamente contemplati.

A supporto di tale posizione, la Suprema Corte (sentenza n.9794 del 23/4/2010) ha affermato che la fattispecie in esame è regolata da specifica norma, art.30 del DPR n.633/72, e che pertanto la presenza di tale specifico regime rende inapplicabile l'art.21, ed il termine di prescrizione biennale in esso previsto.

Conseguentemente, in luogo del termine di decadenza biennale deve ritenersi, ragionevolmente, applicabile l'ordinario termine di prescrizione decennale, stante la

⁶ CTP di Milano, sent. n.78 del 27 maggio 2010

riconosciuta applicabilità della specifica disciplina Iva individuata nell'art.30 del DPR n.633/92 e non quella residuale di cui al comma 2, dell'art.21 del D.Lgs. n.546/92.

In altre parole, ai fini del conseguimento del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto deve ritenersi valido il termine ordinario di prescrizione decennale, di cui all'art.2946 c.c..

Tuttavia, il consolidato filone giurisprudenziale è stato messo in discussione dalla stessa Cassazione con la recente [sentenza n.18920](#) del 16 settembre 2011, che conclude in senso opposto alle citate pronunce. La sentenza in questione si riferisce, comunque, ad un caso assai particolare ove il credito si riferiva all'anno di cessazione dell'attività (1999), ma discendeva da un credito dichiarato e mai richiesto a rimborso nella dichiarazione per il 1990.

Il rimborso Iva in caso di cessazione dell'attività

In relazione all'ipotesi di richiesta a rimborso dell'eccedenza detraibile a seguito di cessazione dell'attività la Cassazione, nella già citata sentenza n.18920 del 16 settembre 2011, ha ribaltato l'ormai consolidata posizione giurisprudenziale. La citata sentenza della Suprema Corte afferma i seguenti principi di diritto:

- a) il D.Lgs. n.546/92, art.21, co.2, in quanto dotato di funzione residuale postula la mancanza di disposizioni regolative della domanda di rimborso in sé e per sé considerata, indipendentemente dal presupposto;
- b) in materia di Iva, ed in relazione alla fattispecie di rimborso derivante da cessazione dell'attività, soltanto una domanda di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile conforme al modello legale ... rientra nello schema tipico di cui al DPR n.633/72, art.30;
- c) pertanto, solo una simile domanda può essere considerata "regolata" dall'art.30 medesimo, al fine di escludere l'assoggettamento alla decadenza prevista in via residuale dal D.Lgs. n.546/92, art.21.

Tutti principi che trovano parere contrario in consolidata Giurisprudenza di legittimità.

Si cita per tutte, la sentenza della Cassazione n.13920 del 24 giugno 2011. Tale sentenza afferma che l'ipotesi della richiesta di rimborso dell'eccedenza Iva è regolamentata dall'art.30, co.2, del DPR n.633/72. Secondo tale disposizione normativa, il contribuente ha diritto a richiedere il rimborso (oltre che nei casi specificatamente indicati nel terzo comma), "*comunque in caso di cessazione dell'attività*". Oltretutto, in considerazione del fatto che l'attività aziendale non prosegue non è assolutamente possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo, diventando automatica e pleonastica la richiesta di rimborso⁷.

Di conseguenza, l'esposizione di un credito Iva della dichiarazione che si riferisce al periodo in cui viene cessata l'attività può essere ragionevolmente interpretata come istanza di rimborso, dato che il riporto del credito è impossibile.

Pertanto, se il credito stesso non è consumato in compensazione orizzontale in sede di versamento unitario, è evidente che lo stesso, anche in modo implicito, sia richiesto a rimborso. La materia, come detto, è regolata esclusivamente dalla specifica disciplina di cui all'art.30 del DPR n.633/72, che riconosce il diritto al contribuente di chiedere il rimborso dell'eccedenza in caso di cessazione dell'attività, e pertanto, a nulla serve il richiamo di una disciplina residuale quale quella di cui all'art.21, co.2, del D.Lgs. n.546/92.

⁷ Cass. sentenza n.25318 del 15 dicembre 2010; Cass. sent. n.9794 del 23 aprile 2010; Cass. sent. n.5486 del 8 aprile 2003.

Statuto del contribuente e orientamento della giurisprudenza

Un veloce richiamo al c.d. Statuto del contribuente (L. n.212/00), ed alle disposizioni contenute nel comma 2, dell'art.6 e nel comma 1 dell'art.10.

