

## In evidenza



Notizie *Flash*

**Nuovi chiarimenti sullo spesometro**



*Focus* di pratica professionale

**L'imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero**



I contratti d'impresa

**Impianti fotovoltaici: evoluzione del trattamento fiscale e contabile applicabile al Servizio di scambio sul posto**

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Attività di controllo sulle annualità coperte dalle sanatorie fiscali 2002 pag.3
- Nuovi chiarimenti sullo spesometro pag.3
- Individuati gli studi di settore da revisionare pag.3
- Pronte le istruzioni per le Ragionerie territoriali ai fini antiriciclaggio pag.4
- 770, Cud, 730 e modelli Iva 2012 in versione definitiva sul sito delle Entrate pag.4
- Errori nella dichiarazione di successione sanabili prima del controllo pag.4
- Dovuta la tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo dei telefonini pag.5
- È illegittima l'ispezione se non sussistono i gravi indizi richiesti dalla legge pag.5
- È dichiarazione fraudolenta contabilizzare schede carburante con falsi importi pag.5
- L'accertamento deve essere provato in sede contenziosa pag.5
- Per ottenere il raddoppio dei termini è necessaria la copia delle denuncia pag.6
- Gli amministratori non sono tenuti a conoscere i pagamenti della società pag.6
- I diritti particolari del socio. Ulteriori chiarimenti dal Notariato pag.6
- Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa pag.6



## Focus di pratica professionale

- [Il concetto di soggetto residente nelle nuove imposte patrimoniali](#) pag.7
- [L'imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero](#) pag.12



## Accertamento e Verifiche

- [La segnalazione degli scostamenti anomali da Gerico relativi al 2010](#) pag.16
- [Nuove sanzioni penali per chi fornisce alle Entrate documenti falsi o notizie non veritiere](#) pag.20



## I contratti d'impresa

- [Impianti fotovoltaici: evoluzione del trattamento fiscale e contabile applicabile al Servizio di scambio sul posto](#) pag.24



## Scadenario

- [Principali scadenze dall'1 al 15 febbraio 2012](#) pag.30



### ACCERTAMENTO, VERIFICHE E CONTROLLI

#### Attività di controllo sulle annualità coperte dalle sanatorie fiscali 2002

I periodi d'imposta oggetto delle sanatorie di cui alla L. n.289/02, per i quali non sono ancora decaduti i termini per l'accertamento "raddoppiati" dall'esistenza di violazioni penali, formeranno oggetto di controllo qualora gli Uffici dispongano di specifici elementi probatori delle violazioni stesse. È questa la direttiva contenuta nella **circolare n.1/E del 13 gennaio**, che prende spunto dalla sentenza della Corte Costituzionale n.247 del 25 luglio 2011, che per la prima volta ha affermato il principio secondo cui i termini per l'accertamento "raddoppiati" operano automaticamente in presenza dell'obbligo di denuncia per i reati previsti dal D.Lgs. n.74/00, indipendentemente dalla circostanza che questo obbligo sia insorto dopo il decorso del termine "breve" o sia stato adempiuto entro lo stesso termine. Valorizzando il principio affermato dalla Corte Costituzionale, concernente la "riespansione" del potere di accertamento per le annualità condonate a seguito della giurisprudenza comunitaria che ha considerato illegittimo il "condono tombale" in materia di Iva, la circolare precisa che i controlli possono riguardare le posizioni interessate dalle sanatorie Iva di cui agli artt.7, 8, 9 e 15 della L. n.289/02, tenuto conto della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha esteso la portata delle pronunce comunitarie. La circolare chiarisce, inoltre, che i dati relativi alle sanatorie non possono in nessun caso costituire, di per sé soli, indizi di violazioni penali tali da imporre l'obbligo di denuncia e la correlata "riespansione" del potere di accertamento, essendo sempre necessari specifici elementi idonei a configurare le violazioni stesse.

[C.M.](#)  
[13/01/12](#)  
[n.1](#)



#### Nuovi chiarimenti sullo spesometro

Gli acquisti ripetuti, effettuati nel corso dell'anno presso lo stesso fornitore di fiducia, sono da considerare oggetto di contratti fra loro collegati se le forniture sono regolate dall'esistenza di contratti formalizzati oppure ordini di valore prestabilito, in tutte le altre situazioni in cui si pongono in essere operazioni senza alcun legame tra loro non si può parlare di contratti collegati e si procede alla comunicazione delle sole operazioni di valore unitario oltre la soglia di rilevanza.

Per i soggetti utilizzatori dei beni in *leasing* o in noleggio permane l'obbligo di comunicazione per lo *spesometro*.

Per gli autotrasportatori iscritti al relativo albo, che possono annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di loro emissione, la comunicazione può essere fatta in relazione al momento in cui le fatture sono registrate.

Sono le ulteriori **risposte a quesiti** fornite dalle Entrate nel documento del **13 gennaio**, pubblicato sul sito *web*.

[Agenzia Entrate](#)  
[risposte quesiti](#)  
[13/01/12](#)  
[Sito Web](#)



### STUDI DI SETTORE

#### Individuati gli studi di settore da revisionare

Con **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate, del **12 gennaio**, sono stati individuati 69 studi di settore da sottoporre a revisione e che saranno applicabili a decorrere dal 2012, a seguito del parere favorevole dato dalla Commissione di esperti lo scorso 1° dicembre. L'aggiornamento riguarda studi di settore applicati dal 2009 e le cui attività economiche sono classificate in base alla tabella Ateco 2007. Molte sono le attività economiche interessate: dalla telefonia, ai grandi magazzini, dai cantieri navali, alla vendita di libri e riviste.

[Agenzia Entrate](#)  
[provvedimento](#)  
[12/01/12](#)



## ANTIRICICLAGGIO

[Ministero Finanze](#)  
[circolare](#)  
[16/01/12](#)  
[n.2](#)



### Pronte le istruzioni per le Ragionerie territoriali ai fini antiriciclaggio

Con la **circolare ministeriale n.2 del 16 gennaio 2012**, sono state diffuse le istruzioni operative alle Ragionerie territoriali dello Stato per l'attività sanzionatoria da porre in essere ai sensi dell'art.2, co.4-*bis*, del D.L. 138/11, che dispone che a decorrere dall'1 settembre 2011 le sanzioni di cui all'art.58, D.Lgs. n.231/07, sono applicate attraverso gli uffici territoriali del Ministero delle Finanze. Si tratta della disciplina antiriciclaggio, che vieta i trasferimenti di denaro contante, libretti di deposito bancari o postali al portatore e titoli al portatore in euro o in valuta estera, se di importo superiore a €1.000.

## DICHIARAZIONI E MODULISTICA

[Agenzia Entrate](#)  
[modulistica](#)  
[Sito Web](#)



### 770, Cud, 730 e modelli Iva 2012 in versione definitiva sul sito delle Entrate

I modelli 770 Ordinario e Semplificato; Cud; 730; Iva e Iva 74-*bis* sono *online* sul sito dell'Agenzia delle Entrate in versione definitiva.

Il 770 Semplificato: tra le novità spicca l'abbattimento della base imponibile per le lavoratrici (pari all'80%) e i lavoratori (70%) che rientrano in Italia dopo aver maturato esperienze culturali e professionali all'estero. Tra le *new entry* anche il differimento di 17 punti percentuali del secondo o unico acconto Irpef, dovuto per il periodo d'imposta 2011, e il contributo di solidarietà del 3%, da applicare sulla parte eccedente €300.000 del reddito complessivo. La versione semplificata accoglie, inoltre, importanti novità per i contribuenti residenti nel comune di Lampedusa e Linosa, nonché nelle provincie di La Spezia e Massa Carrara e nella provincia di Genova, che beneficiano della sospensione degli adempimenti tributari.

Il 770 Ordinario: dà conto delle novità derivanti dalla riforma dei fondi comuni d'investimento immobiliare (D.L. n.78/10), introducendo due nuove sezioni all'interno del quadro "SL". Il quadro "SF" si arricchisce di specifiche causali per gestire gli interessi corrisposti, dal 6 luglio 2011, da società o enti residenti o da stabili organizzazioni di società estere (D.L. n.98/11).

