

In evidenza



Focus di pratica professionale

Società tra professionisti all'esame di convenienza: riflessi operativi, fiscali e previdenziali

Spesometro: *slalom* fra comunicazione ordinaria e comunicazione speciale per *leasing*, locazione e noleggi

Il "contratto collegato" e la sua rilevanza ai fini dello "spesometro"



Notizie Flash

- Rendite finanziarie: i decreti di attuazione pag.4
- Imposta sostitutiva del 5% sui fondi immobiliari. Un mese in più per la prima rata pag.4
- Ok al rimborso Iva sull'acquisto di beni ammortizzabili per le società di *leasing* pag.4
- L'utilizzo del *plafond* in caso di conferimento di ramo d'azienda pag.5
- Ammessa la sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine pag.5
- Ufficio competente a ricevere le richieste di rimborso dei versamenti diretti pag.5
- Predisposti i codici tributo per i controlli ex art.36-*bis* pag.5
- Disciplina dei fondi immobiliari chiusi: pronti i nuovi codici tributo pag.6
- Sanzioni in caso di mancata segnalazione di inizio attività: istituiti i codici tributo pag.6
- Codici tributo per la compensazione dei crediti d'imposta per la regione Sicilia pag.6
- Canale di comunicazione dedicato ai grandi contribuenti pag.6
- L'avviamento può essere determinato dal giudice sulla base della perizia di parte pag.6
- L'accertamento è nullo se si prova la simulazione del contratto pag.7
- La perizia giurata di stima è contestabile con la querela di falso pag.7
- Stretta sull'indeducibilità dei costi da reato pag.7
- Rimborso Iva anche se è scaduto il termine di due anni pag.7
- Aggiornamento *software* Redditest pag.7
- Chiarimenti sulla dematerializzazione e conservazione digitale dei documenti pag.8
- Modificato l'interesse legale che passa al 2,5% nel 2012 pag.8
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – novembre 2011 pag.8
- TFR: coefficiente di rivalutazione – novembre 2011 pag.8



Focus di pratica professionale

- [Società tra professionisti all'esame di convenienza: riflessi operativi, fiscali e previdenziali](#) pag.9
- [Spesometro: slalom fra comunicazione ordinaria e comunicazione speciale per leasing, locazione e noleggi](#) pag.14
- [Il "contratto collegato" e la sua rilevanza ai fini dello "spesometro"](#) pag.20

IVA

Il Punto sull'Iva

- [La soggettività passiva Iva nelle vendite di terreni agricoli divenuti aree edificabili](#) pag.28
- [Il trattamento Iva delle "gift card"](#) pag.32

15

Scadenzario

- [Principali scadenze dall'1 al 15 gennaio 2012](#) pag.37



MANOVRE FINANZIARIE

Rendite finanziarie: i decreti di attuazione

Sono in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale i tre **decreti** del **13 dicembre** con cui il Ministro delle Finanze ha dato attuazione a quanto stabilito dal D.L. n.138/11, relativamente al riordino della disciplina dei redditi di natura finanziaria. In particolare a fronte del passaggio di aliquota per gli interessi, premi e altri proventi provenienti da obbligazioni e titoli simili, dal 12,5% al 20% - a partire dal 1 gennaio 2012 - il primo decreto stabilisce che gli intermediari dovranno accreditare, nel conto di gennaio 2012, l'imposta sostitutiva maturata su interessi e premi fino al 31 dicembre 2011 sulla base dell'aliquota vigente e, nel contempo, addebitare l'imposta sostitutiva sugli stessi proventi maturati fino alla stessa data sulla base dell'aliquota vigente al 1° gennaio 2012. Con il secondo decreto vengono determinate le quote dei proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio (Oicr), e le quote dei redditi derivanti dai contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione riferibili alle obbligazioni e agli altri titoli pubblici. Il terzo decreto, infine, stabilisce le modalità di applicazione del regime previsto dal D.L. n.138/11 relativamente a quelle norme di carattere opzionale volte a consentire l'affrancamento dei valori degli strumenti finanziari posseduti al 31 dicembre 2011, mediante il versamento di una imposta sostitutiva del 12,5% sui redditi maturati fino alla suddetta data.

[Ministero Finanze](#)
[decreti](#)
[13/12/11](#)



Imposta sostitutiva del 5% sui fondi immobiliari. Un mese in più per la prima rata

Il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva del 5%, da parte delle società di gestione del risparmio o degli intermediari depositari in relazione ai partecipanti qualificati ai fondi immobiliari, può essere effettuato fino al 16 gennaio 2012, maggiorato dei relativi interessi e senza applicazione delle sanzioni. Slitta, quindi, la prima scadenza fissata al 16 dicembre 2011. È questa una delle principali novità contenute nel **provvedimento** dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato il **16 dicembre**, che fornisce indicazioni sul regime fiscale dei fondi comuni d'investimento, recentemente modificato dal D.L. n.70/11, per contrastare l'utilizzo improprio dei fondi a ristretta base partecipativa.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[16/12/11](#)

[comunicato](#)
[stampa](#)



IVA

Ok al rimborso Iva sull'acquisto di beni ammortizzabili per le società di *leasing*

La società di *leasing* che adotta i principi contabili nazionali Ias/lfrs può avanzare l'istanza di rimborso dell'Iva sull'acquisto o sull'importazione dei beni strumentali concessi in *leasing*. In particolare, l'art. 30 del DPR n.633/72 prevede che l'eccedenza Iva a credito può essere richiesta a rimborso se di importo superiore a 2.582,28 euro limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili. Tuttavia, per i beni concessi in *leasing* da soggetti che adottano i principi contabili internazionali, il problema restava aperto in quanto le rilevazioni sono differenti da quanto disciplinato nella normativa contabile italiana. L'Agenzia, con la **R.M. n.122** del **13 dicembre**, ha quindi chiarito la questione stabilendo che la disciplina Iva non è influenzata dalla rappresentazione contabile Ias/lfrs in quanto, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al citato art.30, co.2, lett.c) del DPR n.633/72, ciò che rileva è soltanto la proprietà giuridica del bene e la sua teorica ammortizzabilità. Viene inoltre specificato che legittimata all'istanza è solo la società concedente in quanto proprietaria del bene.

[R.M.](#)
[13/12/11](#)
[n.122](#)



L'utilizzo del *plafond* in caso di conferimento di ramo d'azienda

[R.M.
14/12/11
n.124](#)



Con la **R.M. n.124 del 14 dicembre**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in una operazione di conferimento di ramo d'azienda, il *plafond* maturato dalla società conferente prima della suddetta operazione straordinaria può essere condiviso con la conferitaria che subentra nel ramo di azienda. Tuttavia ciò è possibile solo nel caso in cui conferente e conferitaria effettuino operazioni che attribuiscono loro lo *status* di esportatore abituale. Inoltre è necessario che il passaggio del *plafond* e i criteri di attribuzione siano menzionati nell'atto di conferimento e comunicati all'Ufficio.

IMPOSTA SUI FINANZIAMENTI

Ammissa la sostitutiva sui finanziamenti a medio e lungo termine

[R.M.
13/12/11
n.121](#)



Con la **R.M. n.121 del 13 dicembre**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva anche ai contratti di finanziamento a medio e lungo termine conclusi per estinguere debiti pregressi da società *holding* per la riqualificazione di precedenti indebitamenti propri o delle società controllate, ai sensi dell'art.15 e seguenti del DPR n.601/73. Tuttavia, devono sussistere specifiche condizioni per l'applicazione di questo regime che riguardano la natura del soggetto che può erogare il finanziamento e il finanziamento stesso, che deve essere capace di conferire una provvista di denaro e avere una durata contrattuale superiore a 18 mesi. La R.M. specifica, però, che se il credito è già stato irrogato e la somma sia stata investita, l'imposta sostitutiva non può trovare applicazione perché non viene concessa al debitore la disponibilità di effettive risorse finanziarie, ma oggetto del negozio giuridico diventano le modalità e i tempi per recuperare il credito. Di fatto, mancherebbe la percezione da parte del soggetto beneficiario di una nuova, reale ed effettiva disponibilità finanziaria.

RISCOSSIONE

Ufficio competente a ricevere le richieste di rimborso dei versamenti diretti

[R.M.
12/12/11
n.123](#)



È competente a ricevere la richiesta di rimborso dei versamenti diretti l'Ufficio locale individuato in base al domicilio fiscale del contribuente al momento della presentazione dell'istanza, sulla base del presupposto che il domicilio fiscale del suddetto contribuente sia lo stesso sia al momento della presentazione dell'istanza che al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi cui si riferisce lo stesso rimborso. Nel caso, invece, in cui cambi il domicilio fiscale, l'Ufficio competente a ricevere l'istanza di rimborso deve essere individuato in ogni caso con riferimento al domicilio fiscale del contribuente alla data della presentazione della dichiarazione dei redditi. Se l'istanza venisse inoltrata all'Ufficio non competente a riceverla, quest'ultimo dovrà provvedere alla trasmissione della richiesta alla struttura competente. Questo è quanto stabilito dalla **R.M. n.123 del 12 dicembre**.




CODICI TRIBUTO

Predisposti i codici tributo per i controlli ex art.36-bis


[R.M.
12/12/11
n.120](#)




Con la **R.M. 120 del 12 dicembre** scorso, l'Agenzia delle Entrate ha istituito per ogni tributo i codici, da 900A a 940A, da utilizzare per il versamento delle somme richieste dall'Ufficio con l'avviso di irregolarità emesso a seguito dei controlli automatizzati ex art.36-bis del DPR 600/73. Tali codici dovranno essere utilizzati dal contribuente nel caso in cui il destinatario delle suddette comunicazioni intenda versare solo una quota dell'importo complessivo, non essendo possibile l'utilizzo, in questo caso, del modello F24 allegato alle comunicazioni, che riporta l'intero importo e il codice tributo 9001.





<p>R.M. 9/12/11 n.119</p> 	<p>Disciplina dei fondi immobiliari chiusi: pronti i nuovi codici tributo La R.M. 119 del 9 dicembre istituisce i codici tributo – 1832, 1833, 1834, 1835 - per il versamento, mediante il modello F24, delle imposte sostitutive previste dal D.L. n.78/10, come modificato dal D.L. n.70/11, in materia di fondi immobiliari chiusi. Infatti la disposizione prevede che i partecipanti che detenevano una partecipazione al fondo superiore al 5%, alla data del 31 dicembre 2010, siano tenuti a corrispondere un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 5% del valore medio delle quote possedute nel periodo d'imposta 2010.</p>
<p>R.M. 16/12/11 n.125</p> 	<p>Sanzioni in caso di mancata segnalazione di inizio attività: istituiti i codici tributo L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 125 del 16 dicembre ha istituito i codici tributo <u>5271</u> e <u>5272</u>, per consentire il versamento delle sanzioni di pertinenza dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, previste per chi non presenta, o presenta con indicazioni inesatte, la segnalazione certificata di inizio attività, ai sensi della L. n.220/10 (Legge di stabilità 2011) .</p>
<p>R.M. 9/12/11 n.118</p> 	<p>Codici tributo per la compensazione dei crediti d'imposta per la regione Sicilia Con la R.M. 118 del 9 dicembre è stato istituito il codice tributo <u>3897</u> in riferimento alla convenzione siglata il 17/11/10 tra l'Agenzia delle Entrate e la Regione siciliana, che disciplina le modalità operative per la gestione del credito di imposta previsto dalla Legge regionale, n.11 del 17 novembre 2009 a favore delle imprese operanti nei settori delle attività estrattive, manifatturiere, del turismo, dei servizi e artigiane che effettuano nuovi investimenti nella regione Sicilia.</p>

TUTORAGGIO


<p>Agenzia Entrate documenti Sito Web</p> 	<p>Canale di comunicazione dedicato ai grandi contribuenti A partire dal 01/01/12 sarà attivato un canale di comunicazione dedicato al dialogo tra i grandi contribuenti e l'Agenzia delle Entrate con riferimento alle attività di accertamento e rimborsi. Tutti i grandi contribuenti sono invitati a segnalare la casella di posta elettronica certificata che intendono utilizzare per tali comunicazioni. L'indirizzo Pec deve essere trasmesso attraverso "<i>Entratel</i>", secondo l'apposito tracciato <i>record</i> e seguendo le indicazioni riportate nel file "modalità di comunicazione dell'indirizzo Pec". (Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Documentazione - Attività di controllo - Grandi contribuenti/Tutoraggio - Canale di comunicazione dedicato: Posta elettronica certificata)</p>
--	--

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 12/12/11 n.26550</p> 	<p>L'avviamento può essere determinato dal giudice sulla base della perizia di parte Con sentenza n.26550 del 12 dicembre, la Corte di Cassazione ha stabilito che, ai fini dell'applicazione dell'art.51, co.4, del Tuir, che disciplina il controllo dell'Ufficio sugli atti aventi ad oggetto aziende o diritti reali su di esse, l'esistenza di un valore di avviamento dell'azienda costituisce oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice, se adeguatamente motivato. La sentenza trae spunto dall'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate per contestare il maggior valore d'avviamento a seguito di cessione di un ramo d'azienda tra due imprese. In questa circostanza, la Corte ha chiarito che nel nostro ordinamento vige il principio del libero convincimento del giudice, di conseguenza quest'ultimo può fondare la sua decisione, che deve essere adeguatamente motivata, su una perizia di parte anche se contestata dalla controparte.</p>
---	--