In particolare, il comma 2 dell'art.6 pone a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'obbligo di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza, a sua conoscenza, da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito. Mentre, il comma 1, dell'art.10 sollecita ed invita ad un rapporto tra Fisco e contribuente improntato sulla correttezza e buona fede.

Secondo la stessa Giurisprudenza di merito⁸, che richiama le citate disposizioni di cui allo Statuto del contribuente, l'Ufficio è tenuto ad invitare il contribuente a regolarizzare la propria posizione, evitando per entrambi onerose conseguenze ed eliminando *ab origine* l'oggetto del contendere.

Si auspica pertanto che le citate norme siano tenute bene a mente dall'Amministrazione Finanziaria.

EUROCONFERENCE
EDITORE



E-BOOK LE RETI D'IMPRESA

A CURA DI:
Centro Studi Tributari

EDIZIONE:
settembre 2011

PREZZO:
€ 12,50 + IVA 21%

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

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





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze

⁸ CTR Piemonte n.4 del 15 febbraio 2008.

La C.M. n.45/E sull'applicazione della nuova aliquota Iva al 21%

a cura di Ennio Vial

Il quadro normativo

L'articolo 2, commi dal 2-bis al 2-quater del D.L. n.138/11, conv. con mod. dalla L. n.148/11, ha innalzato l'aliquota Iva ordinaria dal 20% al 21%. Come ormai noto, la nuova aliquota è entrata in vigore il 17 settembre 2011.

Il Legislatore ha inoltre modificato il secondo comma dell'art.27 del DPR n.633/72, che stabilisce la percentuale in base alla quale deve essere determinato il corrispettivo delle operazioni soggette a Iva effettuate dai commercianti al minuto. In sintesi, la norma ha lasciato il metodo matematico abolendo quello semplificato delle "percentuali di scorporo".

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.45/E](#) del 12 ottobre 2011, è intervenuta sul tema per fornire i primi chiarimenti sull'applicazione della nuova aliquota con particolare riguardo alle modalità operative, al fine di consentire ai contribuenti una più agevole gestione degli adempimenti conseguenti.

Si analizza il recente intervento dell'Amministrazione Finanziaria proponendo alcuni esempi che chiariscono quanto esposto.

Acconti e fatture anticipate

La C.M. n.45/E/11 ha precisato che, al fine dell'applicazione della nuova aliquota, assume particolare rilevanza individuare il momento di effettuazione, ai fini Iva, dell'operazione. A tal fine va fatto riferimento:

all'art.6, DPR n.633/72	⇒	per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi;
all'art.39, D.L. n.331/93	⇒	per gli acquisti intra-UE di beni;
all'art.201 del Codice doganale comunitario	⇒	per le importazioni ⁹ .

L'articolo 6 del DPR Iva stabilisce che le cessioni di beni si considerano effettuate:

- nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili;
- nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili, essendo irrilevante la stipula del contratto.

Tuttavia, l'imposta diviene esigibile prima del verificarsi degli eventi indicati o indipendentemente da essi, qualora sia stata emessa la fattura (fattura anticipata) o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo (art.6, co.4, DPR n.633/72).

Nell'ipotesi in cui l'acconto o la fattura anticipata siano stati emessi prima del 17 settembre 2011, la recente circolare precisa che:

- gli acconti pagati entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20%, non devono subire regolarizzazioni;
- la maggior aliquota del 21% sarà applicata alle fatture a saldo emesse;
- gli acconti pagati successivamente al 17 settembre scontano l'aliquota Iva del 21%;

⁹ L'articolo 201 del Codice doganale comunitario dispone che l'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito all'immissione in libera pratica di un bene soggetto a dazi all'importazione o dal vincolo dello stesso al regime dell'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione. La citata disposizione precisa che tale obbligazione sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in Dogana.

- le fatture (anticipate) emesse entro il 16 settembre, che hanno scontato l'aliquota del 20%, non devono subire regolarizzazioni anche se la consegna del bene o il pagamento del servizio si è verificato successivamente a tale data.

Fatture ad esigibilità differita

L'articolo 2, co.2-*quater* stabilisce che la variazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti e istituti indicati nel co.5 dell'art.6, per le quali al giorno precedente la data di cui al co.2-*ter* (ossia antecedenti il 17 settembre) sia stata emessa e registrata la fattura ai sensi degli artt.21, 23 e 24 del DPR Iva, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

Come noto, l'art.6, co.5, DPR n.633/72 stabilisce che l'Iva relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art.25 della L. n.142/90, alle Cciaa, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, nonostante sia stata emessa la fattura.