Cud, 730 e Iva: già diffusi in bozza a fine dicembre, confermano le loro novità come la riduzione dell'Irpef per il personale impiegato nel "Comparto sicurezza", la tassazione sostitutiva dei redditi da locazione e il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

## IMPOSTA DI SUCCESSIONE

[R.M.](#)  
[13/01/12](#)  
[n.8](#)



### Errori nella dichiarazione di successione sanabili prima del controllo

I contribuenti che hanno commesso errori nella compilazione della dichiarazione di successione possono rimuoverli a patto che comunichino le modifiche all'Agenzia delle Entrate prima della notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta ovvero entro due anni dal pagamento dell'imposta principale (termine ultimo per la notifica dell'avviso). Lo chiarisce la **risoluzione n.8/E del 13 gennaio**. È un'opportunità che vale sia per le correzioni in aumento sia per quelle in diminuzione dei valori inizialmente dichiarati. L'Agenzia delle Entrate precisa, inoltre, che è possibile correggere non solo gli errori materiali e di calcolo, ma anche tutti gli altri commessi in sede di dichiarazione, sempre alle medesime condizioni.

## TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA

### Dovuta la tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo dei telefonini

[R.M.](#)  
[18/01/12](#)  
[n.9](#)



La tassa sulle concessioni governative sui contratti di abbonamento per l'utilizzo della telefonia mobile è dovuta da tutti gli utenti, comprese le Amministrazioni Pubbliche non statali. Lo chiarisce la **risoluzione n.9**, con cui l'Agenzia delle Entrate ribadisce la vigenza del presupposto normativo per il pagamento del tributo che non è stato intaccato dall'entrata in vigore del "Codice delle Comunicazioni" (D.Lgs. n.259/03).

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### È illegittima l'ispezione se non sussistono i gravi indizi richiesti dalla legge

[Cassazione](#)  
[sentenza](#)  
[18/01/12](#)  
[n.631](#)



Con la **sentenza n.631 del 18 gennaio 2012**, la Cassazione ha stabilito l'illegittimità dell'ispezione se eseguita in locali diversi da quelli destinati all'esercizio dell'attività commerciale, nell'ipotesi in cui non sussistano i presupposti previsti dall'art.52, DPR n.600/73. Il secondo comma dell'articolo, infatti, richiede l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e l'esistenza di gravi indizi di colpevolezza. Nel caso in esame, invece, l'autorizzazione del Procuratore non era stata allegata agli atti di causa, di conseguenza era impossibile stabilire se tali indizi, la cui esistenza è requisito sostanziale di validità dell'autorizzazione, sussistessero effettivamente. Per di più i locali in cui si era svolta l'ispezione non erano nella disponibilità del ricorrente, che li aveva concessi in comodato ad una propria parente.

### È dichiarazione fraudolenta contabilizzare schede carburante con falsi importi

[Cassazione](#)  
[sentenza](#)  
[13/01/12](#)  
[n.912](#)



Commette reato di dichiarazione fraudolenta, ai sensi dell'art.2 del D.Lgs. n.74/00, chi "gonfia" la scheda carburante riportando dati non veritieri. È quanto stabilito dalla Cassazione con la **sentenza n.912 del 13 gennaio scorso**. Dagli accertamenti effettuati, infatti, era risultato che gran parte della documentazione utilizzata per giustificare l'esistenza di costi portati in deduzione e relativi ad acquisto di carburante era risultata falsa. In particolare nella scheda carburante non erano riportati i chilometri percorsi; l'esame documentale attestava la percorrenza ben diversa dal consumo medio dichiarato dalla casa costruttrice della vettura; i soci dell'impianto di rifornimento della benzina avevano disconosciuto le proprie firme e la propria calligrafia e il rifornimento risultava effettuato in date in cui l'impianto, privo di erogatori *self service*, era chiuso.

### L'accertamento deve essere provato in sede contenziosa

[CTR Lazio](#)  
[sentenza](#)  
[17/10/11](#)  
[n.407](#)



In sede contenziosa, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a fornire i concreti elementi di riscontro contenuti nella motivazione dell'atto di accertamento. Con la **sentenza n.407 del 17 ottobre 2011**, la CTR Lazio ha stabilito che la motivazione dell'accertamento, necessaria per chiarire l'*iter* logico-giuridico seguito dall'Ufficio, delimita l'ambito delle ragioni adducibili da quest'ultimo in fase contenziosa e consente al contribuente il pieno esercizio della difesa. Da ciò deriva non solo che l'Ufficio è tenuto a provare in sede contenziosa il fondamento della propria pretesa, ma anche che può fare ricorso solo a quei criteri con i quali ha motivato l'atto di accertamento.

[CTP Milano  
sentenza  
12/12/11  
n.372](#)



### Per ottenere il raddoppio dei termini è necessaria la copia delle denuncia

E' nullo l'atto di accertamento se l'Amministrazione Finanziaria non allega al fascicolo processuale la copia della denuncia penale al fine di ottenere il raddoppio dei termini per l'accertamento. Questo è quanto stabilito dalla CTP di Milano, con **sentenza n.372 del 12 dicembre 2011**. Nel caso in esame, l'Ufficio aveva inviato un accertamento integrativo oltre il termine dei quattro anni, sulla base della conoscenza di nuovi elementi, giustificando tale comportamento con il raddoppio dei termini stabilito dalla sentenza n.247/11 della Corte Costituzionale. Tuttavia, agli atti del giudizio non era stata allegata la denuncia penale, di conseguenza il Giudice non ha potuto effettuare il confronto tra quanto in essa contenuto e gli elementi richiesti dal Giudice della Legge per ottenere il raddoppio dei termini.

## DIRITTO SOCIETARIO

[Cassazione  
sentenza  
13/01/12  
n.390](#)



### Gli amministratori non sono tenuti a conoscere i pagamenti della società

Gli amministratori della società non sono tenuti a verificare analiticamente i titoli dei pagamenti registrati in corso d'anno, perché la loro responsabilità è limitata alla corrispondenza delle poste che emergono dal Conto economico con la contabilità della società. È questa, in sintesi, la conclusione a cui è giunta la Cassazione con la **sentenza n.390 del 13 gennaio**. Il caso è quello di un amministratore di una società di capitali a cui veniva corrisposto il compenso tramite pagamento effettuato ad un terzo, per disposizione dello stesso amministratore. Tuttavia la società, non riuscendo a dimostrare tali pagamenti, si difendeva adducendo che, con la sottoscrizione dei bilanci, la conoscenza e quindi il consenso dell'amministratore era da considerarsi presunta. La Corte ha invece chiarito che la società è tenuta a dimostrare che il creditore-amministratore avesse indicato il terzo come *adiectus solutionis causa* perché tale prova non è costituita dal fatto che il pagamento, siccome eseguito dalla società, sarebbe conoscibile e imputabile allo stesso amministratore.

[CNN  
studio  
17/11/11  
n.242/2011 I](#)



### I diritti particolari del socio. Ulteriori chiarimenti dal Notariato

Con lo **studio n.36/2011 I del 17 novembre 2011**, il Consiglio nazionale del notariato affronta le ulteriori problematiche (rispetto al precedente studio n.138\_11), relative al tema dei diritti particolari di cui all'art.2468, co.3, c.c., esaminando, le diverse ipotesi di diritti e, quindi, le conseguenze del mancato e/o scorretto esercizio del diritto particolare da parte del socio al quale sono attribuiti.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

[CNN  
studio  
15/07/11  
n.36/2011 T](#)



### Profili fiscali del passaggio generazionale d'impresa

Con lo **studio n.36/2011 T del 15 luglio 2011**, il Consiglio nazionale del notariato esamina dal punto di vista fiscale i diversi strumenti giuridici per la gestione del passaggio generazionale, mettendoli a confronto: donazione d'azienda e di partecipazioni; conferimento d'azienda; patti di famiglia e *trust*.