<p>CTR Lazio sentenza 11/10/11 n. 237</p> 	<p>L'accertamento è nullo se si prova la simulazione del contratto</p> <p>Il contribuente può opporsi all'accertamento basato su una presunzione semplice e non assoluta, se dimostra che il maggior reddito deriva da un contratto simulato e quindi, il mancato pagamento di somme di denaro. Questo è quanto stabilito dalla CTR Lazio con la sentenza n.237 dell'11/10/11. Nel caso di specie l'accertamento aveva avuto origine da un atto di compravendita di quote societarie, vendute dal marito alla moglie. Tuttavia, la contribuente, sulla quale ricadeva l'onere di provare il mancato possesso delle stesse e il mancato pagamento, è riuscita ad ottenere l'annullamento dell'accertamento fornendo prova idonea della simulazione del contratto.</p>
<p>CTR Sicilia sentenza 8/9/11 n.155</p> 	<p>La perizia giurata di stima è contestabile con la querela di falso</p> <p>La perizia giurata di stima deve essere contestata con querela di falso e con una nuova perizia correttiva asseverata da giuramento. Queste sono le conclusioni a cui è giunta la CTR Sicilia con la sentenza n.155 del 8 settembre scorso, relativamente al caso di una contribuente che aveva contestato la perizia giurata di stima tramite documentazione che attestava, diversamente dalla stessa perizia, una quota di possesso di un terreno inferiore rispetto a quella realmente posseduta.</p>
<p>CTR Lombardia sentenza 4/10/11 n.139</p> 	<p>Stretta sull'indeducibilità dei costi da reato</p> <p>Con la sentenza n.139 del 4 ottobre 2011, la CTR Lombardia, partendo da quanto normativamente previsto dal comma 4-bis dell'art. 14 della L. n.537/93, in tema di indeducibilità di costi nel caso di illeciti penali, ha chiarito che sono indeducibili i costi sostenuti per fatture emesse per operazioni inesistenti. La sentenza, peraltro, evidenzia che la disciplina deve essere applicata anche nel caso in cui la fattispecie sia anche solo potenzialmente qualificabile come reato, ed inoltre, non reputa necessario che il fatto penalmente rilevante sia oggetto di un'azione penale già avviata o accertata con sentenza di condanna. I giudici della Commissione, altresì, ritengono che i costi siano indeducibili anche se il reato non è stato contestato a chi effettua la deduzione, ma a chi ha emesso la fattura. Tuttavia, se a conclusione delle indagini preliminari, il Giudice dispone l'archiviazione della notizia di reato, o se il procedimento si chiude con una sentenza di assoluzione dell'imputato, l'Amministrazione Finanziaria potrà disporre al rimborso delle maggiori imposte eventualmente versate.</p>
<p>Corte di Giustizia sentenza 15/12/11 C-427/10</p> 	<p>Rimborso Iva anche se è scaduto il termine di due anni</p> <p>La Corte di Giustizia europea, con sentenza del 15 dicembre, relativa al procedimento C-427/10, ha chiarito che la disciplina nazionale secondo la quale il cedente/prestatore di servizi può richiedere il rimborso dell'Iva indebitamente versata nel termine di due anni, mentre il committente/acquirente di servizi può agire nel termine di dieci anni, è compatibile con i principi di effettività, non discriminazione e neutralità Iva, purché non venga lesa il diritto di ottenere il rimborso richiesto. Nel nostro ordinamento, infatti, è previsto un doppio termine di scadenza per esercitare la richiesta di rimborso dell'Iva indebitamente versata: in capo al committente/acquirente il termine di decadenza per la ripetizione dell'indebito nei confronti del cedente/prestatore è di dieci anni e può essere esercitato in via civilistica, ex art.2033 c.c.; invece, in capo al prestatore /cedente lo stesso diritto può essere esercitato solo nel termine di due anni, ai sensi dell'art.21, n.2, del D.Lgs. n.546/92, davanti l'autorità tributaria.</p>

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p>Aggiornamento software Redditest</p> <p>È disponibile sul sito <i>web</i> delle Entrate la versione 2.0.0 del 15/12/11 del <i>software</i> "ReddiTest" - Comunicazioni di dati per la stima dei redditi.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio -Software di compilazione)</p>
--	--

CONTABILITÀ E BILANCIO

[Cndcec
documento
dicembre 2011
Sito Web](#)



Chiarimenti sulla dematerializzazione e conservazione digitale dei documenti

Il Cndcec ha diffuso sul proprio sito *web* il **15 dicembre**, un **documento**, a cura della Commissione "Normativa ed adempimenti tecnologici studi professionali", dedicato ad illustrare le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto e gli aspetti civili e fiscali della regolare tenuta e corretta conservazione delle scritture contabili.

ADEMPIMENTI

[Ministero Finanze
decreto
12/12/11
G.U. 15/12/11
n.291](#)



Modificato l'interesse legale che passa al 2,5% nel 2012

Con **decreto** del Ministero delle Finanze del **12 dicembre 2011**, pubblicato in **G.U. n.291 del 15 dicembre 2011**, la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art.1284 c.c., viene fissata al 2,5% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2012 (rispetto all'1,5% attuale).

[Istat
comunicato
15/12/11](#)



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

Con **comunicato** dello **scorso 15 dicembre**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di novembre 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 103,7. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 3,2%.

TFR: coefficiente di rivalutazione – novembre 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di novembre 2011 è pari a 3,531846.



Società tra professionisti all'esame di convenienza: riflessi operativi, fiscali e previdenziali

Il comma 3 dell'art.10 della c.d. Legge di stabilità per il 2012 (L. n.183/11) ha espressamente abolito il divieto di adottare una delle forme societarie previste e regolamentate dai titoli V e VI del libro V del codice civile per l'esercizio delle attività libero professionali regolamentate nel sistema ordinistico.

Grazie a tale novità legislativa sarà dunque possibile costituire società di persone o di capitali per svolgere attività professionale, anche in modalità multidisciplinare.

L'intervento operato dalla Legge di stabilità non pregiudica gli eventuali modelli societari e associativi già adottati per l'esercizio in comune dell'attività di lavoro autonomo, quali, ad esempio, le associazioni professionali (studi associati).

Le nuove società tra professionisti, qualunque sia la forma giuridica prescelta dai soci, dovranno necessariamente prevedere nel loro atto costitutivo:

- l'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale;
- l'ammissione in qualità di soci di professionisti iscritti ad ordini, albi e collegi, ovvero di soggetti non professionisti soltanto per prestazioni tecniche o per finalità di investimento;
- criteri e modalità sulla base dei quali l'incarico professionale conferito dai clienti sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti professionali;
- modalità per l'esclusione dalla società del socio cancellato dall'albo con provvedimento definitivo.

La denominazione sociale, qualunque sia la forma giuridica per l'esercizio dell'attività professionale scelta dai soci, dovrà contenere l'indicazione "società tra professionisti". Secondo alcuni autori tale indicazione potrà essere fornita anche nella forma abbreviata di "s.t.p."

Le società tra professionisti potranno essere anche multidisciplinari ossia svolgere più attività professionali (esempio attività di avvocato e di dottore commercialista).

I lavoratori autonomi iscritti in albi potranno, però, partecipare in una sola società tra professionisti essendo espressamente previsto dal co.6 dell'art.10 della L. n.183/11 che *"la partecipazione ad una società è incompatibile con la partecipazione ad altre società tra professionisti"*.

La possibilità di costituire società per lo svolgimento delle attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico pone con tutta evidenza una serie di questioni sia dal punto di vista fiscale che previdenziale.

Dal punto di vista fiscale

occorrerà comprendere se il reddito prodotto da tali forme societarie sarà ancora un reddito di lavoro autonomo oppure un reddito d'impresa e, conseguentemente, se i compensi corrisposti alle s.t.p. dai clienti che agiscono nella veste di sostituti d'imposta, siano o meno da assoggettare alla ritenuta d'acconto ex art.25 del DPR n.600/73.

Dal punto di vista previdenziale

si pone il problema di individuare, specie nelle società non trasparenti, le quote di reddito dei singoli professionisti da assoggettare alla contribuzione, sia soggettiva che integrativa, alle rispettive casse di appartenenza.

Scopo del presente lavoro è dunque quello di individuare, per ciascuna delle problematiche *testè* citate, le più plausibili soluzioni interpretative facendo riferimento anche ai precedenti di prassi amministrativa diffusi nel tempo dall'Amministrazione Finanziaria in riferimento ai primi tentativi di aggregazione societaria dei lavoratori autonomi quali in particolare le c.d. società di ingegneria e le società tra avvocati.

Società tra professionisti: forme possibili e conseguenze

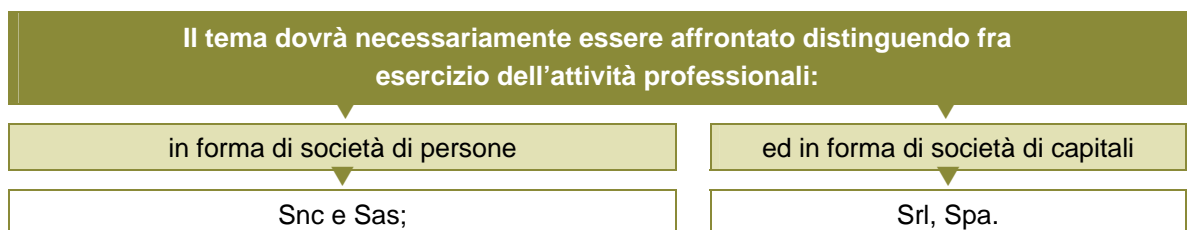
Un primo importante spartiacque per la risoluzione delle problematiche di natura fiscale e previdenziale che attengono alle nuove società tra professionisti sarà necessariamente costituito dal tipo di società scelto dai soci, distinguendo fra:



L'elemento che distingue le due possibili scelte è ovviamente il regime di trasparenza fiscale che contraddistingue le due tipologie nonché l'assoggettamento delle società di capitali ad un regime fiscale proprio costituito dall'imposta sul reddito delle società (Ires). Si tratta di elementi differenziali che non potranno non avere un risvolto pratico nella risoluzione delle problematiche fiscali e previdenziali in relazione alle nuove società tra professionisti.

Ai fini squisitamente previdenziali altra problematica da risolvere riguarda la partecipazione nelle s.t.p. di soci non professionisti non iscritti in albi né tantomeno alle casse di previdenza dei liberi professionisti. Queste categorie di soci, che potrebbero anche essere maggioritarie, finiranno inevitabilmente per "drenare" reddito imponibile da assoggettare a contribuzione previdenziale con grave nocimento per l'equilibrio degli enti che gestiscono le casse di previdenza delle categorie professionali.

In attesa dei regolamenti attuativi, da emanarsi entro sei mesi dall'approvazione della Legge di stabilità, cerchiamo di capire alla luce di richiamati precedenti di prassi amministrativa, quali possibili scenari si aprono per l'esercizio in forma societaria dell'attività professionale.



Le società tra professionisti nella forma di società di persone

Se la nuova società tra professionisti verrà costituita nella forma di società in nome collettivo o di società in accomandita semplice, la qualificazione del reddito prodotto potrebbe essere risolto traendo spunto dalla [R.M. n.118/E/03](#).

In quel caso l'Agenzia delle Entrate, dovendo rispondere ad un'istanza proposta da una società di avvocati costituita in base al D.Lgs. n.96/01, ha fornito chiarimenti in ordine sia alla natura del reddito prodotto dalla stessa sia in merito all'assoggettamento a ritenuta d'acconto dei compensi percepiti.

In particolare, per quanto attiene alla natura del reddito prodotto, nonostante l'art.6, co.3 del Tuir preveda che: "*i redditi delle società in nome collettivo da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi*", la natura del tutto peculiare della società tra avvocati rispetto allo schema societario previsto nel codice civile ha indotto le Entrate ad affermare che: "*l'esercizio in forma comune dell'attività di avvocato, realizzato utilizzando il nuovo modello societario della s.t.p., deve essere ricondotto nell'ambito del lavoro autonomo*".

Di conseguenza, recita la risoluzione in commento, *“i compensi corrisposti alla s.t.p. sono inoltre soggetti alla ritenuta d’acconto ai sensi dell’art.25 del DPR n.600/73”*.

L’elemento che ha indotto l’Agenzia delle Entrate alle conclusioni sovra esposte è la considerazione della rilevanza che assume nell’ambito della società fra avvocati la prestazione professionale dei soci rispetto all’incidenza del capitale.

Tornando ai nuovi modelli di società tra professionisti introdotti dalla Legge di stabilità per il 2012, se è vero che in essi è prevista la possibilità di partecipazione anche di soci non professionisti è però necessario che la società *“eserciti in via esclusiva l’attività professionale”* con ciò confermando i presupposti sulla base dei quali l’Agenzia delle Entrate ha risposto all’interpello sopra esaminato.

Se tale orientamento sarà confermato, allora l’esercizio delle attività professionali tramite società in nome collettivo ed anche in società in accomandita semplice produrrà redditi di lavoro autonomo ai sensi dell’art.49 del Tuir ed i relativi compensi saranno assoggettati alla ritenuta d’acconto ai sensi dell’art.25 del DPR n.600/73.

Dal punto di vista previdenziale, invece, il problema che si può porre riguarda la partecipazione alla Sas di soci non professionisti per i quali, sulla base delle quote di partecipazione agli utili, il reddito professionale conseguito dalla società non subirà alcuna contribuzione previdenziale per quanto attiene al contributo soggettivo¹.