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n.45/E/11 ha precisato che *“la semplice emissione della fattura entro il 16 settembre consente l'applicazione dell'aliquota del 20% anziché di quella del 21%”*. Infatti, nei confronti di tali soggetti, la previsione sembrava subordinare l'applicazione dell'aliquota del 20% alla circostanza che la fattura emessa entro il 16 settembre fosse stata, entro tale data, anche registrata.

Si ricorda che, ai sensi dell'art.23 del DPR Iva, il contribuente ha tempo 15 giorni per annotare le fatture emesse nel registro Iva vendite. Un'interpretazione strettamente letterale della norma, tuttavia, porrebbe gli enti pubblici e gli altri soggetti di cui all'art.6, co.5 in una condizione peggiore rispetto a quella riservata agli altri committenti. Infatti, nell'ipotesi in cui un soggetto abbia emesso la fattura entro il 16 settembre ma non l'abbia registrata, si sarebbe dovuta applicare l'aliquota del 21% con un aggravio nei confronti degli enti pubblici. Da qui l'interpretazione estensiva della C.M. n.45/11¹⁰.

Iva per cassa

L'Agenzia, con la C.M. n.45/E/11 ha chiarito che *“l'aliquota Iva applicabile resta determinata sulla base del momento di effettuazione dell'operazione anche per le operazioni interessate dall'art.7 del D.L. n.185/08”*.

Con l'articolo 7 del D.L. n.185/08¹¹, infatti, il Legislatore ha introdotto la possibilità di applicare il differimento del momento di esigibilità dell'Iva, al momento dell'incasso del corrispettivo, anche per le cessioni e le prestazioni effettuate nei confronti di cessionari e committenti che esercitano imprese, arti o professioni.

Sono state introdotte, tuttavia, alcune limitazioni. Infatti, il differimento dell'esigibilità dell'Iva non si applica nei seguenti casi:

- per le operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione dell'imposta (ad esempio, agricoltura e pesca, editoria, agenzie di viaggi, intrattenimenti, rottami, ecc.);
- per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, il *“reverse charge”*;
- per le operazioni effettuate nei confronti di privati.

¹⁰ Si evidenzia come, in realtà, il problema sia più teorico che pratico; infatti, anche se la registrazione è effettuata nelle settimane successive la data di registrazione coincide sempre con la data di emissione.

¹¹ Conv. dalla L. n.2 del 28 gennaio 2009, e con il D.M. 26 marzo 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.96 del 27 aprile 2009.

Inoltre, l'Iva per cassa è applicabile qualora il volume d'affari dei contribuenti nei confronti dei quali risulta applicabile la nuova disposizione non superi € 200.000 con riferimento all'anno solare precedente; in caso di inizio di attività, si fa riferimento al volume d'affari, sempre fino a € 200.000, che si prevede di realizzare.

Correzioni degli errori

Il [comunicato stampa n.156](#) del 16 settembre 2011 ha precisato che, qualora nella fase di prima applicazione ragioni di ordine tecnico impediscano di adeguare in modo rapido i *software* per la fatturazione e i misuratori fiscali, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto, emettendo una nota di variazione ex art. 26 DPR n.633/72.

L'Agenzia aveva chiarito che la regolarizzazione non avrebbe comportato alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota fosse stata comunque versata:

- nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile (17/10 per i soggetti mensili che liquidano il mese di settembre);
- ovvero entro il 16/11/2011 per i soggetti trimestrali che liquidano il terzo trimestre).

La C.M. 45/E/11, prendendo atto della ristrettezza dei termini, concede un periodo di tempo più lungo. La regolarizzazione delle fatture emesse con aliquota inferiore rispetto a quella dovuta potrà quindi avvenire con le seguenti modalità:

Tipologia di contribuente	Contribuente mensile	
Termine di regolarizzazione per le fatture emesse entro il 30 novembre 2011	Entro il 27 dicembre 2011	Termine per il versamento dell'acconto Iva
Termine di regolarizzazione fatture emesse nel mese di dicembre 2011	Entro il 16 marzo 2012	Termine liquidazione annuale Iva

Tipologia di contribuente	Contribuente trimestrale	
Termine di regolarizzazione per le fatture emesse entro settembre 2011	Entro il 27 dicembre 2011	Termine per il versamento dell'acconto Iva
Termine di regolarizzazione per fatture emesse nel 4 trimestre	Entro il 16 marzo 2012	Termine liquidazione annuale Iva

Il versamento della maggiore Iva dovuta dovrà avvenire utilizzando i codici tributo delle liquidazioni di riferimento. Gli interessi saranno dovuti laddove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento.