Accedi all' Area Riservata



E\_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



### ***Il concetto di soggetto residente nelle nuove imposte patrimoniali***

#### **Le nuove imposte patrimoniali**

L'articolo 19 del D.L. n.201 del 6/12/2011, convertito con modificazioni dalla L. n.214 del 22 dicembre 2011 ha introdotto tre nuove imposte "patrimoniali".

In particolare, sono state introdotte due imposte patrimoniali sui beni immobili e le attività finanziarie detenute all'estero e un'imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di emersione.

Analizziamo, sinteticamente, i soggetti passivi del tributo, l'ammontare delle nuove imposte ed i termini/modalità di versamento.

#### ⇒ L'imposta patrimoniale sugli immobili esteri

L'articolo 19 commi 13-17 introduce un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero detenuti dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato<sup>1</sup>.

Si evidenzia come il nuovo tributo colpisca esclusivamente le persone fisiche (sono quindi escluse le società e gli enti non commerciali) residenti in Italia; esamineremo nel proseguo cosa intenda il Legislatore per soggetti residenti.

La seguente tabella riassume le caratteristiche principali della nuova patrimoniale sugli immobili esteri.

<b>L'imposta patrimoniale sugli immobili esteri</b>	
<b>1) Soggetto passivo</b>	Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso.
<b>2) Ammontare dell'imposta</b>	L'imposta è stabilita nella misura dello 0,76% del valore degli immobili proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso.
<b>3) Base imponibile</b>	Il valore è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.
<b>4) Credito d'imposta</b>	È concesso il credito d'imposta per l'eventuale imposta patrimoniale pagata all'estero.
<b>5) Termini e modalità di versamento</b>	Per i termini, le modalità di versamento, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi ed il contenzioso si fa riferimento all'Irpef.

#### ⇒ L'imposta patrimoniale sulle attività finanziarie estere

L'articolo 19 co.18-22, L. n.214/11 introduce un'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato.

Valgono anche qui le considerazioni appena proposte.

Si veda la seguente tabella di sintesi.

<b>L'imposta patrimoniale sulle attività finanziarie estere</b>	
<b>1) Soggetto passivo</b>	Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario delle attività finanziarie estere.
<b>2) Ammontare dell'imposta</b>	L'imposta è stabilita nella misura dell'1 per mille annuo, per il 2011 e il 2012, e dell'1,5 per mille, a decorrere dal 2013; l'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione.

<sup>1</sup> Si veda di R. Vio, "L'imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero" in questo numero a pag.12.

<b>3) Base imponibile</b>	Il valore è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare.
<b>4) Credito d'imposta</b>	È concesso il credito d'imposta per l'eventuale imposta patrimoniale pagata all'estero.
<b>5) Termini e modalità di versamento</b>	Per i termini, le modalità di versamento, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi ed il contenzioso si fa riferimento all'Irpef.

⇒ Imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di emersione

L'articolo 19 co.6, L. n.214/11 istituisce un'imposta di bollo speciale sulle **attività finanziarie oggetto di emersione**; l'imposta ammonta, nel 2011, al 4 per mille del valore delle attività segretate.

Nel 2012 e 2013 la stessa sale al 10 e al 13,5 per mille; negli anni successivi si attesta sul 4 per mille.

Il comma 8 stabilisce che gli intermediari abilitati a ricevere la dichiarazione di emersione provvedono a trattenere l'imposta dalle attività rimpatriate o regolarizzate, ovvero ricevono provvista dallo stesso contribuente. E', inoltre, previsto che i medesimi intermediari effettuino il relativo versamento entro il 16 febbraio di ciascun anno con riferimento al valore delle attività segretate al 31 dicembre dell'anno precedente.

Solo per il 2011 si considera il valore alla data del 6/12/2011.

Nell'imposta di bollo relativa alle attività finanziarie scudate non si fa riferimento al concetto di soggetto residente; tale riferimento sarebbe peraltro superfluo.

Come noto, infatti, esclusivamente i soggetti fiscalmente residenti in Italia nell'anno di emersione potevano aderire allo scudo fiscale.

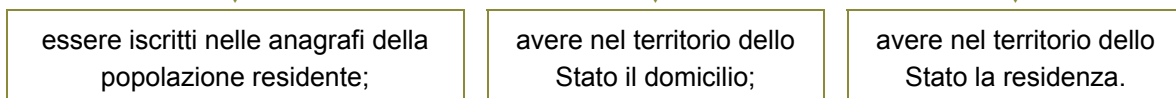
**Il concetto di residenza**

Come detto, i soggetti passivi delle nuove imposte patrimoniali sono le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato; ovviamente il Legislatore fa riferimento al concetto di residenza fiscale.

Come si evince dal dato letterale della norma non rileva la cittadinanza o la nazionalità del soggetto.

Analizziamo quindi quando un soggetto è considerato fiscalmente residente nel nostro Paese.

L'articolo 2, comma 2 del Tuir stabilisce che per essere considerati fiscalmente residenti in Italia è sufficiente trovarsi in una delle seguenti situazioni per la maggior parte del periodo d'imposta:



Il primo requisito pone una presunzione assoluta: infatti, un soggetto iscritto all'anagrafe di un Comune italiano per almeno 183 giorni, anche non consecutivi in un anno, è considerato fiscalmente residente nel nostro paese indipendentemente dalla prova della sua effettiva presenza nel territorio dello Stato.

In assenza del requisito formale dell'iscrizione all'anagrafe un soggetto può essere considerato fiscalmente residente in Italia in ragione del fatto che il suo domicilio o residenza, si trovano nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta.

L'art.43 c.c., stabilisce che il domicilio di una persona è il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, mentre la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Per individuare il centro di affari ed interessi di un soggetto si deve valutare la sussistenza o meno di tutta una serie di rapporti patrimoniali o personali in Italia quali, ad esempio, il possesso di un'abitazione o l'esistenza di una famiglia.



Diversamente, la residenza è legata alla presenza fisica in Italia.  
Si propone il seguente esempio.

### Esempio

Tizio si è iscritto all'Aire ma la maggior parte dell'anno lavora in Italia. La moglie e il figlio vivono in Italia e possiede, insieme con la moglie, un'abitazione nel nostro Paese.  
Tizio, anche se iscritto all'Aire, è considerato fiscalmente residente in Italia poiché il centro degli affari e interessi personali e professionali è in Italia.

Si precisa infine che, qualora un soggetto trasferisca la propria residenza nella seconda metà dell'anno, al fine di determinare dove sia residente si deve tener presente che i tre diversi criteri di collegamento, tra loro alternativi, collegano l'attribuzione della residenza fiscale ad una valutazione della situazione del soggetto riferita all'intero anno di imposta, non essendo possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una frazione d'anno.  
Conseguentemente, anche se il contribuente si è trasferito all'estero dopo aver maturato i requisiti per essere considerato residente in Italia, continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta.

### La residenza fiscale a livello internazionale

Il problema della residenza delle persone fisiche è affrontato anche dall'art.4 del Modello di Convenzione elaborato dall'Ocse.

In particolare l'art.4 stabilisce che se una persona fisica, in base alle rispettive normative interne, risulta risiedere in entrambi gli Stati in base a criteri quali il domicilio e la residenza, si considera residente nel paese in cui dispone di un'abitazione permanente.

Se dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati	⇒	si considera residente nel Paese in cui le relazioni personali sono più strette
Se non si riesce a determinare dove le relazioni sono più strette o se non dispone di un'abitazione permanente in nessuno degli Stati	⇒	si considera il luogo dove soggiorna abitualmente.
Se soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati o nessuno	⇒	si considera la nazionalità del soggetto.
Se questi ha la nazionalità di entrambi i paesi o di nessuno	⇒	gli stati risolvono la questione di comune accordo.

Si può notare come, nelle Convenzioni, la nazionalità (cittadinanza) entri in gioco solo come criterio residuale.