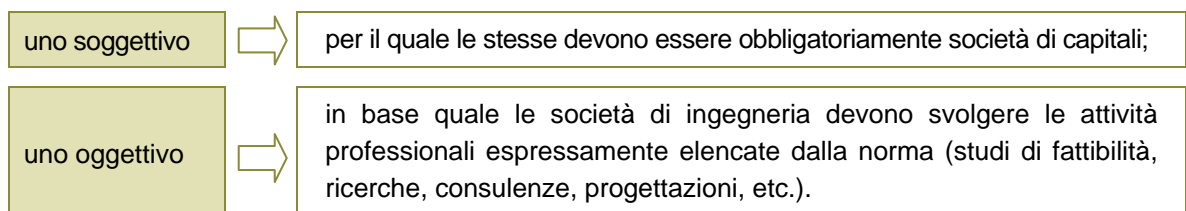
Tale presenza di soci non professionisti creerà, inoltre, problemi ai soci iscritti alle casse di previdenza per la contribuzione integrativa posta a carico dei clienti della società al momento dell’emissione delle singole fatture.

Problematiche, queste ultime, per le quali al momento è difficile ipotizzare una semplice soluzione.

La società tra professionisti nella forma di società di capitali

Qualora sulla base delle nuove previsioni introdotte nel nostro ordinamento dalla Legge di stabilità i soci decidessero di dar vita ad una s.t.p. nella forma di Srl, Spa o società cooperativa, le questioni fiscali e previdenziali ad essa connesse si complicherebbero non di poco.

L’unico precedente di prassi amministrativa al quale si può far riferimento è la [R.M. n.56/E/06](#) con la quale le Entrate sono intervenute in tema di società di ingegneria. Tali società, introdotte nel nostro ordinamento dalla L. n.109/94, si caratterizzano sulla base dei seguenti due presupposti:



Ciò premesso, secondo le Entrate non sussistono dubbi circa la natura del reddito prodotto da tali società di capitali poiché sulla base delle disposizioni contenute nell’art.81 del Tuir esse producono redditi d’impresa *“per il solo fatto che lo stesso è realizzato da un soggetto costituito in una veste giuridica societaria”*².

🍃 Nelle società di ingegneria, ma il principio dovrebbe poter valere anche per le nuove s.t.p. in forma giuridica di capitali, non assume dunque alcuna rilevanza ai fini della qualificazione del reddito dalle stesse prodotto il presupposto oggettivo relativo allo svolgimento di attività professionali essendo unicamente rilevante invece il presupposto soggettivo ovvero la veste giuridica di società di capitali dalle stesse rivestita.

¹ Il problema previdenziale sembra non potersi porre nell’ipotesi di società tra professionisti costituita nella forma di Snc poiché in essa, necessariamente, non potranno figurare soci non d’opera.

² L’art.81 del DPR n.917/86 recita infatti: *“il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del co.1 dell’art.73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d’impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*.

Se le società di ingegneria producono redditi d'impresa allora, prosegue la risoluzione in commento, sui loro compensi non può essere applicata la ritenuta di cui all'art.25 del DPR n.600/73 poiché la stessa si riferisce unicamente ai redditi di lavoro autonomo³. Lapidarie, dunque, le conclusioni delle Entrate nella risoluzione in commento:

"...ferma restando la natura professionale dell'attività svolta dalla società di ingegneria, il compenso dovuto dal soggetto che ha fruito della prestazione, non si configura per la società come compenso per prestazioni di lavoro autonomo da assoggettare a ritenuta, bensì come ricavo, conseguito nell'ambito dell'attività propria della società di ingegneria, che concorre alla determinazione del reddito d'impresa come componente positivo di reddito".

Dal punto di vista previdenziale il problema delle s.t.p. nella forma giuridica di società di capitali potrebbe essere risolto con gli stessi criteri utilizzati per la contribuzione alle casse previdenziali di artigiani e commercianti dei soci d'opera delle società a responsabilità limitata.

Si tratterebbe, cioè, di imputare per "trasparenza previdenziale" la quota di reddito d'impresa conseguita dalla società di capitali ai singoli soci professionisti iscritti alle casse di previdenza sulla base della loro quota di partecipazione agli utili.

Ovviamente perché questo sistema si possa rendere applicabile anche alle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi (cassa forense, cassa previdenza dottori commercialisti, etc.) occorrono precise prese di posizione da parte dei singoli enti.

Considerazioni conclusive e analisi di convenienza

Se l'Amministrazione Finanziaria dovesse confermare i precedenti interventi di prassi amministrativa sopra esaminati, e ciò, a parere di chi scrive è altamente probabile, il regime fiscale dei redditi prodotti dalle nuove s.t.p. introdotte dalla Legge si stabilirà per il 2012 sarebbe il seguente:

Forma societaria	Natura reddito	Assoggettamento ritenuta
Società di persone	Lavoro autonomo	Si
Società di capitali	Reddito d'impresa	No

Ciò posto, resta da capire se il passaggio dal regime di cassa del lavoro autonomo a quello di competenza del regime d'impresa possa costituire o meno un reale vantaggio. Al di là delle considerazioni in ordine all'ingresso dei soci di capitale, potrebbe essere proprio la convenienza fiscale e previdenziale la leva in grado di determinare il successo delle nuove s.t.p. in forma di società di capitali.

Dal punto di vista prettamente finanziario, il non assoggettamento alla ritenuta del 20% dei compensi corrisposti alle società professionali in forma di Srl o Spa potrebbe essere un fattore da non trascurare. Spesso, infatti, la trattenuta operata dai sostituti, in aggiunta al pressoché totale riversamento dell'imposta sul valore aggiunto riscossa sulle fatture emesse, rappresentano le principali criticità finanziarie degli studi professionali.

Per quanto attiene, invece, alle concrete modalità di determinazione del reddito, il passaggio al criterio della competenza temporale presenta più insidie che vantaggi.

Per restare nell'alveo delle attività economico-giuridiche si pensi ai problemi connessi all'imputazione sulla base della competenza temporale dei ricavi per prestazioni ancora non terminate alla data di chiusura del periodo d'imposta.

³ Ai sensi dell'art.25, DPR n.600 infatti "I soggetti indicati nel primo comma dell'art 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa."

Un esempio su tutti: le curatele fallimentari. Se il reddito dovesse essere determinato per competenza anziché per cassa, occorrerebbe alla fine di ciascun esercizio determinare, sulla base di una sorta di "stato di avanzamento lavori", l'entità del compenso maturato a favore della curatela in relazione all'attivo recuperato e al passivo accertato.

Ancora. Sulla base del criterio della competenza economica lo studio dovrebbe, inoltre, considerare nella determinazione del proprio reddito di periodo anche tutte quelle prestazioni professionali già effettuate per le quali non si è ancora riscosso alcun corrispettivo con il risultato che il reddito potrebbe crescere, di molto, rispetto alla determinazione per cassa.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LA FISCALITÀ' 2012 A REGIME

**Società di comodo, nuovo regime delle perdite,
tassazione delle rendite finanziarie,
rivalutazione di terreni e partecipazioni e
nuova disciplina per i soggetti "minimi"**

AUTORI: S. Chirichigno L. Miele, N. Villa, R. Galiero, V. Cirimbilla, V. Russo, L. Scappini	EDIZIONE: Dicembre 2011	PREZZO: € 25,00 IVA compresa
---	-----------------------------------	---

[VISUALIZZA L'INDICE](#)[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

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





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze



Spesometro: slalom fra comunicazione ordinaria e comunicazione speciale per leasing, locazione e noleggi

La comunicazione telematica delle operazioni sopra soglia (c.d. comunicazione spesometro) di cui all'art.21 del D.L. n.78/10⁴, non è l'unico nuovo adempimento con cui è necessario misurarsi nei prossimi giorni. Le recenti Manovre hanno portato, infatti, alla proliferazione di adempimenti che, anche se non interesseranno direttamente la generalità degli operatori, in alcuni casi (come quello di seguito analizzato), influenzano, comunque, la complessa gestione della comunicazione spesometro che debuta il prossimo 2/01/12.

La comunicazione leasing, locazione e noleggi

Quanto indicato in premessa trova sicuramente riscontro nel caso della comunicazione telematica (sempre finalizzata allo "spesometro"), introdotta per "le società che esercitano attività di leasing finanziario e operativo"⁵ dal Provvedimento n.119563 del 5/08/11 ed estesa, ad opera del successivo Provvedimento n.165979 datato 21/11/11 (rettificativo ed integrativo del primo), anche ad altri "operatori commerciali che svolgono attività di locazione e/o noleggio dei seguenti beni mobili: autoveicoli, caravan, altri veicoli⁶, unità da diporto e aeromobili". Infatti, la presentazione di questa speciale comunicazione:

- prevede, da una parte, per i citati soggetti, l'obbligo di ricomprendere nella stessa (nell'apposito record di dettaglio 4 "cessionario/fornitore") anche le altre operazioni diverse dai contratti retro citati. Tale previsione determina l'esonero "tout court"⁷ dalla presentazione dell'ordinaria comunicazione delle operazioni "sopra soglia" poiché "assorbita" (anche se con qualche differenza), nella compilazione della comunicazione speciale⁸;
- per i committenti dei retro citati contratti di leasing (tutti)⁹ nonché per quelli aventi ad oggetto locazione o noleggio dei citati beni (ma solo di quelli)¹⁰, genera l'esclusione dall'obbligo di inserire le fatture passive nella propria comunicazione. Si tratta, infatti, di informazioni già oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73 per le quali il Provvedimento del 22/12/10, pag.2.4, prevede l'esclusione dall'obbligo comunicativo¹¹.

Da quanto sopra (come si potrà meglio osservare nel prosieguo), emerge che non sono interessate dalla comunicazione speciale¹², ma rimangono, invece, ancorati all'ordinaria comunicazione spesometro, gli operatori che effettuano locazioni di immobili (come nel caso delle società immobiliari) oppure la locazione/noleggio di altri beni mobili (diversi da quelli sopra citati) quali, ad esempio, attrezzature, macchinari e simili.

⁴ Vedi anche F.Zuech "Vademecum per la comunicazione dello "spesometro" su CT n. 48_11.

⁵ Come precisato nella nota A.E. del 22/09/11 tali soggetti sono le banche e gli intermediari finanziari iscritti nell'elenco generale ex art.106 TUB o in sue sezioni che esercitano attività di leasing finanziario e/o operativo.

⁶ Come avremo occasione di evidenziare nella tavola dedicata al tracciato 1 "dettaglio cliente", rispetto al testo indicato nel par.1.1. del Provvedimento, le note (che comunque sono parte del provvedimento) evidenziano, tuttavia, che in caso di locazione commerciale e noleggio il campo 17 "bene oggetto del contratto" può assumere solo i valori "(A) Autoveettura", "(B) Caravan", "(D) Unità da diporto", "(E) Aeromobile". Non vengono, invece, richiamati valori quali "(C) Altro autoveicolo", "(F) Immobili", "(G) Bene mobiliare", "(H) Altro" che, quindi, si ritiene siano relegati solo alle sole ipotesi di contratti di leasing finanziario o leasing operativo.

⁷ In tal senso anche la risposta ad uno specifico quesito contenuta nella nota A.E. del 22/09/11 della Direzione Centrale accertamento.

⁸ In tal senso punto 1.2. del Provvedimento 5/08/11 e punto 3 del Provvedimento 21/11/2011.

⁹ Sia immobiliari che mobiliari (tanto di veicoli che di impianti, macchinari, attrezzature o simili).

¹⁰ Non rientrano, quindi, le locazioni (commerciali o residenziali) di immobili.

¹¹ Si vedano, in tal senso, anche le motivazioni del Provvedimento 5/08/11 laddove viene espressamente ricordato il divieto fissato dall'art. 6 dello Statuto del contribuente di richiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'A.F..

¹² In tal senso si veda anche V. Casale e E. Greco "Locazioni di auto e navi incluse nel monitoraggio" su Il sole 24 ore del 5/12/11.

Sono quindi da ritenersi parzialmente fuorvianti le indicazioni che emergono nel [comunicato stampa](#) dell’Agenzia datato 26/09/11 (con il quale sono state diffuse alcune risposte ufficializzate nella nota dell’Agenzia delle Entrate del 22/09/11) laddove viene indicato che “sono oggetto della comunicazione i contratti di leasing finanziario e operativo, di locazione e quelli di noleggio” e che “tra i contratti interessati ci sono quelli relativi a autovetture, autocaravan e altri veicoli, unita da diporto e commerciali, aeromobili, immobili, beni mobili ecc)”.

Scadenze a confronto

Il debutto della comunicazione speciale è stato fissato per il 31/1/12 (inizialmente era previsto il 31/12/11) mentre per la comunicazione ordinaria la scadenza è rimasta fissata al 31/12/11 (prorogata al 2/01/12 per effetto delle festività). Le due comunicazioni viaggiano in ogni caso su scadenze diversificate anche per gli adempimenti a regime, come di seguito evidenziato.