Dalla lettura della circolare emerge quindi come siano dovuti gli interessi, ma non le sanzioni. Infine, entro i termini indicati, dovranno essere regolarizzate le fatture emesse erroneamente con l'aliquota del 21%.

I contribuenti destinatari di dette fatture, se non ricevono la fattura integrativa, hanno tempo fino al 30/4/2012 per la regolarizzazione¹².

¹² Si ricorda che ai sensi dell'art.6 del D.Lgs. n.471/97 se il committente ha acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura "irregolare" da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è tenuto a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione deve presentare all'Ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972 e deve contemporaneamente versare la relativa imposta;
- se ha ricevuto una fattura irregolare (intendendosi per tale quella recante un imponibile oppure un'imposta inferiore), deve presentare all'Ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo a quello in cui ha registrato la fattura stessa un documento integrativo, contenente tutte le indicazioni prescritte dall'art.21 del DPR n.633/72 e deve contemporaneamente versare la maggiore imposta eventualmente dovuta.

Commercianti al minuto

L'Agenzia delle entrate nella C.M. n.45/11 chiarisce, preliminarmente, che con il D.L. n.138/11 i commercianti al minuto possono utilizzare solo il metodo matematico, che garantisce una più precisa individuazione dell'imposta applicabile.

L'Amministrazione Finanziaria, immaginando difficoltà di ordine tecnico-procedurale ad utilizzare esclusivamente tale metodo, ha concesso che eventuali errori e differenze nella determinazione dell'imposta siano sanati, senza pagamento di sanzioni, nei termini precedentemente indicati.

Inoltre, i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art.22 del DPR n.633/72, nell'effettuare la liquidazione periodica relativa all'arco temporale in cui si verifica la compresenza dell'aliquota del 20% e di quella del 21% (mese di settembre ovvero, per i contribuenti trimestrali, terzo trimestre), devono operare lo scorporo tenendo conto distintamente dei corrispettivi soggetti all'una o all'altra delle predette aliquote (applicando, naturalmente, a tal fine distinte percentuali ai diversi importi).

Un'ulteriore precisazione viene fornita anche per i contribuenti che determinano l'imposta con il metodo della ventilazione dei corrispettivi¹³.

La C.M. n.45/11 precisa che, in sede di ventilazione dei corrispettivi, l'aliquota del 21% si applica solo in presenza di acquisti che hanno scontato la medesima aliquota.

Esempio 1 Ventilazione dei corrispettivi

Un commerciante al minuto, che versa l'iva mensilmente, ha la seguente situazione:

Acquisti (dal 1 gennaio al 30 settembre 2011)		
Importo	Aliquota	% sul totale
300	4%	21%
500	10%	36%
500	20%	36%
100	21%	7%
Corrispettivi (mese di settembre 2011)		
2.000		

La ventilazione dei corrispettivi sarà così effettuata:

Ventilazione Corrispettivi		
Importo	Divisione per aliquota	Aliquota
2.000	$2.000 \cdot 21\% = 428$	4%
	$2.000 \cdot 36\% = 714$	10%
	$2.000 \cdot 36\% = 714$	20%
	$2.000 \cdot 7\% = 142$	21%

Settori particolari

⇒ Agenzie di viaggio

In base al combinato disposto dell'art.1, co.1, del D.M. n.340/99, e del co.1 dell'art.74-ter DPR n.633/72, il regime speciale in esame trova applicazione per le operazioni imponibili effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, per l'organizzazione di pacchetti turistici da

¹³ Tali soggetti, secondo quanto stabilito dal D.M. 24 febbraio 1973, annotano globalmente l'ammontare giornaliero dei corrispettivi senza distinzione di aliquota, e successivamente, in proporzione alle aliquote applicate agli acquisti effettuati nell'anno, ripartiscono le vendite ai fini della applicazione delle diverse aliquote.

considerare come un'unica prestazione di servizi soggetta al pagamento di un corrispettivo globale.