Si evidenzia come anche a livello convenzionale i criteri di collegamento siano legati al centro degli interessi personali (il luogo dove le relazioni personali sono più strette) e alla presenza fisica (dove soggiorna abitualmente).

Si precisa infine come l'ipotesi di doppia residenza mediante il frazionamento del periodo d'imposta nel caso di trasferimenti in corso d'anno è un'eventualità contemplata in alcune Convenzioni bilaterali ed, in particolare, nella Convenzione con la Svizzera (Convenzione tra Italia e Confederazione Svizzera, firmata a Roma il 9 marzo 1976, e ratificata con L. n.943/78,) e con la Germania (Convenzione tra Italia e Repubblica federale di Germania, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989, e ratificata con L. n.459/92).

Come precisato dalla [R.M. n.471 del 3 dicembre 2008](#), l'esistenza di norme convenzionali che disciplinano i casi in cui è possibile ricorrere al frazionamento del

periodo d'imposta per risolvere situazioni di doppia residenza, esclude la possibilità di applicare questo principio in via analogica – interpretativa all'ordinamento italiano.

Si propongono i seguenti esempi.

#### Esempio 1

Caio è fiscalmente residente in Italia; detiene un immobile ed un conto corrente in Croazia. L'immobile ha un costo storico di € 180.000 mentre il saldo del conto al 31 dicembre 2011 ammonta a € 50.000.

Caio deve versare quindi sia l'imposta patrimoniale sugli immobili sia l'imposta patrimoniale sulle attività finanziarie.

In particolare, il 16 giugno 2012 dovrà versare:

- ➔  $180.000 \cdot 0,76\% = € 1.368$ ;
- ➔  $50.000 \cdot 1/1000 = € 50$ .

#### Esempio 2

Sempronio è iscritto all'Aire e lavora tutto l'anno in Svizzera. Non è sposato e non ha immobili in Italia.

Ha acquistato, nel 2009, un immobile a Zurigo.

Sempronio è fiscalmente residente all'estero e non deve pagare la nuova imposta patrimoniale.

#### Esempio 3

Tizio è iscritto all'Aire e si considera fiscalmente residente nel Regno Unito; tuttavia è spesso in Italia (presenza fisica) e la famiglia vive in Italia (centro degli affari personali). E' socio di una società UK mai segnalata nel Modulo RW.

Tizio decide quindi, nel 2009, di aderire allo scudo fiscale poiché considera fittizia la residenza estera.

Si ribadisce che esclusivamente i soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato potevano aderire allo scudo fiscale.

Tizio dovrà quindi versare la nuova imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie scudate.

#### Esempio 4

Caio è fiscalmente residente in Italia ed è il socio di maggioranza di una società lussemburghese.

Non ha mai indicato la partecipazione nella società estera nel Modulo RW; nel 2010 ha aderito allo scudo fiscale.

Nel 2011 decide di trasferire la residenza in Lussemburgo.

Se, per il 2011, il soggetto non è fiscalmente residente in Italia non è dovuta l'imposta patrimoniale sulle attività finanziarie estere ma è comunque dovuto il prelievo sulle attività scudate. In questo caso, infatti, la residenza entra in gioco solo in sede di adesione allo scudo fiscale.

#### Esempio 5

Un soggetto marocchino lavora in Italia dove vive con la famiglia. In Marocco possiede un'abitazione e un conto corrente.

Anche se il soggetto in esame non è un cittadino italiano, poiché è fiscalmente residente nel nostro Paese dovrà versare l'imposta patrimoniale sugli immobili e sulle attività finanziarie estere.

Si ribadisce come la cittadinanza non rilevi ai fini dell'applicazione dei nuovi tributi introdotti dalla "Manovra Monti".

## Esempio 6

Sempronio lavora e vive in Italia fino al mese di maggio 2011; a giugno, per motivi di lavoro, deve trasferirsi in Svizzera.

Nel mese di agosto acquista un immobile e apre un conto corrente a Lugano.

Per definire la residenza fiscale del soggetto in esame è necessario analizzare la Convenzione tra l'Italia e la Svizzera.

Poiché la convenzione tra l'Italia e la Svizzera prevede il frazionamento del periodo d'imposta in ipotesi di trasferimenti in corso d'anno il soggetto è considerato fiscalmente residente in Italia per i primi 5 mesi mentre è fiscalmente residente in Svizzera per i restanti 7 mesi.

Essendo fiscalmente residente in Italia per 5 mesi deve versare la nuova imposta patrimoniale sugli immobili e sulle attività finanziarie estere?

Si ritiene che la nuova imposta patrimoniale non sia dovuta poiché nei primi mesi dell'anno non possedeva né l'immobile estero né il conto svizzero.

## Esempio 7

Caio nel 2009 era iscritto all'AIRE in quanto fiscalmente residente nel Regno Unito. Poiché fino al 2008 egli era residente in Italia e il trasferimento di residenza all'estero era finalizzato ad evitare possibili accertamenti sul "nero" accumulato in Svizzera, a settembre 2009, quando esce lo scudo fiscale decide di aderirvi.

Egli non può essere considerato fiscalmente residente in Italia per via della residenza anagrafica in quanto per la maggior parte del periodo di imposta egli è stato iscritto alle anagrafi estere, né può attendere il 2010 in quanto la riapertura dello scudo è avvenuta dopo la scadenza del 15 settembre.

Egli tuttavia aderisce allo scudo nel 2009 pagando il 5% degli investimenti esteri ritenendo di giustificare la sua residenza in Italia evidenziando la sua presenza fisica nel nostro Paese per più di 183 giorni.

In questo caso il nuovo prelievo è comunque dovuto in quanto il riferimento della nuova norma è fatto allo scudo fiscale. E' evidente che se l'Agenzia dimostra che il soggetto nel 2009 era fiscalmente residente all'estero lo scudo non risulta valido, la nuova imposta patrimoniale non è dovuta, ma sarà possibile accertare gli anni pregressi.

### Offerta Speciale PRENOTAZIONE UNICO E IRAP

Prenota entro il 29 febbraio 2012 le 4 Guide Unico e IRAP al prezzo speciale di



**€ 80,00** (IVA comp.)  
anzichè **€ 119,00** (IVA comp.)

Offerta non cumulabile con lo sconto Privile Card

**ACCEDI ALL'OFFERTA** 






### ***L'imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero***

Secondo quanto dispone l'articolo 19, nei commi da 13 a 17, del D.L. n.201/11, convertito con L. n.214/11, le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia dovranno corrispondere, già con riferimento al periodo d'imposta 2011, un'imposta pari allo 0,76% del valore degli immobili posseduti all'estero.

Poiché il versamento di tale nuova imposta dovrà essere effettuato entro il termine del saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento, la prima scadenza è il 16 giugno 2012, subordinatamente all'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che definirà le relative disposizioni di attuazione.

#### **I soggetti a cui si applica l'imposta**

Soggetti passivi del tributo sono le "*persone fisiche residenti nel territorio dello Stato*". Presupponendo che ai fini dell'imposta patrimoniale sugli immobili situati all'estero sia valevole la definizione di residente fornita ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 2 del Tuir, si tratta delle persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (anno solare):

- 1  sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente (il cui presupposto è quello di avere la dimora abituale ovvero il domicilio nel Comune);
- 2  hanno in Italia il domicilio ai sensi del c.c.;
- 3  hanno nello Stato la residenza ai sensi del c.c..

I tre requisiti sono fra loro **alternativi**, quindi, la soggettività passiva si considera realizzata quando se ne verifica uno soltanto dei tre. Pertanto, una persona fisica si considera fiscalmente residente in Italia, se per la maggior parte del periodo d'imposta, è iscritta nell'anagrafe, ovvero, ha in Italia il centro dei propri affari o interessi (domicilio) ovvero la propria dimora abituale (residenza).