Oggetto	Comunicazione ordinaria (Prov.22/12/10 e successive modifiche)	Comunicazione speciale (Prov. del 5/08/11 e successive modifiche)
Scadenze per l'annualità 2009	Non prevista	È stata prorogata al 31/1/12 N.B. Si ritiene che, per il 2009, la comunicazione sia limitata ai contratti interessati dalla compilazione dei record 1, 2 e 3
Scadenza per annualità 2010	2/01/12 (inizialmente era previsto il 31/10/11)	
Scadenza per annualità 2011	30 aprile dell'anno solare successivo, quindi 30/04/12	30 giugno dell'anno solare successivo (comprese anche eventuali altre operazioni sopra soglia)
Scadenze a regime	30 aprile dell'anno solare successivo	30 giugno dell'anno solare successivo (comprese anche eventuali altre operazioni sopra soglia)

Contenuto della speciale comunicazione *leasing* locazioni noleggi

La versione dei tracciati del Provvedimento del 5/08/11, come modificata ed integrata dal provvedimento del 21/11/11, oltre al *record* di testa e di coda (che contengono i dati identificativi dell'obbligato, l'anno di riferimento della comunicazione e gli altri estremi della fornitura), contiene i seguenti 4 *record* di dettaglio:

1. *record* dettaglio “cliente”;
2. *record* dettaglio “garante” (da compilare solo nel caso di contratto con garanzia);
3. *record* di dettaglio del beneficiario (da compilare solo nel caso di beneficiario diverso dal cliente);
4. *record* di dettaglio del cessionario/fornitore (introdotto nella versione del 21/11 proprio al fine di evitare la comunicazione spesometro ai soggetti obbligati alla comunicazione dei contratti di leasing locazione o noleggio).

Il contenuto della comunicazione può essere sintetizzato come segue.

Tracciato 1 – dettaglio clienti		
Tipo di dato	Contenuto	Note
Dati del cliente (persona fisica o persona non fisica)	Codice fiscale e altri dati anagrafici	Indicare 16 volte 9 nel caso di straniero privo di C.F.
Tipologia di contraente	1 = unico intestatario; 2 = cointestatario; 3 = subentrante (indicando in questo caso anche la data di subentro)	

Identificativo del contratto	Elemento identificativo in uso all'inviante	Gli stessi dati vanno indicati nel <i>record</i> 2 (dati garante) e 3 (dati beneficiario) laddove da compilare
Data stipula contratto	Nel formato GGMMAAAA	
Durata del contratto	Va espressa in mesi	
Tipologia di contratto:	1 = <i>leasing</i> finanziario 2 = <i>leasing</i> operativo 3 = Locazione commerciale 4 = noleggio	N.B. Per la locazione (codice 3) ed il noleggio (codice 4) il bene oggetto del contratto può assumere <u>solo</u> i valori A, B, D, E
Bene oggetto del contratto	A = autovettura B = caravan C = altro autoveicolo D = unità da diporto E = aeromobile F = immobile G = bene mobiliare H = altro	
Presenza e importo garanzia	0 = assenza 1 = presenza (in questo caso viene chiesto anche l'importo)	N.B. In presenza di garanzia va compilato anche il <i>record</i> dettaglio 2 (garante)
Importo totale corrispettivi contratto alla firma	Importo comprensivo di Iva e oneri accessori	Importo in euro (parte intera)
Importo corrispettivi pagati nell'anno	Come sopra	
Importo anticipo pagato nell'anno	Come sopra	
Importo riscatto pagato nell'anno	Come sopra	Sempre valorizzato a 0 per <i>leasing</i> operativo (codice 2), locazione commerciale (codice 3) e noleggio (codice 4)

Tracciato 2 – dettaglio garante (se presente garanzia)		
Tipo di dato	Contenuto	Note
Dati del garante (persona fisica o persona non fisica)	Codice fiscale e altri dati anagrafici	Indicare 16 volte 9 nel caso di straniero privo di C.F.
Identificativo del contratto	Elemento identificativo in uso all'inviante	Gli stessi dati vanno indicati nel <i>record</i> 2 (dati garante) e 3 (dati beneficiario) laddove compilati
Data stipula contratto	Nel formato GGMMAAAA	
Durata del contratto	Va espressa in mesi	
Tipo di garanzia e importo	Tipo: 1 = fideiussione bancaria 2 = polizza fideiussoria 3 = garanzia reale 4 = garanzia personale 5 = garanzia atipica 6 = garanzia mista (presenza di più tipologie di garanzia) Importo: va indicato in € (parte intera)	N.B. Nella nota A.E. del 22/09/11 è stato precisato che per garanzia personale (4) deve intendersi fideiussione e per garanzia atipica (5), ad esempio, il patto di riacquisto, la lettera di patronage e l'impegno di subentro

Tracciato 3 – dettaglio beneficiario (se diverso dal cliente)		
Tipo di dato	Contenuto	Note
Dati del beneficiario (persona fisica o persona non fisica)	Codice fiscale e altri dati anagrafici	Indicare 16 volte 9 nel caso di straniero privo di C.F.
Identificativo del contratto	Elemento identificativo in uso all'inviante	Gli stessi dati vanno indicati nel <i>record 2</i> (dati garante) e 3 (dati beneficiario) laddove compilati
Data stipula contratto	Nel formato GGMMAAAA	
Durata del contratto	Va espressa in mesi	

Tracciato 4 – dettaglio del cessionario / fornitore		
Tipo di dato	Contenuto	Note
Dati del cessionario o del fornitore (persona fisica o persona non fisica)	Codice fiscale e altri dati anagrafici	Indicare 16 volte 9 nel caso di straniero privo di C.F.
Tipologia del soggetto	0 = cessionario 1 = fornitore	Per cessionario si intende "soggetto diverso dal contraente o subentrante del contratto originario)
Importo totale dell'operazione	Comprensivo di Iva e oneri accessori	Importo in euro (parte intera)

Contenuto della ordinaria comunicazione spesometro

Al fine di cogliere le differenze fra la nuova comunicazione *leasing* locazione noleggi e l'ordinaria comunicazione spesometro, riteniamo utile sintetizzare anche il contenuto di quest'ultima nella versione (la terza) licenziata on il [Provvedimento del 16/09/11](#) che, oltre ai canonici *record* di testa e di coda (che contengono i dati identificativi dell'obbligato, l'anno di riferimento della comunicazione e gli altri estremi della fornitura) prevede 5 tracciati: i primi tre (di seguito sintetizzati) per la comunicazione delle operazioni; altri due per la gestione delle note di variazioni in anni successivi.

Sintesi comparata dei tracciati 1, 2 e 3 contenuti nel Prov. 16/09/11			
Tipo di dato	Controparte		
	Tracciato 1	Tracciato 2	Tracciato 3
	Residente non titolare di p.Iva	Residente Titolare di p.Iva italiana	Non residente
Individuazione controparte	Codice fiscale italiano (max 16 caratteri)	Partita Iva (11 caratteri)	Dati anagrafici ¹³
Data dell'operazione	GGMMAAAA	GGMMAAAA	GGMMAAAA
N° fattura	NO	Obbligatorio se tipologia operazione = 1	Idem
Modalità di pagamento	1) importo non frazionato 2) importo frazionato 3) corrispettivi periodici	Idem	Idem

¹³ Si ricorda che, nel caso di soggetto collettivo (società, ente, ecc) oltre ai dati della controparte vanno indicati anche i dati anagrafici di un soggetto (persona fisica) che ne ha la rappresentanza (si rinvia, per maggiori dettagli, all'articolo pubblicato sul notiziario n. 6/2011 in commento alla C.M. n. 24/E del 30/5/2011).

Corrispettivo	Importo dovuto	Compresa eventuale Iva (In Euro, parte intera)	Al netto dell'Iva (In Euro, parte intera)	Al netto dell'Iva (In Euro, parte intera)
	Iva	No	Eventuale Iva	Eventuale Iva
Tipologia dell'operazione		NO	1) cessione e/o prestazione 2) acquisto e/o prestazione ricevuta	1) cessione e/o prestazione 2) acquisto e/o prestazione ricevuta

Confronto fra le due comunicazioni

Senza pretesa di esaustività si ritiene utile, a questo punto, evidenziare alcuni altri aspetti che differenziano le due comunicazioni in analisi.

Oggetto	Comunicazione ordinaria (Prov. 22/12/10 e successive modifiche)	Comunicazione speciale leasing locazioni noleggi (Prov. 5/08/11 e successive modifiche)
Rilevanza soglie ex Prov. 22/10/11 (€25.000 per il 2010 ed €3000/3600 dal 2011)	SI	NO per i contratti di <i>leasing</i> locazione e noleggio oggetto di rilevazione nei dettagli 1, 2 e 3. SI per altre operazioni da comunicare nel dettaglio 4.
Data individuazione elementi da trasmettere (anno di competenza della comunicazione)	Data registrazione ex art.23, 24 e 25 del DPR n.633 (o, in mancanza ¹⁴ , momento di effettuazione ex art. 6) da indicare nel formato GGMMAAAA	Nel dettaglio 1 viene chiesta la data di stipula ed il codice identificativo del contratto (di <i>leasing</i> , locazione, noleggio), l'importo totale dei corrispettivi alla stipula, nonché, distintamente, gli importi " pagati " nell'anno (oggetto di comunicazione) per corrispettivi, anticipo e riscatto. Per le altre operazioni (sopra soglia) da indicare nel dettaglio 4, i tracciati si limitano a chiedere " <i>l'importo totale dell'operazione comprensivo di Iva e oneri accessori</i> " senza precisare se rileva la data di pagamento o di registrazione né come vadano individuate le soglie ¹⁵
Tipo di raggruppamento dati da comunicare	Si tratta di una comunicazione dettagliata per operazione/registrazione (e non cumulativa per cliente/fornitore) e, fra i dati da comunicare, viene chiesta anche la data di registrazione dell'operazione ¹⁶	Si tratta di una comunicazione cumulativa annua per singolo contratto, per i <i>record</i> 1, 2 e 3 Dovrebbero valere le stesse regole della comunicazione sopra soglia per i dati di <i>record</i> 4, ancorché non venga chiesta la data di registrazione dell'operazione
Comunicazione "negativa" (cioè in mancanza di dati)	Non prevista ¹⁷	Prevista

¹⁴ Come precisato nella C.M. n.28/E/11, par.2.1, il ricorso al momento dell'effettuazione ex art.6 del DPR n.633/72 opera "*solo in assenza dell'obbligo di registrazione*".

¹⁵ Considerato che i dati del dettaglio 4 sostituiscono quelli della comunicazione sopra soglia di cui al Prov. del 22/12/10 (e successive modifiche), ad avviso di chi scrive, va da sé che le regole dovrebbero essere (per omogeneità) le stesse (rilevano, quindi, le operazioni registrate a prescindere dall'effettivo pagamento).

¹⁶ Si evidenzia che nella risposta 4 della Nota Ae dell'11/10/11 è stato precisato che "ogni operazione documentalmente distinta può essere riportata in un autonomo record di dettaglio". Tale precisazione consente di evitare quanto indicato nella C.M. n.24/E/11, par.3.2, circa il "consolidamento" in un'unica riga (con data dell'ultima registrazione dell'anno) degli importi riguardanti più fatture, singolarmente sotto soglia, ma relative a contratti collegati, a contratti da cui derivano corrispettivi periodici oppure ad acconti e saldi.

¹⁷ La 3ª versione dei tracciati (Prov. 16/09/11) ha eliminato la tipologia di invio "3 = comunicazione negativa" che era, invece, apparsa nella 2ª versione (Prov. 21/06/11) confermando, quindi, che l'ordinaria comunicazione sopra soglia non va effettuata in mancanza di dati da comunicare.

Esempi

caso	Tipo contratto/operazione	Fornitore			Committente (se operatore Iva)
		Comunicazione speciale		Comunicazione ordinaria spesometro	Comunicazione ordinaria spesometro
		Dettaglio 1, 2 e 3	Dettaglio 4		
1a	Leasing immobiliare o mobiliare (di qualsiasi bene) da parte di società di <i>leasing</i>	SI	NO	NO	Si ritiene di NO
1b	Altre operazioni sopra soglia da parte di società di <i>leasing</i>	NO	SI (se sopra soglia)	NO	Si ritiene, prudentemente, di SI (se sopra soglia)
2a	Locazioni e/o noleggio di autovetture, caravan, unità da diporto e aeromobili da parte di operatori che svolgono tale attività	SI	NO	NO	Si ritiene di NO
2b	Altre operazioni sopra soglia da parte degli operatori di cui sopra	NO	SI (se sopra soglia)	NO	Si ritiene, prudentemente, di SI (se sopra soglia)
3	Locazioni e/o noleggio di immobili, altri autoveicoli (diversi da quelli sopra citati) e altri beni da parte di soggetti tenuti alla comunicazione speciale	NO	SI (se sopra soglia)	NO	SI (se sopra soglia)
4	Locazioni e/o noleggio di immobili, altri autoveicoli (diversi da quelli sopra citati) e altri beni da parte di soggetti non tenuti alla comunicazione speciale	NO	NO	SI (se sopra soglia)	SI (se sopra soglia)

Società di *leasing* già destinatarie del questionario ex art.32, co.1 n.4 e 8 del DPR n.600/73

Il Provvedimento del 5/08/11, par.6, prevedeva per le società in oggetto destinatarie del citato questionario per il triennio 2008-2010, nonché per quelle che l'avessero ricevuto, che non vi avessero già risposto, la possibilità di trasmettere tardivamente i dati entro il 31/12/11 secondo le modalità previste per la nuova comunicazione telematica. Il successivo Provvedimento del 21/11/01, nel sostituire e riformulare la citata previsione, prevede ora la possibilità di procedere all'invio entro il 31/01/12 (e non più entro il 31/12/11) per il 2009 e 2010 (non viene più richiamato il 2008). Va evidenziato che con il nuovo provvedimento l'obbligo della comunicazione telematica è stato esteso anche agli operatori esercenti attività di locazione e/o noleggio di autovetture, caravan, unità da diporto e aeromobili.