La C.M. n.45/11 ricorda che:

- la determinazione dell'imposta è effettuata con il metodo "base da base", ovvero l'imposta è pari alla differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e l'ammontare complessivo dei costi da questa sostenuti per l'acquisizione da terzi di beni e servizi effettuati a diretto vantaggio dei viaggiatori (trasporto, alloggio, vitto, ecc.) al lordo della relativa imposta (art.2, co.2, del D.M. n.340/99 e art.74-ter, co.2, del DPR n.633/72);
- ai fini della determinazione dell'Iva dovuta si assumono al lordo dell'imposta sia il corrispettivo spettante all'agenzia che i costi che la stessa sostiene; sulla predetta differenza si deve procedere allo scorporo dell'Iva ai sensi dell'art.27 del DPR n.633/72, per stabilire la base imponibile su cui determinare l'eventuale imposta dovuta;
- per individuare il momento impositivo dell'operazione non conta il pagamento degli acconti ma quello del corrispettivo globale del viaggio.

Poiché il margine è calcolato cumulativamente e periodicamente su tutte le operazioni mensili o trimestrali, esistevano profili di incertezza su come calcolare la base imponibile nel periodo di compresenza dell'iva al 20% e al 21%.

La C.M. n.45/11 ha precisato che la "quota" della base imponibile da assoggettare ad Iva con l'aliquota del 20% e quella da assoggettare con aliquota del 21% è determinata sulla base del rapporto percentuale tra:

- i corrispettivi dei viaggi pagati dai clienti interamente entro il 16/9, o con inizio del viaggio intervenuto non oltre tale data;
- i corrispettivi dei viaggi pagati dai clienti a decorrere dal 17/9.

Si propone il seguente esempio.

Esempio 2 Il regime speciale delle agenzie di viaggio

Si ipotizzi che, nel mese di settembre 2011:

- i corrispettivi globali pagati interamente al tour operator entro il 16 settembre ammontino a € 5.000;
- i corrispettivi percepiti dopo tale data ammontino a € 8.000;
- il costo dei beni e servizi forniti all'utilizzatore finale da terzi ma fatturati all'agenzia di viaggio, siano pari a € 3.000 comprensivi d'imposta.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia, la base imponibile deve essere suddivisa in percentuale al rapporto dei corrispettivi percepiti prima e dopo il 17 settembre 2011. Quindi, nell'esempio proposto, la modalità di calcolo della base imponibile sul quale calcolare l'imposta è la seguente¹⁴:

- $5.000/13.000 = 38,46\%$
- $8.000/13.000 = 61,54\%$;
- la base imponibile complessiva è data dalla differenza tra: $13.000 - 3.000 = 10.000$ (imponibile lordo);
- $10.000 * 38,46\% = 3.846$ euro; questa è la "quota" di base imponibile sulla quale scorporare l'Iva al 20%;
- $10.000 * 61,54\% = 6.154$ euro; questa è la "quota" di base imponibile sulla quale scorporare l'Iva al 21%;
- $3.846 : 120 * 100 = 3.205$ (imponibile netto) e $2.885 * 20\% = 641$ (imposta dovuta);
- $6.154 : 121 * 100 = 5.085,95$ (imponibile netto) e $4.577 * 21\% = 1.068,05$ (imposta dovuta).

¹⁴ Si ipotizzi che le operazioni attive siano soggette all'Iva ordinaria.

⇒ Regime del margine

Analoghe considerazioni valgono anche per i soggetti che determinano l'imposta in base al regime del margine con il metodo globale, previsto per la rivendita di determinati beni usati (dall'art.36, co.6, del D.L. n.41/95, conv. dalla L. n.85/95, ad esempio, per le cessioni di veicoli usati)¹⁵.

L'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.45/11 precisa che, come per le agenzie di viaggio, la "quota" di margine da assoggettare ad Iva con l'aliquota del 20% e quella da assoggettare con aliquota del 21% va determinata proporzionalmente sulla base del rapporto percentuale tra:

- le operazioni effettuate entro il 16/9;
- le operazioni effettuate a decorrere dal 17/9.

Esempio 3 **Il regime del margine**

Un rivenditore vende alcuni beni usati acquistati da privati. In particolare:

- il prezzo di acquisto ammonta a € 2.000;
- le vendite Iva inclusa fino al 16/09/2011 ammontano a € 2.500 (45% del totale);
- le vendite Iva inclusa dopo il 16/09/2011 ammontano a € 3.000 (55% del totale).