Va rilevato che mentre l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è un dato che deve ritenersi preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini dell'individuazione della soggettività passiva d'imposta, il domicilio e la residenza sono situazioni di fatto collegate alla presenza fisica abituale e all'ubicazione economico-sociale della persona sul territorio e vanno, quindi, valutate caso per caso. Ne consegue che, in assenza dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, ciò che rileva ai fini della fissazione della residenza fiscale è l'elemento soggettivo di voler creare un legame stabile, di qualsiasi natura, con il territorio dello Stato, dimorandovi o facendone il centro dei propri interessi.

Analoghe considerazioni devono effettuarsi per gli italiani iscritti all'AIRE. Infatti, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, protrattasi per la maggior parte del periodo d'imposta, non è di per sé sufficiente ad escludere la perdita della condizione di soggetto fiscalmente residente in Italia. Sarà necessario, altresì, verificare se in Italia è stata mantenuta la dimora abituale, ovvero, il centro principale dei propri affari o interessi.

Quanto al concetto di "*maggior parte del periodo d'imposta*" questo deve essere inteso come un periodo, anche non continuativo, superiore a 183 giorni nell'anno solare ovvero a 184 se l'anno è bisestile. Con la [C.M. n.201/96](#), l'Amministrazione Finanziaria ha

precisato che il computo dei giorni ai fini della verifica della permanenza in Italia deve essere effettuato tenendo conto dei giorni di effettiva presenza fisica.

Secondo tale criterio, devono essere computati non soltanto il periodo di effettivo svolgimento dell'attività in Italia ma anche le frazioni di giorno, i giorni di arrivo e di partenza, i giorni di ferie goduti nel territorio dello Stato prima, durante e dopo l'esercizio dell'attività, nonché le brevi interruzioni dell'attività lavorativa trascorse comunque in Italia. Sono invece esclusi i giorni di ferie e le brevi interruzioni trascorse all'estero.

Non perdono la qualità di soggetto fiscalmente residente in Italia, le persone fisiche temporaneamente dimoranti all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali, ovvero, per cause di durata limitata.

Alla luce di quanto sopra esposto, saranno soggetti passivi del tributo non soltanto i cittadini italiani, ma anche i cittadini stranieri (comunitari ed extracomunitari) residenti fiscalmente in Italia.

### **Gli immobili**

Sotto il profilo oggettivo, l'imposta va a colpire gli immobili, a qualsiasi uso destinati, posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale. Poiché la formulazione della norma non prevede esclusioni o limitazioni, l'imposta dello 0,76% colpirà non soltanto i fabbricati (residenziali e non), ma anche i terreni, posseduti sia a titolo di proprietà che in base ad altri diritti reali (usufrutto, uso, abitazione ecc.).

Sono, per contro, esclusi gli immobili di proprietà di soggetti diversi dalle persone fisiche e gli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Sempre con riferimento all'ambito oggettivo, si deve evidenziare che la disciplina posta dall'art.19, co.13-17, del D.L. n.201/11 non presenta alcun richiamo normativo allo scudo fiscale contrariamente a quanto accade per l'imposta di bollo speciale sulle attività finanziarie oggetto di emersione (art.19, co.6-12).

Si ritiene, quindi, che saranno oggetto di imposizione anche gli immobili regolarizzati.

Un dubbio sorge, invece, con riferimento a quelli emersi ricorrendo al *c.d. rimpatrio giuridico* tramite fiduciaria atteso che, in tal caso, gli immobili si considerano giuridicamente in Italia.

Considerato quanto detto circa l'indipendenza dell'imposta patrimoniale dallo scudo fiscale, si dovrebbe propendere per l'assoggettamento a tassazione anche degli immobili "rimpatriati".

D'altra parte, il contribuente che si è avvalso del rimpatrio giuridico con conferimento ad una fiduciaria di un mandato all'amministrazione dei beni in esame, è rimasto intestatario dell'immobile, avendo attribuito alla fiduciaria la sola amministrazione e gestione del bene.

Piuttosto, numerose sono le analogie con l'imposta municipale (Imu) prevista dall'art. 13 del D.L. n.201/11, a partire dalla metodologia di calcolo.

L'aliquota dello 0,76%, infatti, va applicata al valore dell'immobile, rapportando l'imposta così determinata, alla quota di possesso e al periodo durante il quale il possesso medesimo si è protratto, tenendo presente che il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni va computato per intero.

$$\text{IMPOSTA VALORE IMMOBILI ESTERI} = 0,76\% \times \text{VALORE IMMOBILE} \times P/100 \times GG/365$$

Il valore dell'immobile, fiscalmente rilevante, ai fini della determinazione della base imponibile è rappresentato dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, dal valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Se la

valorizzazione al “costo storico” non sembra creare problemi atteso che il valore è attestato in apposito contratto, altrettanto non si può dire per l’individuazione del valore di mercato. La norma non fornisce alcuna precisazione al riguardo. Non è chiaro, quindi, se potrà essere sufficiente utilizzare il valore risultante dai borsini immobiliari, ovvero, se è da preferire il ricorso ad una perizia di stima.

A tale ultimo riguardo, va tenuto presente che se l’assolvimento di tale imposta sarà ancorato alla compilazione del modulo RW, l’utilizzo del valore risultante da una perizia di stima (ovviamente, in assenza del costo storico) oltre ad attribuire oggettività alla base imponibile, semplificherebbe notevolmente gli adempimenti dei contribuenti. Le istruzioni alla compilazione del modulo RW, infatti, già prevedono, con riferimento alla valorizzazione degli investimenti all’estero, che qualora il costo storico non sia documentabile, si debba riportare il valore del bene risultante da un’apposita perizia di stima. Del valore di perizia, peraltro, sono già in possesso anche i proprietari degli immobili scudati.

A tale ultimo riguardo, infatti, l’Agenzia delle Entrate con la [C.M. n.43/E/09](#), aveva precisato che in mancanza della documentazione attestante il costo di acquisto, al fine di rendere attendibile il valore delle attività scudabili, fosse necessario comprovare lo stesso con un’apposita perizia di stima.

E’ intuibile che i contribuenti in possesso degli specifici contratti e che, quindi, saranno in grado di effettuare una valutazione al costo “storico”, soprattutto quando questo è datato, riusciranno a scontare l’imposta in misura minore rispetto a coloro che saranno costretti ad utilizzare il valore di mercato.

### **Lo scomputo delle imposte estere e gli aspetti dichiarativi**

In considerazione della possibilità che l’immobile possa essere tassato anche nello Stato estero, il comma 16 prevede che dall’imposta patrimoniale sia dedotto, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d’imposta pari all’ammontare dell’eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l’immobile.

Al riguardo si deve evidenziare che l’imposizione di tipo patrimoniale assume funzione marginale nella fiscalità dei singoli Stati, mentre assumono particolare importanza le imposte locali sui patrimoni immobiliari, del tipo *property tax*, che svolgono un ruolo fondamentale nella finanza degli enti locali.

Per esempio, in Francia esiste la *Taxe Foncière* che si applica al titolare di diritti reali su immobili o terreni non edificati. La base imponibile è costituita dal valore catastale, rivalutato annualmente sul quale si applicano le diverse aliquote determinate dalle amministrazioni locali. Vi è, inoltre, la *Taxe d’habitation*, che colpisce le persone fisiche o giuridiche che hanno la disponibilità, a qualsiasi titolo, dell’immobile ad uso abitativo. La base imponibile è il valore catastale rivalutato e ridotto con le deduzioni per la prima casa, tenendo conto della situazione familiare e della posizione tributaria del dichiarante, come i carichi di famiglia ed i redditi dichiarati. La *Taxe d’habitation* è quindi collegata all’imposta sul reddito. In Gran Bretagna, la *council tax*, che costituisce l’imposta locale più importante in Inghilterra, Scozia e Galles, è pagata da chi occupa, anche se non è il proprietario, una proprietà domestica ed è commisurata alla classe di appartenenza di questa ed all’aliquota stabilita dalle autorità locali. Sarà piuttosto arduo, quindi, individuare, ove esistano, quali siano le imposte patrimoniali sugli immobili da scomputare da quella assolta in Italia. Trattandosi, peraltro, di un’imposta basata sull’autoliquidazione la problematica si porrà non tanto per il contribuente in fase di liquidazione e pagamento della patrimoniale sugli immobili esteri, ma soprattutto per gli uffici dell’Agenzia delle Entrate in sede di controllo e ancor di più con riferimento a quei Paesi non in grado di garantire un effettivo scambio di informazioni in via amministrativa.