Il “contratto collegato” e la sua rilevanza ai fini dello “spesometro”

L'articolo 21 del D.L. n.78/10, convertito con modificazioni nella Legge n.122/10, ha previsto l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di effettuare una comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di ammontare non inferiore ad € 3.000¹⁸. Il nuovo obbligo di comunicazione (detto, appunto, “spesometro”), benché sia originariamente nato per contrastare le frodi Iva, è strettamente connesso al nuovo accertamento sintetico¹⁹, in base al quale le spese effettuate dal contribuente vengono considerate come reddito complessivo presunto dell'anno di riferimento.

Entro il 31 dicembre 2011²⁰ dovranno essere effettuate le comunicazioni delle operazioni da 25 mila euro in su, al netto dell'Iva, rese e ricevute nel periodo d'imposta 2010.

Il nuovo termine proroga, a seguito del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 16 settembre 2011, il precedente termine originariamente fissato per il 31 ottobre 2011. Il presente intervento, dopo aver brevemente ripercorso l'ambito applicativo dello “spesometro”, si sofferma su uno dei profili più controversi connessi all'obbligo di comunicazione, ossia i c.d. “contratti collegati”. Ai fini del superamento delle previste soglie di comunicazione, infatti, occorre tener conto non delle operazioni singolarmente considerate, ma del “collegamento negoziale”. Quest'ultimo impone la considerazione unitaria della fattispecie, con conseguenze “pratiche” circa la determinazione della prevista soglia.

Le “dieci regole” dello “spesometro”

1	Rientrano nell'obbligo di comunicazione le operazioni rilevanti ai fini Iva (acquisti e vendite di beni o servizi), di importo non inferiore ad €3.000, effettuate da soggetti passivi identificati in Italia.
2	È obbligatorio comunicare le operazioni attive anche se effettuate nei confronti di privati consumatori, residenti o non residenti in Italia.
3	Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni altrimenti monitorate dall'Amministrazione Finanziaria (esempio: operazioni già comunicate all'Anagrafe tributaria connesse ai contratti di assicurazione ed ai contratti di somministrazione di energia elettrica, ai contratti di mutuo, agli atti di compravendita di immobili).
4	Per l'anno 2010, la soglia è elevata da 3 mila a 25 mila euro.
5	Per le operazioni effettuate fino al 30 giugno 2011, devono essere comunicate solo quelle con emissione di fattura (anche a privati consumatori).

¹⁸ Successivamente, con il D.L. n.70/11, (c.d. Decreto sviluppo), sono state introdotte alcune modifiche, con particolare riferimento alla segnalazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva, i cui dati sono già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto i pagamenti effettuati dalla clientela, sono effettuati con la c.d. “moneta elettronica” e, conseguentemente, già monitorati da parte dell'A.F.. Le modalità tecniche e le procedure da seguire per effettuare la comunicazione delle operazioni effettuate, sono contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n.2010/184182 del 22/12/10, come modificato dal provvedimento del 14/04/11.

¹⁹ Art.38 del DPR n.600/73, modificato dalla Manovra economica 2010.

²⁰ Il termine ultimo è, in realtà, il 2 gennaio 2012 in quanto il 31 dicembre 2011 cade nella giornata di sabato.

6	A decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2011, l'obbligo scatta anche in assenza di fattura (soglia di €3.600 lordi).
7	Ai fini della determinazione della soglia, si deve tenere conto delle note di variazione.
8	La comunicazione include tutte le operazioni dell'anno solare e va trasmessa entro il 30 aprile dell'anno successivo.
9	In fase di prima applicazione, la comunicazione delle operazioni 2010 può essere trasmessa entro il 31 dicembre 2011 (02/01/12).
10	Entro il mese successivo alla scadenza, la comunicazione può essere rettificata o integrata senza applicazione di sanzioni; dopo tale termine è possibile avvalersi del ravvedimento operoso.

La rilevanza del “contratto collegato” ai fini della comunicazione

La [C.M. n.24/E del 30 maggio 2011](#), emessa da parte dell’Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, al punto 3.2, esamina alcuni casi di applicabilità dello “spesometro”, con riferimento ai contratti da cui derivano corrispettivi periodici ed ai c.d. “contratti collegati”.

Circa la prima questione, il Ministero, richiamando il punto 2.2. del provvedimento Direttoriale 22 dicembre 2010, dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (contratti di locazione, noleggio, concessione, etc.), la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore ad €3.000. Di contro, per gli altri tipi di contratto, ad esempio, compravendita, il superamento della soglia di €3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione. Per i contratti tra loro collegati, ai fini della verifica dell’eventuale superamento della soglia prevista per la comunicazione, occorre considerare l’ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

Prima di esaminare nel dettaglio la posizione dell’Agenzia occorre, in via preliminare, soffermarsi sul concetto di “contratto collegato”, nozione di matrice prevalentemente giurisprudenziale.

Il collegamento negoziale nella giurisprudenza di legittimità

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione²¹, il collegamento negoziale sia che trovi la sua fonte nella legge²² ovvero nell’autonomia negoziale delle parti²³, costituisce un meccanismo mediante il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto, bensì mediante una pluralità coordinata di contratti; tale collegamento può, tra l’altro, riguardare sia l’elemento oggettivo che quello soggettivo.

In tal senso si orientano le richiamate pronunce di legittimità, di cui di seguito, si riportano gli stralci più significativi.

[Cassazione,
sent. n.18884
del 10/07/08](#)

“(…) il collegamento negoziale non dà luogo ad un nuovo ed autonomo contratto, ma è un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso, che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è finalizzato ad un unico regolamento dei reciproci interessi.

²¹ Cass.Civ., sent. n.18884/08; sent. n.23470/04; sent. n.5851/06; sent. n.7074/06; sent. n.14611/05.

²² Si pensi, ad esempio, al subcontratto di locazione (art. 1595 cc.), al subcontratto di mandato (art.1717 c.c.), al subcontratto di fornitura di cui alla L. n.192/98, al contratto preliminare rispetto a quello definitivo.

²³ A titolo esemplificativo la locazione con patto di futura vendita (Cass.Civ., sent. n.3587/92), al contratto di vendita di un autoveicolo collegato al contratto di finanziamento.

	<i>Pertanto, in ipotesi siffatte, il collegamento, pur potendo determinare un vincolo di reciproca dipendenza tra i contratti, non esclude che ciascuno di essi si caratterizzi in funzione di una propria causa e conservi una distinta individualità giuridica”.</i>
<u>Cassazione, sent. n.23470 del 17/12/04</u>	<i>“il collegamento tra negozi può essere ravvisato allorché ricorrono sia il requisito oggettivo, costituito dal legame teleologico tra i negozi, volti alla regolamentazione degli interessi reciproci delle parti nell'ambito di una finalità pratica consistente in un assetto economico globale ed unitario, sia il requisito soggettivo che si ravvisa nel intento comune delle parti le quali, nell'ambito della loro autonomia contrattuale, hanno voluto non solo l'effetto tipico dei singoli negozi in concreto posti in essere ma anche il collegamento ed il coordinamento tra essi per la realizzazione di un fine ulteriore che ne trascende gli effetti tipici e che assume una propria autonomia anche dal punto di vista causale”.</i>
<u>Cassazione, sent. n.5851 del 16/03/06</u>	<i>“(…) il collegamento negoziale (…) impone la considerazione unitaria della fattispecie” e rappresenta un “un nesso che intercorre per lo più proprio tra contratti tipici, in quanto è configurabile allorché ricorra sia il requisito oggettivo, costituito dal nesso teleologico tra i negozi, volti alla regolamentazione degli interessi reciproci delle parti nell'ambito di una finalità pratica consistente in un assetto economico globale ed unitario, sia il requisito soggettivo, costituito dal comune intento pratico delle parti di volere non solo l'effetto tipico dei singoli negozi in concreto posti in essere, ma anche il coordinamento tra di essi per la realizzazione di un fine ulteriore (…)”.</i>
<u>Cassazione, sent. n.7074 del 28/03/06</u>	<i>“le parti, nell'esplicazione della loro autonomia negoziale, possono, con manifestazioni di volontà espresse in uno stesso contesto, dar vita a più negozi distinti ed indipendenti ovvero a più negozi tra loro collegati”.</i>
	<i>“Il collegamento contrattuale (che può risultare legislativamente fissato ed è quindi tipico, come accade nella disciplina della sublocazione contenuta nell'art.1595 c.c., ma può essere anche atipico in quanto espressione dell'autonomia contrattuale indicata nell'art.1322 c.c.) nei suoi aspetti generali non dà luogo ad un autonomo e nuovo contratto, ma è un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso (…)”.</i>
	<i>“il collegamento negoziale può essere bilaterale o unilaterale (...). È bilaterale quando le vicende di un contratto reagiscono necessariamente sull'altro, per cui l'invalidità di uno, nel suo significato più generale, determina necessariamente l'invalidità dell'altro e reciprocamente. È unilaterale, quando tale reciprocità non sussiste ed un negozio può restare valido, anche in presenza dell'invalidità dell'altro”.</i>
	<i>“il contratto collegato non è, quindi, un tipo particolare di contratto, ma uno strumento di regolamento degli interessi economici delle parti, caratterizzato dal fatto che le vicende che investono un contratto (invalidità, inefficacia, risoluzione, ecc.) possono ripercuotersi sull'altro, seppure non in funzione di condizionamento reciproco (ben potendo accadere che uno soltanto dei contratti sia subordinato all'altro, e non anche viceversa) e non necessariamente in rapporto di principale ad accessorio”.</i>

[Cassazione
Civile, sent.
n.14611 del
12/07/05](#)

“(…) in caso di collegamento funzionale tra più contratti, non dando essi luogo ad un contratto unico, ma, conservando la propria individualità giuridica, gli stessi restano conseguentemente soggetti alla disciplina propria del rispettivo schema negoziale, mentre l'interdipendenza si risolve nel principio di una regolamentazione unitaria delle vicende relative alla permanenza del vincolo contrattuale”

Dall'elaborazione giurisprudenziale sopra ricostruita possono ricavarsi i seguenti principi. Il collegamento negoziale:

- non dà luogo ad un nuovo ed autonomo contratto, ogni negozio conserva la propria individualità giuridica (restando conseguentemente soggetto alla disciplina propria del rispettivo schema negoziale), mentre l'interdipendenza si risolve nel principio di una regolamentazione unitaria delle vicende relative alla permanenza del vincolo contrattuale;
- è un meccanismo attraverso il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso;
- viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto, ma attraverso una pluralità coordinata di contratti, i quali conservano una loro causa autonoma, anche se ciascuno è finalizzato ad un unico regolamento dei reciproci interessi;
- impone la considerazione unitaria della fattispecie;
- può risultare legislativamente fissato ed è, quindi, tipico (come accade nella disciplina della sublocazione contenuta nell'art.1595 c.c.);
- può essere anche atipico in quanto espressione dell'autonomia contrattuale indicata nell'art.1322 c.c..

La posizione del Fisco: i contratti collegati e lo “spesometro”

Secondo la posizione dell'Agenzia esplicitata nella richiamata C.M. n.24/E/11, ai fini dello “spesometro”,

il collegamento negoziale rileva quando, dalla pluralità dei contratti, emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento.

Conseguentemente, a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (€3.000 ovvero €3.600), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore ai limiti previsti dalla norma.

Più in generale, il documento di prassi chiarisce che quanto previsto per i contratti che prevedono corrispettivi periodici ovvero tra loro collegati vale anche per tutte le operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi.

Quindi, nel caso di cessioni di beni per un importo di €10.000, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di €2.500, nel tracciato *record* dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari ad €2.500, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo data dell'operazione la data di registrazione dell'operazione stessa.

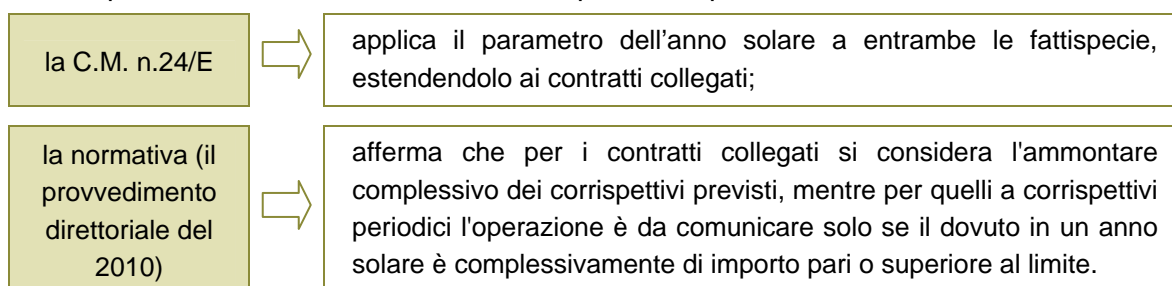
Sullo specifico la circolare testualmente recita:

“a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo ad un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (3 mila euro ovvero 3.600 euro), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record. In tali casi, nel campo data dell'operazione, va indicata la data di registrazione dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite”.

Per esempio, in relazione a un contratto di locazione con canone annuo di €4.800 più Iva e con pagamento in dodici mensilità, si dovrà riportare nella comunicazione un'unica operazione di €4.800, riferita alla data dell'ultima fattura emessa nell'anno.