In questo caso, come nell'esempio n.2, il margine globale (€ 3.500) deve essere suddiviso in proporzione alle operazioni effettuate prima e dopo il 17 settembre 2011, e dagli importi così determinati deve essere scorporata l'iva secondo le rispettive aliquote.

Somministrazione di acqua, luce e gas

La C.M. n.45/11 evidenzia come, in merito alle erogazioni di acqua, luce, gas, possa essere necessaria l'emissione di note di accredito e/o di addebito in relazione ai conteggi effettivi, a fronte di precedenti bollettazioni basate sui consumi presunti.

Nella [R.M. n.571646](#) del 24 ottobre 1990, il Ministero delle Finanze ha precisato che, se in sede di conguaglio l'utente ha diritto ad una restituzione, la nota di accredito va emessa con l'aliquota Iva originariamente applicata. Erano quindi sorti alcuni dubbi tra gli operatori su quale aliquota Iva applicare alle note di credito relative e bollette emesse sia con l'iva al 20% che con l'iva al 21%.

L'Agenzia chiarisce che:

in caso di bollette sui consumi presuntivi emesse con aliquote diverse (20% per quelle emesse prima del 16/9 e 21% per quelle emesse successivamente)



e nell'ipotesi in cui i misuratori dei consumi non siano in grado di distinguere le fatturazioni effettuate con Iva al 20% e quelle con Iva al 21%,



l'aliquota corretta da applicare agli accrediti deve essere determinata tenendo conto del periodo di riferimento del conguaglio.

In sostanza, se per la maggior parte del tempo a cui il conguaglio si riferisce (esempio luglio-agosto-settembre) è stata applicata l'aliquota del 20%, la nota di accredito dovrà essere emessa con Iva al 20%. Diversamente, se per la maggior parte del tempo a cui il conguaglio si riferisce (esempio settembre-ottobre-novembre) è stata applicata l'aliquota del 21%, la nota di accredito dovrà essere emessa con Iva al 21%. Si tratta di una soluzione che semplifica notevolmente tale adempimento.

¹⁵ Si ricorda che nel metodo del margine globale (ex art.36, co.6, D.L. n.41/95), la base imponibile è determinata periodicamente e per masse di operazioni; il margine è determinato globalmente in relazione all'ammontare complessivo delle cessioni e degli acquisti effettuati nel mese o nel trimestre.



Il limite alla durata delle verifiche fiscali presso la sede del contribuente: le conseguenze e i rimedi in caso di violazione

La normativa di riferimento

L'articolo 12, co.5, della L. n.212/00 (c.d. Statuto del Contribuente), nel testo anteriore alle modifiche apportate con il D.L. n.70/11 (c.d. Decreto Sviluppo), prevedeva un unico limite temporale di durata della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, stabilito in trenta giorni lavorativi per qualunque categoria.

A decorrere dal 13 luglio 2011, il nuovo testo dell'art.12, co.5, L. n.212/00 distingue invece due categorie di contribuenti, che sono, rispettivamente le imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, da una parte, e tutti gli altri contribuenti, dall'altra parte, prevedendo, per le predette due categorie, una diversa disciplina sul limite di durata della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, che sarà qui di seguito esaminata.

⇒ Il limite alla permanenza nella sede del contribuente e le modalità di computo dei giorni

La regola generale è che il limite di durata della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi, è prevista tuttavia una regola speciale per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi. Per queste ultime due categorie di contribuenti è previsto un doppio limite:

1. la permanenza dei verificatori in sede non può superare i 15 giorni;
2. detto limite ridotto deve essere contenuto nell'arco di un trimestre.

Fino al
12/07/11



termine massimo di **30 giorni** valido per tutti i contribuenti

Dal
13/07/11



per le imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, termine massimo di **15 giorni** lavorativi contenuti nell'arco di **non più di un trimestre**;



per tutte le altre categorie di contribuenti, termine massimo di **30 giorni** lavorativi senza previsione di un arco di tempo in cui contenere la verifica.

L'ultimo periodo del comma 5 dell'art.12 dello Statuto del Contribuente chiarisce che, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono considerarsi i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente, non rilevando il semplice intervallo di tempo compreso tra l'inizio delle operazioni di verifica presso la sede del contribuente e la chiusura delle stesse con la consegna del relativo pvc.