Se, come sopra accennato, la liquidazione e il versamento dell'imposta saranno ancorati alla compilazione del modulo RW, quest'ultimo, a partire dal 2012, non avrà più solo la funzione di monitoraggio dei beni detenuti all'estero, ma anche quella di determinazione della base imponibile.

D'altra parte, oramai, l'obbligo di compilazione del modulo RW ha assunto una portata generalizzata relativamente agli investimenti esteri da indicare nella Sezione II.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, con la C.M. n.43/09, dopo aver premesso che l'esigenza di render più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari, ha imposto una revisione dell'interpretazione dell'art.4, della L. n.167/90 nella parte in cui individua gli investimenti all'estero da indicare nel modulo RW in quelli:

“... attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia”,

e ha precisato che gli obblighi di monitoraggio devono essere interpretati come riferiti non solo a fattispecie di effettiva produzione di redditi imponibili in Italia, ma anche ad ipotesi in cui la produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta o potenziale. Ne consegue che ora i contribuenti sono tenuti ad indicare nel modulo RW tutti gli investimenti di natura non finanziaria detenuti all'estero anche se meramente tenuti a disposizione e situati in uno Stato che non ne prevede la tassazione ai fini delle imposte sui redditi.

Si presenta, tuttavia, il problema di coloro che mantengono la residenza in Italia *ex lege* e dei *c.d. frontalieri*. L'art.38, co.13, del D.L. n.78/10, infatti, ha esonerato totalmente dall'obbligo di compilazione del quadro RW:

- ➔ le persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale o che prestano lavoro all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia (ONU, NATO, Unione Europea, OCSE) la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dall'art. 2 del Tuir, in base ad accordi internazionali ratificati. Tale esonero, si applica limitatamente al periodo di tempo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero;
- ➔ i soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera e in paesi limitrofi, limitatamente alle attività di natura finanziaria e patrimoniale detenute nel paese in cui viene svolta l'attività lavorativa.

I predetti soggetti, quindi, sono esonerati dall'obbligo di compilazione del Modulo RW sia con riferimento al conto corrente di appoggio dello stipendio (ipotesi di esonero che l'Agenzia delle Entrate con la circolare n.43/09 aveva previsto solo per la categoria dei “diplomatici”) sia relativamente a tutte le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero. Le ragioni che hanno portato alla loro esclusione dagli obblighi di monitoraggio fiscale, vale a dire la carenza della volontà di porre in essere comportamenti finalizzati all'occultamento di disponibilità finanziarie all'estero, avrebbero forse dovuto indurre ad escludere dall'imposta patrimoniale l'immobile da essi detenuto all'estero quale abitazione principale (non anche gli altri immobili eventualmente detenuti). Fatto sta che, in assenza di una specifica disposizione normativa in tal senso, anche “diplomatici” e “frontalieri”, seppur esonerati dalla compilazione del modulo RW, dovranno corrispondere l'imposta patrimoniale sugli immobili all'estero.



### ***La segnalazione degli scostamenti anomali da Gerico relativi al 2010***

Scade il 29 febbraio 2012 il termine entro il quale i contribuenti possono comunicare all'Agenzia delle Entrate le informazioni e gli elementi in grado di giustificare situazioni di non congruità, non normalità o non coerenza derivanti dall'applicazione degli studi di settore per il 2010 (Unico 2011), oltre che indicare eventuali cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi stessi. Tale opportunità era stata preannunciata dalla [circolare n.30/E/11](#).

#### **Facoltà di segnalazione e non obbligo**

L'utilizzo della segnalazione in commento non rappresenta altro che una facoltà per il contribuente, la quale si va ad aggiungere a quella già contemplata in Gerico 2010 – campo “*Note aggiuntive*”. L'attuale segnalazione, infatti, consente solo di fornire giustificazioni rispetto ai risultati degli studi di settore, entro un termine più ampio di quello ordinariamente previsto per la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi.

Pertanto, i contribuenti che hanno già comunicato all'Amministrazione Finanziaria le informazioni necessarie tramite Gerico non sono tenuti ad effettuare ulteriori segnalazioni. Per contro, invece, coloro che hanno omesso, completamente o parzialmente, di fornire giustificazioni, possono ora utilizzare questa ulteriore possibilità.

In sostanza, la segnalazione in commento è solamente un secondo appello per comunicare all'Amministrazione Finanziaria le situazioni che giustificano gli scostamenti dagli studi di settore, le quali verranno inserite nel sistema delle Banche dati dell'Agenzia delle Entrate per consentire agli uffici di effettuare una prima valutazione in merito alla credibilità delle ragioni illustrate dai contribuenti che, se ritenute attendibili, eviteranno l'inserimento del contribuente nelle liste selettive dei soggetti sottoposti al controllo.

Ogni anno, peraltro, più di un terzo dei contribuenti sottoposti agli studi di settore risulta non congruo ai risultati proposti dal *software* Gerico, ma, molto spesso, l'incongruità non è sintomatica di evasione di ricavi, bensì è solo una fotografia di realtà economiche stimate su campioni statistici, inidonei a comprendere correttamente i fenomeni che riguardano ogni singola impresa.

Ora, però, se è pur vero che per chi non si adegua non esiste la certezza automatica dell'accertamento, esiste comunque un fondato rischio di essere comunque chiamato a rispondere dall'Agenzia delle Entrate in ordine alle ragioni del mancato adeguamento, indesiderata eventualità che potrebbe essere minimizzata proprio approfittando dell'opportunità di segnalazione preventiva in commento e, prima ancora, con le già citate libere annotazioni (“*Note aggiuntive*” di Gerico) con le quali si formalizza una sorta di auto-riconoscimento di “*non normalità*” nello svolgimento dell'attività, al fine di giustificare un legittimo ed oggettivo non adeguamento ai ricavi attesi da Gerico, derivante, ad esempio, da:

- eventuali accadimenti di carattere straordinario;
- modalità particolari attraverso le quali è condotta l'attività aziendale;
- elementi e caratteristiche soggettive del titolare, soci, collaboratori ecc.;
- localizzazione dell'azienda e del mercato dell'azienda;
- elementi riferibili alla struttura della forza lavoro (malattie, maternità, apprendisti, ecc.);
- andamento del fatturato (fluttuazione, marginalità prodotti, ecc.);
- elementi riferibili alla clientela (tipologia, numero e solvibilità);



- incidenza dei beni strumentali;
- incidenza dei costi di produzione (andamento dei prezzi delle materie prime, prodotti, servizi ecc.).

Nelle predette segnalazioni ed annotazioni, quindi, è possibile dare notizia di ogni genere di evento, ma, opinando diversamente, se i non congrui che forniranno una preventiva giustificazione dovrebbero avere minori probabilità di ricevere il predetto invito al contraddittorio, ci si può legittimamente comunque chiedere se l'opportunità offerta dal Fisco sia davvero utile o debba essere evitata.

### **I contenuti della segnalazione**

Agli operatori "maliziosi", infatti, risulta difficile credere che l'Agenzia delle Entrate rinunci ad approfondire la posizione di un contribuente solo perché egli abbia annotato spontaneamente un'esimente. A quel punto, quindi, poiché quanto annotabile in sede compilativa rimane altrettanto proponibile anche nel contesto di successive fasi amministrative da parte dello stesso contribuente, si potrebbe ritenere pericoloso anticipare al Fisco le proprie ragioni, rischiando così di sollecitarne ed incentivarne la curiosità accertatrice. Ora, però, se è vero che ai sensi dell'art.10, L. n.212/00 (Statuto del contribuente), i rapporti tra contribuente e Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, può ragionevolmente auspicarsi che una credibile annotazione o segnalazione preventiva sarà filtrata e valorizzata dall'Agenzia delle Entrate nel contesto della formazione delle liste selettive dell'accertamento, dando priorità all'invito al contraddittorio ai quei contribuenti "non congrui", ma che non abbiano provveduto ad annotare alcuna giustificazione al riguardo. In caso contrario, infatti, non si comprenderebbe né la ragione, né la funzione di questa opportunità anticipatrice di un contraddittorio che, riteniamo, l'effettuazione di un'annotazione credibile è suscettibile di poter evitare.