Appare opportuno, infine, rilevare come la circolare accomuni l'ipotesi dei contratti collegati e quella dei contratti a esecuzione periodica, affermando, con riferimento a entrambe le tipologie, che occorre avere riguardo all'importo complessivo dell'anno solare. Tuttavia, il provvedimento attuativo del 2010 prevede tale criterio per i contratti a esecuzione periodica, mentre per i contratti collegati stabilisce la sommatoria dei corrispettivi, lasciando (apparentemente) intendere che il collegamento negoziale rilevi in assoluto e non con riferimento all'anno solare.

In altre parole, c'è un disallineamento fra la prassi e il provvedimento normativo del 2010:



Potrebbero sorgere difficoltà applicative con riferimento ai contratti ultrannuali per i quali il corrispettivo non è riferito all'anno solare, ma alla durata del rapporto che si protrae su due frazioni di anni consecutivi.

Si pensi, per esempio, a un contratto di appalto da giugno del 2011 a giugno del 2012 per il quale è stabilito un corrispettivo globale di 5.000 euro pagato in due *tranche* di 2.500 per periodo. In linea teorica, il rapporto sarebbe escluso dall'obbligo di segnalazione (non superando la soglia né nel 2011, né nel 2012).

Il documento di prassi sembra risolvere tale problematica proponendo una soluzione che, in modo pragmatico, elimina il riferimento all'anno solare, ossia quella del pagamento frazionato:

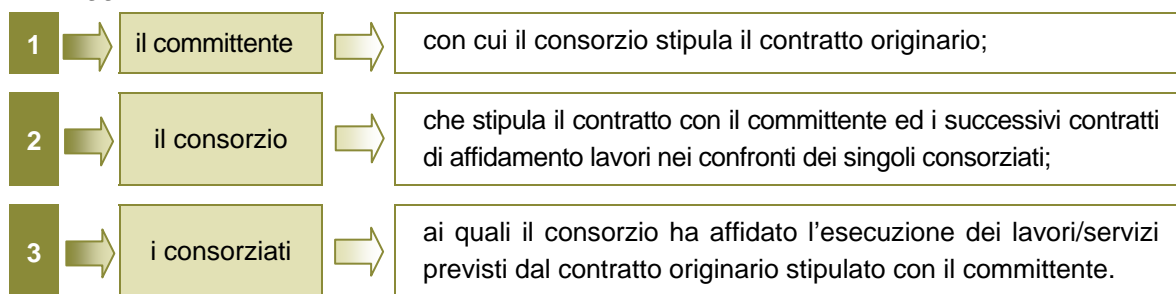
in presenza di un pagamento in più *tranche* (frazionato appunto), anche effettuato in anni diversi, relativo ad un rapporto per il quale è stato stabilito un corrispettivo pari o superiore alla soglia, il pagamento in questione deve essere, in ogni caso, segnalato, seppure, in sé, al di sotto di tale soglia di rilevanza.

Gli ulteriori chiarimenti dell'Agenzia: i contratti collegati per i consorzi

In data 24 ottobre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerose risposte ai quesiti formulati dalle associazioni di categoria in relazione all'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva, di importo almeno pari ad €3.000, di cui all'art.21 del D.L. n.78/10.

Tra i diversi quesiti formulati, taluni riguardavano proprio la questione dei contratti collegati, con particolare riferimento al caso dei consorzi.

Il consorzio è normalmente contraddistinto da una struttura negoziale che vede coinvolti tre soggetti:



Con particolare riferimento al rapporto consorzio/consorziati l'Agenzia delle Entrate, nel citato documento datato 24 ottobre 2011, ha chiarito che:

- le operazioni riguardanti il rapporto tra il consorzio ed il committente devono essere comunicate, anche se di ammontare inferiore al limite fissato dalla norma (€ 3.000), qualora il contratto di riferimento è di ammontare superiore al limite;
- in un contratto stipulato da un consorzio con il committente, per la cui realizzazione il consorzio stipula più contratti con i consorziati, nel rapporto tra consorzio e imprese consorziate, le operazioni rese e ricevute, anche se inferiori alla soglia, vanno comunicate se il singolo contratto stipulato con il consorziato sia di valore almeno pari a €3.000.

In tale ultima circostanza, il riscontro del superamento della soglia di rilevanza, ai fini della comunicazione, deve avvenire indipendentemente dal valore dell'eventuale contratto originariamente stipulato con il committente. Quindi, non assume rilevanza l'importo del contratto stipulato in origine dal consorzio con il committente.

Casi pratici

Preso atto dell'interpretazione dell'Agenzia sul tema, illustriamo ora alcuni possibili casi pratici che aiutino a delineare, nella sostanza, quando scatta l'obbligo di comunicazione in presenza di contratti tra loro collegati.

Esempio 1

Tizio, nell'esercizio 2011, deve ristrutturare la casa (tinteggiatura, pavimentazione, lavori di muratura).

Dopo avere contattato un'impresa edile riceve, singolarmente, i seguenti preventivi:

- € 2.000 posa in opera dei pavimenti;
- € 1.500 tinteggiatura delle pareti;
- € 2.500 lavori di ristrutturazione muraria.

Totale lavori € 6.000.

I dati sopra indicati, singolarmente considerati, non comportano l'obbligo di comunicazione telematica ai fini dello "spesometro". Tuttavia, l'intera ristrutturazione dell'abitazione si realizza mediante una pluralità coordinata di singoli negozi giuridici tra loro collegati. Quindi, come chiarito anche dalla C.M. n.24/11, si ritiene che ai fini della comunicazione prevista dal D.L. n.78/11, il collegamento negoziale rileva quando dalla pluralità dei contratti emerge, nei confronti dello stesso contribuente, un corrispettivo superiore rispetto alle soglie previste dal provvedimento. Conseguentemente, nell'esempio sopra riportato, anche nel caso in cui dovesse avvenire un pagamento frazionato del corrispettivo per ogni singolo intervento (€ 2.000 + 1.500 + 2.500), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni poste in essere nell'anno di riferimento (€ 6.000), anche se il corrispettivo relativo al singolo intervento è inferiore ai limiti previsti dalla norma.

Esempio 2

Il sig. Rossi, in data 10 novembre 2011, stipula un contratto relativo all'acquisto dei mobili di casa, per un valore complessivo di € 15.000. Al momento della stipula dell'ordine (novembre) il cliente eroga, in contanti, un acconto di € 1.500, che viene regolarmente fatturato. La consegna dei mobili avverrà nel corso dell'anno 2012, allorquando sarà versato il saldo degli ulteriori € 13.500. In merito, nell'anno di riferimento (2011) dovrà essere rilevata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno 2011, pari a 1.500 euro, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "data dell'operazione" la data di registrazione dell'operazione stessa, in quanto riferita all'intero valore del contratto stipulato (€ 15.000).

Esempio 3

Caio, nell'esercizio 2010, ha usufruito delle prestazioni di servizio di un falegname:

- ⇒ € 5.000 acquisto di una credenza;
- ⇒ € 2.500 ristrutturazione del tavolo e delle sedie in legno

Totale lavori € 7.500.

Relativamente alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2010 (prima annualità oggetto di rilevazione), il falegname non avrà l'obbligo di effettuare alcuna comunicazione telematica in quanto, come detto, dovranno essere comunicate le operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di ammontare pari o superiore ad €25.000, al netto dell'imposta.

Esempio 4

Il sig. Bianchi, in data 24 dicembre 2011, acquista un orologio del valore complessivo di € 5.000. Il pagamento viene effettuato con carta di credito. In questo caso il commerciante può decidere di non fare alcuna comunicazione telematica, in quanto il pagamento del corrispettivo è avvenuto mediante carta elettronica emessa da un operatore finanziario (la banca), già soggetto a specifici obblighi di comunicazione.

Esempio 5

Il Sig. Tizio (fornitore), effettua nei confronti del sig. Caio (cliente), più forniture nel medesimo anno, ma in assenza di un contratto scritto, per un valore complessivo delle transazioni superiore ad €3.000. In questo caso, (come, tra l'altro, esplicitato dalla stessa Agenzia nella C.M. n.28/E del 21 giugno 2011, "*Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata*"), trattandosi di un contratto da cui derivano corrispettivi periodici (appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione, ecc.), anche se concluso verbalmente, la soglia dei 3.000 euro va verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell'anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente. Per le altre tipologie di contratto (compravendita, ecc), il superamento della soglia di €3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione.

Esempio 6

Il consorzio Alfa stipula un contratto con il committente Beta per un valore complessivo di € 100.000, per la ristrutturazione di uno stabile. Il consorzio, al momento dell'incarico, riceve un acconto di € 2.500 per il quale emette la relativa fattura. L'acconto (€ 2.500), anche se di ammontare inferiore al limite (€ 3.000), dovrà comunque essere comunicato ai fini dello "spesometro", in quanto il contratto di riferimento è di ammontare superiore al limite (€ 100.000).

Esempio 7

Il consorzio Alfa, per la ristrutturazione dello stabile di cui all'esempio precedente, affida la realizzazione dei lavori ad alcuni consorziati. Valore complessivo dei lavori affidati € 80.000. Le operazioni rese e ricevute, nel rapporto consorzio/consorziati, vanno sempre comunicate anche se inferiori alla soglia. Si ricorda che, come sopra evidenziato, non rileva l'importo del contratto stipulato in origine dal consorzio con il committente (nel caso di specie € 100.000).

La soggettività passiva Iva nelle vendite di terreni agricoli divenuti aree edificabili

a cura di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta

Con la sentenza in data 15 settembre 2011, nelle [cause riunite C-180/10 e C-181/10](#), la Corte di Giustizia europea affronta la problematica della soggettività passiva Iva con riferimento ad operazioni di vendita di aree, originariamente a destinazione agricola e successivamente divenute edificabili, poste in essere da persone fisiche che hanno esercitato su dette aree un'attività agricola.

Le fattispecie da cui hanno tratto origine le questioni pregiudiziali sottoposte ai giudici europei sono simili, ma non identiche.

causa C-180/10

Nella causa C-180/10, infatti, una persona fisica (polacca) “*non esercente attività economica*” (punto 12 della sentenza) aveva acquistato un terreno classificato come zona agricola, poi utilizzato ai fini dell'esercizio della propria attività (agricola), successivamente cessata. Essendo, nel frattempo, intervenuta una modifica dei piani regolatori locali, indipendente dalla volontà del soggetto in questione, che ha determinato la riqualificazione del terreno come area edificabile, l'operatore agricolo ha cessato la propria attività e, dopo aver “*ricconvertito il bene in bene privato*” (punto 18), ha provveduto a suddividerlo in lotti intraprendendone la successiva graduale cessione²⁴.


causa C-181/10

Nella causa C-181/10, due coniugi (sempre polacchi), proprietari di un'azienda agricola acquistata come fondo rustico non edificabile, dopo aver svolto attività agricola sul terreno, decidevano di venderlo frazionatamente, essendone stata cambiata dal piano regolatore la destinazione d'uso (da agricola ad edificabile).
Tale attività di vendita (punto 21 della sentenza) avveniva “*in maniera occasionale e non organizzata*”²⁵.

In entrambe le situazioni, comunque, secondo la prospettazione della Corte, si tratta di stabilire se una persona che ha acquistato un fondo rustico, esercitandovi un'attività agricola, e che provvede a cederlo, dopo che ne è stata cambiata la destinazione in area edificabile “*in seguito ad una modifica dei piani regolatori locali sopravvenuta per cause indipendenti dalla volontà di tale persona*”, debba considerarsi soggetto passivo ai fini Iva.

Quadro normativo di riferimento

Dopo aver preliminarmente osservato che le conclusioni della sentenza non potranno che riferirsi alle operazioni effettuate dopo la data di adesione della Repubblica di Polonia all'Unione europea (1° maggio 2004), i giudici sottolineano che:

 nonostante le controversie riguardino un periodo nel quale sono state applicabili, dapprima, la sesta direttiva Iva²⁶ e, successivamente, la direttiva n.2006/112/CE²⁷, non occorre distinguere tra le disposizioni delle suddette direttive, “*poiché si deve ritenere che queste ultime abbiano una portata sostanzialmente identica*” in relazione alle esigenze interpretative di cui alle cause in esame.

²⁴ Come emerge dalla lettura delle conclusioni dell'Avvocato generale presso la Corte di giustizia nelle cause in questione (depositate il 12/04/11), il soggetto di cui alla causa C-180/10 aveva suddiviso il terreno in 64 lotti.

²⁵ I coniugi della causa C-181/10 hanno realizzato 47 operazioni di vendita di lotti di terreno nel periodo 2004/06.

²⁶ Direttiva n.77/388/CEE del 17 maggio 1977.

²⁷ In vigore dal 1° gennaio 2007.

Premesso quanto sopra, i giudici concentrano l'attenzione sull'applicabilità, alle fattispecie considerate, della disposizione di cui all'art.12, n.1, della direttiva n.2006/112. In forza di tale previsione normativa, gli Stati membri "possono" considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'art.9, n.1, secondo comma, della stessa direttiva "ed in particolare un'unica cessione di un terreno edificabile" (punto 30).

Se lo Stato polacco (come sostiene il relativo Governo nelle osservazioni presentate ai fini di causa) ha fatto ricorso alla facoltà offerta dalla richiamata disposizione (art.12, n.1, della direttiva)²⁸, questione che spetta al giudice nazionale accertare, la controversia può trovare immediata soluzione.

In tale ipotesi, in effetti, risulterebbe superflua qualsiasi indagine volta a verificare se le operazioni poste in essere abbiano "carattere permanente" o, ancora, se la persona che ha realizzato la cessione dei terreni "eserciti un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi". Per il fatto che lo Stato membro "ha fatto uso dell'autorizzazione prevista" dalla norma, infatti, opererebbe una sorta di presunzione per cui la cessione di un'area edificabile verrebbe a configurare un'operazione soggetta all'Iva. Ciò, tuttavia, vale solo "nei limiti in cui l'operazione stessa non costituisca il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare".