Esempio 1

Ipotizzando una verifica a carico di un lavoratore autonomo che sia iniziata il 1° settembre 2011 e che sia stata chiusa, con la consegna del pvc, il 30 settembre 2011, il termine dei quindici giorni previsto dall'art.12, co.5, L. n.212/00 sarà o meno rispettato a seconda che i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente siano stati, dal 1° al 30 settembre, rispettivamente inferiori o superiori a quindici. Assumendo che, nel presente esempio, i giorni di effettiva presenza dei

verificatori presso la sede del lavoratore autonomo siano stati, nel predetto arco di tempo compreso dal 1° al 30 settembre, complessivamente, dodici (i quali risulteranno dai relativi processi verbali giornalieri che i verificatori hanno l'obbligo di redigere e consegnare al contribuente al termine di ogni giorno di verifica condotto presso la sede contribuente), il termine massimo di permanenza previsto dall'art.12, co.5, della L. n.212/00 per la categoria dei lavoratori autonomi risulterà rispettato nonostante che tra l'inizio delle operazioni di verifica (1° settembre) e la chiusura delle stesse (30 settembre) siano decorsi 30 giorni.

Esempio 2

Ipotizzando una verifica a carico di un lavoratore autonomo che sia iniziata il 1° agosto 2011 e che sia stata chiusa, con la consegna del pvc, il 30 novembre 2011, assumendo che i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del lavoratore autonomo siano stati, nel predetto arco di tempo compreso dal 1° agosto al 30 novembre, complessivamente pari a quindici suddivisi per ciascuno dei quattro mesi di durata complessiva della verifica, il limite di permanenza previsto dall'art.12, co.5, L. n.212/00 per la categoria dei lavoratori autonomi (e delle imprese in contabilità semplificata), seppure non superiore complessivamente a quindici giorni lavorativi, NON risulterà rispettato in quanto contenuto in un arco temporale superiore al trimestre.

Per i contribuenti diversi dalle imprese in contabilità semplificata e dai lavoratori autonomi il limite massimo di trenta giorni lavorativi non deve invece, come detto, essere contenuto in alcun arco temporale, il Legislatore ha evidentemente voluto escludere limitazioni che avrebbero potuto risultare eccessivamente penalizzanti per i verificatori in caso di accertamenti nei confronti dei soggetti di maggiori dimensioni.

⇒ Le proroghe ai limiti di durata

I predetti limiti di durata di trenta e quindici giorni lavorativi possono essere prorogati. L'articolo 12, co.5, della L. n.212/00 prevede infatti che tali limiti possono essere prorogati, rispettivamente, di ulteriori trenta e quindici giorni (ossia, in pratica, essere, al massimo, raddoppiati) "*nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio*". In tal caso, il contribuente avrà diritto di ottenere dai verbalizzanti copia dell'atto con cui il dirigente dell'Ufficio ha disposto la proroga, potendo pertanto verificare la rilevanza dei motivi che hanno determinato il provvedimento di proroga.

La mancanza di motivazione, o la presenza di una motivazione meramente stereotipa o generica o insufficiente o basata su motivi infondati, potrà essere eccepita dal contribuente nel ricorso presentato contro l'avviso di accertamento emesso a seguito della verifica, rimettendo al giudice tributario il relativo giudizio di legittimità della proroga.

Le conseguenze, per il processo tributario contro l'avviso di accertamento, dell'eventuale giudizio negativo del giudice tributario in ordine alla motivazione del provvedimento di proroga saranno illustrate in un successivo paragrafo.

Le conseguenze della violazione del limite di permanenza: lo stato della giurisprudenza

Sulle conseguenze del mancato rispetto del limite di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente, l'art.12, L. n.212/00 non prevede espressamente alcunché. Nel silenzio della norma i giudici tributari si sono espressi in modo difforme.

La giurisprudenza di merito



Da una parte i giudici tributari di merito, ritenendo che i termini in questione abbiano natura perentoria, hanno dichiarato illegittimi gli avvisi di accertamento emessi sulla base di pvc che contenevano risultanze frutto di una verifica protrattasi oltre i termini consentiti dalla norma.