#### **Caso compensi amministratore**

Si pensi, ad esempio, ad un'anomala non congruità generata dall'erogazione di compensi-amministratore ai soci, quale quella di seguito descritta:

La società utilizza uno studio di settore che non contiene il correttivo automatico per la gestione dei compensi agli amministratori soci. Con ciò, quindi, la funzione di regressione duplica la stima dell'apporto di tali soggetti, una volta desumendo la presenza di addetti nel quadro A ed una volta conteggiando i compensi nel quadro F. Effettuando un conteggio che consideri esclusivamente il quadro A, lo studio di settore presenterebbe un risultato di congruità e coerenza.

#### **Caso fallimento**

Si pensi, altresì, ad un'anomala non congruità generata dal fallimento di un importante cliente dell'impresa, con la conseguente imputazione a Conto economico di un'ingente perdita su crediti nell'esercizio. La non congruità è da considerarsi anomala, in ragione del fatto che la stessa è esclusivamente generata da un'eccessiva incidenza della voce "oneri diversi di gestione", alimentata da un'ingente credito vantato nei confronti di una procedura concorsuale. Effettuando il calcolo con la sterilizzazione della predetta voce, lo studio di settore presenterebbe un risultato di congruità e coerenza.

#### **Caso start-up immobiliare**

Nell'ordinario svolgimento della presente attività, il periodo che intercorre tra l'inizio dei lavori ed il momento della effettiva percezione dei ricavi si estende su più periodi d'imposta. Tale criticità non è recepita dallo studio di settore, mentre la valutazione della congruità delle imprese esercenti la presente attività, deve, di norma, essere effettuata con riferimento ad un lasso temporale superiore ad un singolo periodo d'imposta.

## Caso autotrasportatore

Ulteriormente, per un padroncino, le ragioni della non congruità derivano dalla circostanza che il contribuente opera per conto di un solo committente ed alla stregua, quindi, di un lavoratore parasubordinato. Conseguentemente, prezzi e tariffe sono unilateralmente stabilite dalla controparte ed in maniera del tutto svincolata da quelle condizioni di normalità del mercato che la funzione di regressione degli studi di settore intenderebbe descrivere nel caso specifico. Tale condizione professionale è rappresentativa di marginalità economica, giustificando il mancato adeguamento alle risultanze del presente studio di settore.

In termini operativi, peraltro, sarà utile segnalare anche le ragioni di un mancato adeguamento, laddove la non congruità dipenda dall'inquadramento in un "cluster" descrivente un'attività ben diversa da quella effettivamente esercitata:

## Caso attività diversa da quella esercitata

Il cluster X tratteggia un'azienda completamente diversa da quella realmente operante. La società, infatti, produce tenute meccaniche per pompe per acqua e nelle modalità di svolgimento dell'attività considerata non si tratta di azienda operante quasi esclusivamente in conto terzi (90% dei ricavi), con una produzione che per il 90% dei ricavi avviene su disegno del cliente, ma al contrario, la produzione e la lavorazione dell'impresa, come indicato al punto C01 dello studio, avviene per conto proprio al 100%.

A quel punto, se l'Agenzia delle Entrate non vorrà rischiare di incappare nelle censure della giurisprudenza dovrà tener conto della disomogeneità tra l'attività svolta in concreto e quella che si intenderebbe misurare con lo strumento di accertamento presuntivo.

Dimostrare, quindi, che le caratteristiche del contribuente e le modalità con le quali svolge la propria attività economica sono del tutto estranee a quelle del cluster a cui è stato attribuito, rappresenta sicuramente un elemento fondamentale da evidenziare nella comunicazione in questione, costituendo la dimostrazione della non applicabilità ad una fattispecie che ha una differente connotazione.

Situazioni di non congruità o non coerenza possono, peraltro, essere determinate anche da gravidanza o puerperio che abbiano comportato l'astensione dall'attività lavorativa, con contestuale e comprovata necessità di assunzione di personale dipendente in sostituzione.

Più complicato, invece, far valutare come circostanza attenuante di scostamento, la crisi economica generalizzata o la crisi economica dello specifico settore di attività, in quanto cause già valutate nell'ambito dei correttivi congiunturali specifici dei singoli studi. Ciò che occorre qui far emergere, semmai, è l'evidenza di una specifica propria crisi che consenta di non poter far considerare l'operatività ordinaria in un contesto di normalità.

In ogni caso, l'auspicio degli operatori è che l'Agenzia delle Entrate sappia utilizzare le risultanze di questa procedura anche per formulare un'elencazione specifica ed una sorta di massimario delle più ricorrenti situazioni in cui il contribuente può confrontarsi con un risultato non in linea con il ricavo puntuale.

Infatti, l'elaborazione delle indicazioni desunte sia dalle annotazioni già inoltrate con il modello Unico che con le segnalazioni recepite con il presente invio, ben potrebbe determinare una sorta di codice di normalizzazione delle situazioni anomale, a beneficio di tutti i contribuenti e degli uffici che, facendo riferimento alle stesse, potrebbero anche trovare spunti logico-giuridici efficaci per perfezionare meglio accertamenti con adesione e definizioni concordatarie.

Si segnala, infine, che l'Amministrazione Finanziaria ha esaminato alcune cause giustificative della non congruità, anche con riguardo all'applicazione degli indicatori di normalità economica, tra gli altri, con i seguenti interventi di prassi: [C.M. n.38/07](#) (par.3), [C.M. n.31/07](#) (par.2.3.9 e 2.3.10), [C.M. n.44/08](#) (par.2.4). L'elencazione fornita dall'Agenzia, peraltro, ha valenza esemplificativa e non esaustiva di tutto ciò che il contribuente vorrà autonomamente segnalare.

## La procedura e il software di compilazione

I contribuenti che vogliono comunicare all'Amministrazione Finanziaria le predette informazioni ed elementi giustificativi possono utilizzare un *software* dedicato - "*Segnalazioni studi di settore Unico 2011*" - che consente di predisporre, ed inviare telematicamente, una segnalazione.

Per tale invio, peraltro, è sufficiente possedere il *Pincode* (codice personale), indispensabile per utilizzare il servizio *File Internet* dell'Agenzia delle Entrate, oppure aver ottenuto l'autorizzazione per accedere al servizio *Entratel*.

Dopo aver installato il *software* sarà necessario indicare, al primo avvio dell'applicazione, il codice fiscale del contribuente o dell'intermediario, in funzione della tipologia d'utente. Il modello per comunicare le informazioni richiede l'inserimento nella videata iniziale, oltre che del codice fiscale del contribuente e del relativo codice attività, cui corrisponde lo specifico studio di settore, anche del numero protocollo della dichiarazione e del progressivo, che si rinvengono nella comunicazione di avvenuto ricevimento della dichiarazione rilasciata da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tale indicazione numerica deve essere fornita poiché, entro un termine un po' più ampio di quello ordinariamente previsto per la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi, si procede a corredare informazioni più dettagliate in merito a quella stessa dichiarazione già presentata e ricevuta da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Di seguito le istruzioni per eseguire correttamente la procedura:

1. ➡ predisporre le segnalazioni utilizzando il *software* "*Segnalazioni studi di settore Unico 2011*";
2. ➡ trasferire i dati acquisiti, laddove la funzione di trasferimento ivi prevista colloca il file da inviare nella cartella "*trasferiti*" presente all'interno della cartella di installazione del *software*;
3. ➡ utilizzare le applicazioni *File Internet* o *Entratel* per crittografare il file salvato nella cartella "*trasferiti*";
4. ➡ inviare telematicamente il file utilizzando le stesse applicazioni *File Internet* o *Entratel*.