Sfera privata e sfera imprenditoriale

Secondo l'orientamento che emerge dalla sentenza, quindi, anche qualora lo Stato membro abbia fatto uso della facoltà prevista dall'art.12, n.1, della direttiva²⁹, la cessione di un terreno edificabile non si qualifica come vendita soggetta all'Iva, se l'operazione è (semplicemente) espressione dell'esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare. Il principio, rammentano i giudici, è già stato manifestato in passato dalla giurisprudenza della Corte.

In particolare, la sentenza richiama le conclusioni raggiunte nella [causa C-155/94](#) (sentenza 20 giugno 1996). Con tale pronuncia, esaminando il caso di una persona (un *trust*) che effettuava più vendite di azioni ad un rilevante numero di acquirenti nello stesso giorno, è stato stabilito che "il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare non si può, di per sé, considerare costituire un'attività economica", con la conseguenza che un soggetto che si trovi in una situazione simile, limitandosi a gestire un portafoglio di investimenti, dev'essere considerato "alla guisa di un investitore privato". In questa prospettiva, pertanto, l'indagine deve necessariamente volgersi a verificare quale sia la (sottile) linea di confine che separa atti e comportamenti riconducibili alla normale gestione del patrimonio privato della persona, da quelli che, invece, configurano un "quid pluris" rispetto al mero esercizio del diritto di proprietà relativo ad un certo bene o ad un certo patrimonio, pur non giungendo (ancora) a qualificare l'attività svolta come "attività economica" ai sensi della direttiva Iva.

Se l'attività realizzata dal soggetto presenta i caratteri dell'"attività economica", infatti, a prescindere dalla scelta dello Stato membro (di considerare soggetto passivo anche chi effettua la cessione "occasionale" di un'area edificabile ai sensi dell'art.12, n.1), ricorrerebbero gli ordinari presupposti per affermare la soggettività passiva dell'operatore, secondo i canoni dell'art.9, n.1, della direttiva.

La Corte di giustizia, in altri termini, sembra proporre il seguente percorso interpretativo, basato sull'"intensità" dei comportamenti del soggetto.

²⁸ Il che non appare affatto pacifico, stando al tenore letterale della pertinente norma nazionale (art.15, n.2, della Legge Iva polacca), come, peraltro, osservano gli stessi giudici.

²⁹ Tale norma, al pari dell'art.4, n.3, della sesta direttiva, attribuisce agli Stati la facoltà di considerare soggetto passivo chiunque effettui a titolo occasionale un'operazione relativa alle attività di cui all'art. 9, n. 1 (produzione, commercializzazione, prestazione di servizi, compresa l'attività di sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità) e, in particolare, la cessione di un terreno edificabile.

Se lo Stato membro considera rilevanti le cessioni occasionali di terreni edificabili³⁰, avendo fatto uso della facoltà prevista dalla direttiva, le relative vendite devono considerarsi soggette ad Iva, restando fuori del campo impositivo solo le operazioni poste in essere nell'ambito del "mero esercizio del diritto di proprietà".

In quest'ottica, pertanto, non dovrebbero considerarsi assoggettate all'imposta le cessioni che la persona realizza limitando al minimo indispensabile le attività necessarie per porre in essere l'operazione.

Potrebbe essere il caso del soggetto che, avendo acquistato o (addirittura) ereditato un'area (edificabile o meno, al momento dell'acquisizione), decide di venderla in un momento in cui questa ha le caratteristiche di area edificabile.

In tali ipotesi, l'atteggiamento "statico" dell'operatore porta a far ritenere che egli abbia semplicemente esercitato le prerogative spettantigli in quanto titolare del diritto di proprietà sul bene.

Ma, secondo la sentenza in esame (e qui sta il contributo più significativo della pronuncia), anche un coinvolgimento "dinamico" del venditore non sarebbe idoneo a determinare, di per sé, l'effettuazione di un'operazione rilevante ai fini Iva.

Nonostante il cedente abbia provveduto e suddividere il terreno (divenuto edificabile in forza di una modifica del piano regolatore) in ben 64 lotti iniziando, poi, la loro graduale cessione (causa C-180/10), l'operazione può rientrare nell'ambito della sfera "personale" del soggetto. Secondo i giudici, in effetti:

"il numero e l'ampiezza delle vendite realizzate nel caso di specie non sono di per sé determinanti". L'ampiezza delle vendite, in altre parole, "non può costituire un criterio di distinzione, fra le attività di un investitore privato ... e quelle di un investitore le cui operazioni costituiscono un'attività economica" (punto 37 della sentenza)³¹.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Avvocato generale, per il quale "il fatto di parcellizzare un terreno prima di venderlo in lotti" (punto 24 delle conclusioni) induce a ritenere che il proprietario abbia agito "con l'intenzione di realizzare ripetutamente le operazioni di vendita dei lotti in questione" e, quindi, al fine di ricavare introiti aventi carattere di stabilità³², in base alle statuizioni della Corte, invece, "il fatto che, preliminarmente alla cessione, l'interessato abbia proceduto alla suddivisione in lotti del terreno al fine di trarne un miglior prezzo globale non è, da solo, determinante" per considerare le cessioni soggette ad imposta, né lo è la durata delle operazioni stesse, né, ancora, l'entità del relativo ricavato, non essendo tali elementi incompatibili con una "gestione del patrimonio personale" del cedente.

Aumentando ancora l'"intensità" del coinvolgimento, invece, ovvero "quando l'interessato intraprende iniziative attive di commercializzazione fondiaria mobilitando mezzi simili" a quelli azionati nello svolgimento di un'attività economica ai sensi dell'art.9, n. 1, secondo comma (consistenti, per esempio, nella realizzazione di "lavori di viabilità" o nella "messa in opera di mezzi riconosciuti di commercializzazione"), considerato che "tali iniziative non si iscrivono di norma nell'ambito della gestione di un patrimonio personale", non potrà più legittimamente sostenersi che tale comportamento si configura "come il mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare".

Le cessioni realizzate, in questo caso, devono considerarsi soggette all'Iva.

³⁰ Ai sensi dell'art.12, n.3, della direttiva n.2006/112/CE, sono terreni edificabili quelli "definiti tali dagli Stati membri" (con riguardo all'ordinamento interno, la nozione di area edificabile è definita dall'art.36, co.2, del D.L. n.223/06, convertito con L. n.248/06).

³¹ Al riguardo, la sentenza richiama espressamente la già citata pronuncia nel caso *Wellcome Trust* (causa C-155/94), in base alla quale "anche ingenti vendite di azioni possono essere effettuate da investitori privati".

³² Il che, nella prospettiva dello stesso Avvocato generale, avrebbe l'effetto "automatico" di ricondurre le operazioni nel campo applicativo dell'imposta.

Se questi sono gli esiti dell'indagine, significa che è stata accertata l'esistenza di un'"attività economica" ai sensi dell'art.9, n.1, della direttiva, con la conseguenza che *"è l'esistenza di una siffatta attività che giustifica la qualifica di soggetto passivo"*³³. Ciò, fra l'altro, rende superflua la verifica in ordine al fatto che il singolo Stato membro abbia fruito della facoltà prevista dall'art.12, n.1, della medesima direttiva.

Del resto, in simili ipotesi, il coinvolgimento dell'operatore è tale che non si pone più alcun problema di distinzione fra tali operazioni e quelle riconducibili alla gestione del patrimonio personale od all'esercizio del diritto di proprietà sui beni, dal momento che i suddetti beni sono ormai entrati a pieno titolo nel "circuito" dell'attività economica.

In quest'ottica, dunque, ai fini della qualifica di soggetto passivo, ciò che conta è che la persona abbia mobilitato *"mezzi simili a quelli dispiegati per un'attività di produzione, commercializzazione o prestazione di servizi ai sensi dell'art.9, n.1, secondo comma"*, della direttiva, e non, invece, il fatto che (come ritiene l'Avvocato generale) la vendita del terreno sia idonea a configurarne lo sfruttamento per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

Come osserva la Corte, infatti, *"il mero acquisto e la mera vendita di un bene non possono costituire uno sfruttamento di un bene volto alla produzione di introiti di carattere stabile ..."*, ai sensi delle disposizioni della direttiva, dato che l'unico reddito da esse derivante sarebbe costituito *"dall'eventuale profitto all'atto della vendita del bene stesso"*. La conseguenza è che *"tali operazioni non possono costituire, di per sé, attività economiche ai sensi della stessa direttiva"*.

Resta da vedere l'uso che, dell'importante insegnamento della Corte di giustizia, faranno l'Amministrazione Finanziaria ed i giudici nazionali.

³³ La pronuncia richiama le conclusioni della sentenza 3/03/05, causa C-32/03, secondo la quale *"la nozione di soggetto passivo viene definita con riferimento alla nozione di attività economica"*.

Il trattamento Iva delle "gift card"

a cura di Ennio Vial

Con l'approssimarsi delle feste natalizie è interessante analizzare il trattamento ai fini Iva dei c.d. "buoni regalo" o "gift card".

I "buoni acquisto o buoni regalo" sono dei buoni che danno il diritto, al momento della consegna a determinati esercenti, a ricevere dei beni e/o servizi per un controvalore pari a quello dei buoni stessi.

La finalità sottesa all'utilizzo dei "buoni regalo", peraltro molto utilizzati nella prassi commerciale, è eminentemente di natura promozionale e si inserisce in un'operazione più articolata che vede partecipare, il più delle volte, quattro operatori:

- | | | |
|---|---|--|
| 1 | ⇒ | una società emittente; |
| 2 | ⇒ | un soggetto acquirente del buono; |
| 3 | ⇒ | un esercizio convenzionato presso cui il buono può essere speso; |
| 4 | ⇒ | il beneficiario del buono. |

Nei casi più semplici, i buoni possono essere spesi solamente presso l'emittente degli stessi; un esempio sono le "gift cards" (sempre più utilizzate per lo scambio di regali) emesse nel periodo natalizio dagli esercizi che commercializzano prodotti gastronomici o quelle acquistabili presso agenzie di viaggio, librerie e altri punti vendita per acquistare "pacchetti" da regalare ad amici e parenti.

Nei casi più complessi, le società emittenti cedono i "buoni regalo" ad aziende clienti le quali possono cedere gratuitamente (o come parte della retribuzione) tali buoni ai propri dipendenti.

Un caso particolarmente complesso è stato analizzato di recente dall'Amministrazione Finanziaria nella [R.M. n.21/E del 22 febbraio 2011](#).

Nel presente intervento, ci soffermeremo sul trattamento ai fini dei "buoni regalo" alla luce dei diversi interventi di prassi e giurisprudenza sul tema.

L'irrelevanza ai fini Iva dei "buoni regalo"

Prima di esaminare la disciplina Iva relativa ai buoni in questione è necessario definire la natura giuridica degli stessi poiché la qualificazione giuridica incide, ovviamente, sul trattamento tributario.

L'Amministrazione Finanziaria, in diversi interventi³⁴, ha precisato che i "buoni spesa, i buoni regalo, i buoni benzina" sono semplici documenti che attestano il diritto all'acquisto di determinati beni o servizi.

In particolare, è stato chiarito che i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'art.2002 del c.c.

Di conseguenza, essendo semplici documenti, non assumono rilevanza ai fini Iva.

³⁴ C.M. n.502598 dell'1/08/74, C.M. n.27 del 9/08/76, R.M. n.21 del 22/02/11.

La circolazione del buono medesimo non comporta, infatti, un'anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto e non assume rilevanza ai fini Iva. La cessione dei buoni (equiparati a titoli di legittimazione) è ricondotta nell'ambito applicativo dell'art.2, co.3, lett.a), del DPR n.633/72, ai sensi del quale *“non sono considerate cessioni di beni ... le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.”*

La giurisprudenza comunitaria

Sul tema in esame è intervenuta più volte la Corte di Giustizia Europea.

Nelle [cause C-427/98](#) (Repubblica federale di Germania, Sentenza del 15 ottobre 2002) e [C-398/99](#) (Yorkshire Co-Operatives Ltd, sentenza del 16 gennaio 2003) la questione sottoposta ai giudici comunitari verteva sulla determinazione della base imponibile agli effetti dell'Iva nel caso in cui, nell'ambito di campagne promozionali, il corrispettivo pagato al dettagliante fosse pagato in parte con buoni sconto concessi dal produttore del bene e in parte in contanti da parte del consumatore finale.

In tale contesto, la Corte di giustizia ha considerato che la base imponibile Iva fosse costituita dall'intero prezzo del bene pagato in parte dal consumatore finale e in parte dal produttore. Infatti, il fatto che una parte del corrispettivo percepito per la cessione del bene:

“non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale da un terzo, estraneo a tale operazione, non assume alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile del dettagliante”.

In sostanza, il corrispettivo per il dettagliante si compone del prezzo integrale della merce comprensivo del valore nominale del buono che deve essere incluso nella base imponibile del dettagliante.

La Corte ha chiarito, inoltre, che i buoni in questione rappresentano:

- per il dettagliante il diritto di ricevere dal produttore un rimborso corrispondente allo sconto concesso al consumatore;
- per il consumatore, nei limiti del relativo valore, “mezzi di pagamento”.