► [CTR Piemonte n.26/09;](#)
[CTP Bari n.293/10;](#)
[CTP Terni n.141/09](#)

La giurisprudenza di legittimità



Dall'altra parte i giudici di legittimità, secondo cui dirimente risulta la circostanza che l'art.12, co.5, L. n.212/00, non ricollega alcuna conseguenza, ai fini dell'accertamento, all'eventuale violazione del termine di permanenza (es. inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti), ma soltanto (al co.6 dello stesso art.12) eventuali conseguenze di tipo disciplinare a carico dei verificatori che protraggano le operazioni di verifica presso la sede del contribuente oltre i termini. In simili casi al contribuente resterebbe pertanto la sola possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente evidenziando la violazione del termine di permanenza da parte dei verificatori, e al garante spetterà trasmettere tale segnalazione agli organi dirigenziali dell'Ufficio ai fini dell'avvio di un procedimento disciplinare a carico dei verificatori.

► [Cassazione n.19338 del 22/09/2011](#)

I rimedi per la difesa del contribuente

È evidente che, sulla base dell'orientamento espresso dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza da ultimo citata (ossia la n.19338 del 22/09/2011), la tutela per i contribuenti risulta alquanto depotenziata rispetto a quella individuata dai giudici tributari di merito. Alla luce di tali orientamenti giurisprudenziali, nel caso in cui una verifica fiscale eseguita presso la sede sia protratta oltre i predetti termini o sia basata su provvedimenti di proroga illegittimi, un contribuente avveduto dovrebbe tenere il seguente comportamento:

- a) alla scadenza del termine ordinario il contribuente deve accertarsi che i verificatori abbiano ottenuto dal proprio dirigente un provvedimento di proroga e farsene rilasciare copia;
- b) se il provvedimento di proroga dovesse risultare immotivato o con motivazione insufficiente, ovvero in caso di superamento del termine (sia esso quello ordinario in caso di mancata proroga, sia esso quello prorogato), il contribuente deve segnalare tempestivamente per iscritto tale fatto al Garante del contribuente e allegare successivamente al pvc, al momento della sua consegna, copia di detta segnalazione inviata al Garante del contribuente;
- c) in ogni caso la tempestiva segnalazione del superamento del termine al Garante del contribuente, portata a conoscenza dei verificatori già nel corso della verifica, avrebbe un effetto deterrente sui verificatori medesimi i quali, al fine di evitare l'avvio di un procedimento disciplinare a loro carico, saranno sollecitati a non protrarre ulteriormente la fase di verifica;

- d) in sede di successivo ricorso alla commissione tributaria contro l'avviso di accertamento, il contribuente deve sollevare pregiudizialmente:
- la questione di legittimità del superamento del termine citando la favorevole giurisprudenza delle commissioni tributarie di merito sopra illustrata e gli effetti di tale violazione sulla legittimità dell'avviso di accertamento;
 - nel caso in cui sia stato emesso un provvedimento di proroga del termine immotivato o fornito di insufficiente motivazione, l'illegittimità di quest'ultimo provvedimento e i relativi effetti sulla legittimità dell'avviso di accertamento (la Cassazione, a proposito degli effetti sugli avvisi di accertamento di provvedimenti autorizzativi di indagini illegittimi perché privi di valide motivazione, ha costantemente affermato la rilevanza di tali provvedimenti illegittimi anche sui conseguenti avvisi di accertamento).



MASTER BREVE 13^A

VUOI ESSERE L'UNICO ASSENTE?!

ACEDI AL SITO

Gruppo **EUROCONFERENCE**
controliamo competenza

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



Principali scadenze dal 1 al 15 novembre 2011

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.

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

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

LEGENDA icone

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

EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference S.p.a.

COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini
Guido Martinelli
Paolo Meneghetti
Duilio Liburdi
Fabio Garrini

Gian Paolo Ranocchi
Luca Miele
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Viviana Grippo

ABBONAMENTO ANNUALE 2011

Euro 220 Iva esclusa

DIRETTORE RESPONSABILE

Gian Paolo Ranocchi

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale

Vendita esclusiva per abbonamento

STAMPA

Pubblicazione diffusa per e-mail

SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA

Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

COLLABORATORI ESTERNI

Giacomo Albano
Andrea Bongi
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

DIRETTORE SCIENTIFICO

Alessandro Corsini

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc...

RESPONSABILE REDAZIONALE

Alessia Zoppi

Tel. 045/8201828

fax 045/502430

REDAZIONE

Silvia Righetti e Simone Bonini

e-mail: circolari@euroconference.it

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

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