Anche la sentenza della Corte di giustizia europea relativa alla causa C-40/09 del 2010 (Astra Zeneca, sentenza 29 luglio 2010) si sofferma su un'interessante questione afferente la disciplina Iva dei “buoni acquisto”.

Nella sentenza in oggetto, la Corte di giustizia non torna sulla natura di mezzi di pagamento dei buoni in esame ma si pronuncia su una fattispecie particolare legata alla corresponsione di tali buoni ai dipendenti in cambio della rinuncia, da parte degli stessi, a una quota della retribuzione.

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

La Corte ritiene che:

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

La sentenza, in sintesi, chiarisce che:

- le corresponsione dei buoni ai dipendenti al posto della retribuzione sono qualificate come prestazioni di servizi a titolo oneroso;
- solo al momento dell'utilizzazione dei buoni da parte del dipendente nell'acquisto di beni e servizi il rivenditore o il prestatore di servizi verserà al Fisco l'Iva attinente a detti beni o servizi. D'altra parte, l'assoggettamento a imposta al momento dell'emissione del buono, non essendo noti la tipologia di beni e/o servizi che saranno acquistati dal beneficiario del buono, presenterebbe evidenti profili problematici con riferimento alle operazioni soggette, per natura, ad aliquota ridotta.

Come esamineremo nel proseguito, nella R.M. n.21/E/11 i buoni regalo sono concessi gratuitamente ai dipendenti che non devono rinunciare ad una parte della propria retribuzione. In tale ipotesi l'Amministrazione Finanziaria considera la cessione del buono un'operazione fuori campo Iva ai sensi dell'art.2, co.3, lett.a) DPR n.633/72.

La sentenza appare in linea con le precedenti pronunce e non deve sconcertare l'apparente contraddizione che emerge dal testo laddove si dice che la corresponsione dei buoni è prestazione di servizio ma – come sempre accade – l'Iva è dovuta nella fase finale della cessione dei beni. Tale circostanza deriva dalla peculiarità della disciplina britannica che assoggetta ad Iva anche la cessione del buono.

La sentenza rileva la possibilità di detrarre l'Iva assolta sui buoni da parte del datore di lavoro³⁵.

Gli interventi dell'Amministrazione Finanziaria sul tema

Si premette come l'Amministrazione Finanziaria abbia preso posizione su una questione analoga con le circolari n.502598 del 1° agosto 1974 e n.27 del 9 agosto 1976, aventi ad oggetto il trattamento fiscale ai fini Iva dei c.d. "buoni benzina".

Con specifico riferimento ai buoni per l'acquisto a prezzi agevolati di benzina essa aveva chiarito che gli stessi "*non sono titoli rappresentativi di merce, ma semplici documenti di legittimazione (art.2002 c.c.), la cui cessione non è soggetta a Iva in forza dell'art.2, terzo comma, lett. a), del DPR n.633/72*".

Anche con riferimento ai beni che possono formare oggetto di operazioni a premio, l'Amministrazione Finanziaria aveva confermato che le cessioni dei buoni acquisto/buoni regalo non sono rilevanti ai fini Iva (C.M. n.89/E/98).

Le conclusioni alle quali era giunta l'Agenzia delle Entrate nei "vecchi" interventi sono confermate nella recente R.M. n.21/E/11 e possono essere applicate ai "buoni regalo" acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali.

IL CASO

In sintesi, nel caso esaminato nella citata circolare:

1. una società emette buoni spendibili presso una rete di esercizi convenzionati;
2. la società cede i buoni in questione ad aziende clienti, per un importo pari al controvalore spendibile presso gli esercizi convenzionati;
3. i buoni sono ceduti gratuitamente dalle predette aziende a determinati soggetti beneficiari, che li utilizzeranno presso gli esercizi al fine di ottenere i beni e/o i servizi prescelti.

La soluzione cui si perviene si rifà ancora all'impostazione adottata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

In particolare, la qualificazione dei buoni come documenti di legittimazione e, quindi, come strumenti di pagamento, determina l'irrilevanza ai fini impositivi dell'emissione e della cessione di tali buoni e la rilevanza, invece, del solo momento dell'utilizzazione del buono stesso in cui il credito in esso contenuto è utilizzato per pagare il corrispettivo del bene o servizio acquistato.

³⁵ Ovviamente questa normativa potrebbe presentare profili di incompatibilità col diritto comunitario.

Anche la nota n.954/60692/2010 del 21 aprile 2010 affronta la qualifica ai fini Iva del “voucher” che dà diritto all'utilizzatore di fruire, gratuitamente, di beni e servizi.

L'intervento appare in linea con la R.M. n.21/E/11.

In questo caso, la società emittente cede a pagamento il voucher ai propri clienti interessati all'iniziativa che, a loro volta, lo consegnano gratuitamente agli utilizzatori (dipendenti e lavoratori autonomi).

L'Agenzia giunge alla conclusione che la circolazione del voucher è irrilevante ai fini Iva nei passaggi emittente/cliente e cliente/utilizzatore.

Un ulteriore intervento di prassi, sul tema oggetto di analisi, è la R.M. n.27/E del primo aprile 2010; nel citato documento viene esaminato il caso di un “multi-voucher” di tipo turistico che consente, al suo possessore, l'accesso ai musei ed ai beni culturali di una certa località, nonché l'utilizzo dei mezzi pubblici per i relativi spostamenti, oltre ad uno speciale kit informativo, costituito dalle piante stradali e da notizie storico-turistiche della località.

L'Agenzia ha ritenuto che la “Tourist Card e la Museum Card” consentano, a colui che le acquista (a fronte del pagamento di una somma di denaro), di poter fruire di una prestazione di servizi complessa consistente nella possibilità di usufruire dei mezzi di trasporto, di accedere ai musei e alle mostre, di usufruire del kit informativo, tale da considerarsi come una prestazione unica rientrante nella generica previsione di cui all'art.3, DPR n.633/72 e come tale da assoggettare ad Iva in base all'aliquota ordinaria del 20%.

In sostanza, la *Tourist card* non può essere considerata un “buono regalo” poiché consente, all'acquirente, di poter beneficiare contemporaneamente di diversi servizi.

Si ricorda, infine, una risoluzione del maggio 2002 relativa alla vendita di tessere ricaricabili all'interno di un cinema multisala per l'acquisto di diversi beni e servizi a prezzo scontato³⁶.

In quella occasione, l'Amministrazione Finanziaria era stata chiamata a pronunciarsi sugli obblighi gravanti in capo alla società emittente di tali tessere ricaricabili:

- all'atto dell'emissione delle tessere;
- all'atto della ricarica delle stesse;
- in merito all'individuazione del momento impositivo Iva.

La società istante chiedeva, in particolare, se tale momento fosse da ravvisarsi all'atto dell'emissione/ricarica oppure all'atto dell'utilizzo del credito memorizzato nella tessera per l'acquisto dei singoli beni e servizi.

L'Amministrazione Finanziaria aveva concluso che la somma versata all'atto dell'emissione o della ricarica costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi dipendente da una generica obbligazione di fare.

In merito all'individuazione del momento impositivo, si era ritenuto che questo era da individuare nel momento del pagamento del corrispettivo e cioè nel momento dell'emissione o della ricarica della tessera, poiché “*in un simile contesto, nel quale i beni scambiati e i servizi offerti sono individuati solo all'atto dell'utilizzo della card, le singole cessioni e prestazioni non assumono rilevanza agli effetti dell'Iva*”.

Tale impostazione, peraltro, è stata superata dall'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia³⁷, che ha reputato che non possa attribuirsi rilevanza ai fini Iva a un pagamento qualora i beni e i servizi per cui quel pagamento è stato effettuato non siano conosciuti e specificamente individuati al momento del pagamento stesso.

³⁶ R.M. n.160/E/02.

³⁷ Causa C-419/02, sent. 21/02/06.

Si propongono alcuni esempi per chiarire quanto illustrato.

Esempio 1

Un soggetto acquista in un supermercato un “buono regalo” che consente l’acquisto di determinati beni alimentari presso il punto vendita. Il buono è consegnato ad un parente come regalo di Natale.

Alla luce dell’analisi proposta:

- il momento di acquisto del buono non è rilevante ai fini Iva; l’acquisto della “*gift card*”, essendo un documento equiparabile al denaro, è fuori dal campo di applicazione dell’Iva;
- l’utilizzo del buono da parte del beneficiario rileva ai fini Iva; il supermercato, al momento di acquisto dei beni, emette regolare scontrino/fattura con Iva per l’intero prezzo del bene/servizio acquistato dal consumatore finale, a prescindere dalle modalità di pagamento dello stesso.

Esempio 2

Un centro benessere consente di acquistare “buoni regalo” per fruire di varie prestazioni. I buoni formano oggetto di regali da parte dell’acquirente a terzi soggetti.

Al momento del pagamento del buono la società emette un documento attestante il pagamento dello stesso.

Quando, diversamente, il beneficiario del buono, usufruisce delle prestazioni il centro benessere assoggetterà l’operazione ad Iva.

Si propone, infine, la seguente tabella di sintesi che individua i principali interventi di prassi sul tema.

Interventi di prassi sul tema	Note
C.M. n.502598/74 e C.M. n.27/76	I buoni per l’acquisto a prezzi agevolati di benzina “ <i>non sono titoli rappresentativi di merce, ma semplici documenti di legittimazione (art.2002 c.c.), la cui cessione non è soggetta a Iva in forza dell’art.2, terzo comma, lett. a), del DPR n.633/72</i> ”.
C.M. n.89/98	Le cessioni dei buoni acquisto non sono rilevanti ai fini Iva anche in ipotesi di “operazioni a premio”.
R.M. n.160/02	La vendita di tessere ricaricabili utilizzabili all’interno di un cinema multisala per l’acquisto di diversi beni e servizi a prezzo scontato è una prestazione di servizi generica e sconta l’iva al momento dell’emissione della tessera. Tesi superata dagli interventi della Corte di Giustizia Europea.
R.M. n.27/E/10	La “ <i>Tourist Card e la Museum Card</i> ” consentano a colui che le acquista (a fronte del pagamento di una somma di denaro) di poter fruire di una <u>prestazione di servizi complessa</u> consistente nella possibilità di usufruire dei mezzi di trasporto, di accedere ai musei e alle mostre. Nel caso in esame si configura quindi una prestazione di servizi (e non l’emissione di un “buono acquisto/regalo”) da assoggettare ad Iva del 20%.
R.M. n.21/E/11	È irrilevante ai fini Iva l’emissione e la cessione gratuita di “buoni regalo” ai propri dipendenti; la rilevanza ai fini Iva è solo nel momento dell’utilizzazione del buono. Infatti, in tale momento, il credito in esso contenuto è utilizzato per pagare il corrispettivo del bene o servizio acquistato.



Principali scadenze dall'1 al 15 gennaio 2012

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.

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

Spesometro

Scade oggi, per i soggetti passivi Iva, il termine di presentazione della comunicazione delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute nel periodo d'imposta 2010 relativamente alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione e di importo almeno pari ad € 25.000,00.

Rinnovo dell'opzione per avvalersi del regime di trasparenza fiscale

Entro oggi le società di capitali (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) in possesso dei requisiti, che intendono optare per il regime di tassazione per trasparenza ai sensi degli artt.115 e 116 del Tuir, devono presentare la comunicazione di opzione. Termine ultimo anche per i soggetti che intendono rinnovare l'opzione per un ulteriore triennio.

Invio comunicazione per applicazione ritenuta ridotta su provvigioni

Per ottenere l'applicazione della ritenuta d'acconto ridotta al 20% della provvigione è necessario inviare entro oggi al committente, preponente o mandante la comunicazione con la quale si dichiara di avvalersi, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi.

Tassa sulle concessioni governative

I soggetti tenuti a pagare la tassa sulle concessioni governative devono provvedere al versamento annuale entro oggi.

Comunicazione *black list*

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

Eredi dei contribuenti deceduti dopo il 16 febbraio 2011 che presentano la dichiarazione per conto *del de cuius* – presentazione dichiarazione

Scade oggi il termine di presentazione, da parte degli eredi delle persone decedute successivamente al mese di febbraio 2011, delle dichiarazioni Unico ed Irap 2011.

Nuove iniziative produttive

Per i soggetti che si avvalgono dei regimi fiscali agevolati previsti per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui all'art.13 della L. n.388/00, e che si avvalgono dell'assistenza fiscale degli uffici delle Entrate, scade il termine per la trasmissione telematica dei dati contabili relativi al trimestre solare precedente.

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

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

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, rappresentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell’applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference S.p.a.

DIRETTORE RESPONSABILE
Gian Paolo Ranocchi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento

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

DIRETTORE SCIENTIFICO
Alessandro Corsini

RESPONSABILE REDAZIONALE
Alessia Zoppi

REDAZIONE
Silvia Righetti

COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini
Guido Martinelli
Paolo Meneghetti
DUILIO LIBURDI
Fabio Garrini

Gian Paolo Ranocchi
Luca Miele
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Viviana Grippo

COLLABORATORI ESTERNI

Giacomo Albano
Andrea Bonghi
Sandro Cerato
Stefano Chirichigno
Valerio Cirimbilla
Francesco Facchini
Fabio Giommoni

Fabio Landuzzi
Andrea Soprani
Thomas Tassani
Maurizio Tozzi
Alberto Trabucchi
Ennio Vial
Francesco Zuech

ABBONAMENTO ANNUALE 2011
Euro 220 Iva esclusa

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

STAMPA
Pubblicazione diffusa per e-mail

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

ISSN: 2039-9618

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

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

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