Per inserire una nuova segnalazione è necessario utilizzare la voce "Nuova" presente nel menu Segnalazione, oppure cliccare sul pulsante Nuova. Nella schermata successiva andranno indicati:

- il "Protocollo di dichiarazione" e il "Progressivo protocollo" relativi al modello Unico 2011 già trasmesso (informazioni rilevabili dalla ricevuta di ritorno del modello Unico);
- il codice attività Ateco 2007 relativo allo studio di settore oggetto di segnalazione;
- il codice fiscale del contribuente cui si riferisce la segnalazione, solo nel caso in cui quest'ultima venga effettuata dall'intermediario

Nella schermata ancora successiva si dovrà procedere all'indicazione effettiva della causa di scostamento avendo cura di indicarla nella categoria di riferimento, ossia:

- inapplicabilità;
- esclusione;
- coerenza;
- normalità economica;
- congruità.

Ovviamente, la segnalazione potrà riguardare anche due o più delle predette classi sopra individuate. Pertanto, qualora il contribuente risulti sia non congruo che non coerente potrà comunicare all'Agenzia delle Entrate quanto necessario con riferimento ad entrambe le circostanze.



### ***Nuove sanzioni penali per chi fornisce alle Entrate documenti falsi o notizie non veritiere***

Se la Manovra estiva era già stata foriera di rilevanti novità, con l'inasprimento delle sanzioni per le dichiarazioni fraudolente, l'eliminazione della sospensione condizionale della pena per i reati tributari e l'abbassamento delle soglie di punibilità, la Manovra "invernale" non è da meno. L'articolo 11, co.1, del D.L. n.201/11 (c.d. "decreto salva Italia"), assimila la produzione di documenti falsi o le risposte non veritiere ai casi di falsità delle autodichiarazioni, che prevede la pena della reclusione fino a tre anni in caso di violazione.

La nuova norma punisce "chiunque" durante un'attività di accertamento ex artt.32 e 33 del DPR n.600/73, o artt. 51 e 52 del DPR n.633/72, a seguito delle richieste effettuate dagli accertatori, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte, oppure fornisce dati o notizie non rispondenti al vero per i quali si configurano reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n.74/00.

In pratica, il Legislatore sembra essersi accorto che troppo spesso i contribuenti rispondono con leggerezza, ovvero forniscono dati strumentali ad una parziale ricostruzione dei redditi, allorquando ricevono questionari o richieste di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale comportamento dal 1° gennaio 2012, data di entrata in vigore della norma, è punito ai sensi dell'articolo 76 del DPR n.445/00 (il decreto che disciplina le autocertificazioni). Da segnalare che in sede di conversione la portata della norma è stata attenuata, prevedendo che relativamente ai dati ed alle notizie non rispondenti al vero, la pena si applica solo se a seguito delle richieste effettuate si configura una fattispecie di cui al D.Lgs. n.74/00.



Ad oggi bisogna pertanto tenere presente che:

- ⇒ l'esibizione e la trasmissione di documenti falsi ha sempre rilevanza penale;
- ⇒ la comunicazione di dati non rispondenti al vero ha rilevanza penale nel solo caso in cui, in seguito alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria, si configura un reato ai sensi del D.Lgs. n.74/00.

#### **Le possibili richieste del Fisco**

L'articolo 32 del DPR n.600/73 in materia di imposte dirette e l'articolo 51 del DPR n.633/72 in ambito Iva, conferiscono agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria numerosi poteri ai fini dei controlli fiscali. Tra questi si segnalano quelli relativi alla possibilità di richiedere informazioni e notizie ai contribuenti, quali:

- ⇒ invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- ⇒ invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i bilanci o rendiconti ed i libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.
- ⇒ inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati (art.32, co.4, DPR n.600/73)

- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo (*c.d. controlli incrociati*);
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Chiunque riceve una delle richieste di cui sopra è tenuto a rispondere, nel termine assegnato, al fine di non incorrere nella sanzione amministrativa da € 258,22 ad € 2.065,82 prevista dall'art.11 del D.Lgs. n.471/97.

### **L'esibizione e la trasmissione di documenti falsi**

La prima delle due ipotesi sanzionate penalmente in base al nuovo art.11, co.1, del D.L. n.201/11 è quella prevista per chiunque esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte.

Dal tenore letterale della norma si evince facilmente come il Legislatore abbia voluto porre attenzione anche alla mera esibizione e non soltanto alla trasmissione. Tale circostanza impone la massima attenzione e l'assoluta lealtà nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria. Del resto, come chiarito anche dalla relazione di accompagnamento al decreto, il previgente sistema normativo, sprovvisto di sanzioni in proposito, finiva per incoraggiare comportamenti volti a nascondere dati ed informazioni ed ostacolare l'attività di accertamento. In passato, tali condotte comportavano soltanto l'irrogazione di una sanzione amministrativa ai sensi dell'art.11 del D.Lgs. n.471/97. Oggi il sistema sanzionatorio penale di cui all'art.76 del DPR n.445/00 è stato esteso al caso del rilascio all'Amministrazione Finanziaria di documenti in tutto, o anche soltanto in parte, falsi.

### **La comunicazione di dati non veritieri**

L'altra fattispecie penalmente rilevante, prevista dal co.1 dell'art. 11 del D.L. n.201/11, è quella riguardante la comunicazione di dati e informazioni non rispondenti al vero in seguito alle richieste del Fisco. La norma, però, prevede in questo caso un'importante precisazione: non tutte le dichiarazioni mendaci sono sanzionate penalmente ai sensi del DPR n.445/00, ma soltanto quelle rese nell'ambito di un controllo che abbia portato alla contestazione di una delle fattispecie di reato tributario previste e punite dal D.Lgs. n.74/00. Occorre cioè che i dati e le informazioni siano state rese in occasione di controlli fiscali al termine dei quali vi sia stata la comunicazione della notizia di reato alla Procura della Repubblica per uno dei seguenti casi:

- |   |   |  |
|---|---|--|
| 1 | ➡ | dichiarazione fraudolenta;                         |
| 2 | ➡ | dichiarazione infedele;                            |
| 3 | ➡ | omessa dichiarazione;                              |
| 4 | ➡ | emissione di fatture per operazioni inesistenti;   |
| 5 | ➡ | occultamento e distruzione di scritture contabili; |

6



omessi versamenti di iva e ritenute;

7



indebita compensazione.

E' da rilevare che l'*iter* parlamentare della norma è stato travagliato. E se in un primo momento sembrava che la rilevanza penale delle comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero venisse totalmente espunta dal testo di legge, nella versione finale la portata della norma è stata attenuata, prevedendo la punibilità ai fini penali soltanto nel caso in cui, dal controllo fiscale nel quale vengono forniti dati o notizie non veritieri, scaturisca una contestazione per uno dei reati previsti dalla D.Lgs. n.74/00. La modifica tende probabilmente ad evitare un'applicazione indiscriminata di un regime sanzionatorio penalizzante, anche in considerazione del fatto che le richieste dell'Amministrazione Finanziaria sono frequenti e, a volte, generiche al punto da ingenerare dubbi e perplessità sulle stesse risposte; e ciò non soltanto per le situazioni patologiche, nelle quali il contribuente potrebbe approfittare della circostanza per porre in essere condotte finalizzate a nascondere la propria posizione reddituale, ma anche nelle situazioni di assoluta normalità.

E' chiara, in ogni caso, la funzione di deterrenza della norma.

### **Soggetto attivo del reato: i pericoli per i professionisti**

L'utilizzo da parte del Legislatore della parola "chiunque" lascia chiaramente intendere come la disposizione si rivolga (e dunque punisca) non soltanto il contribuente che si dovesse rendere responsabile di produrre documenti falsi o rendere dichiarazioni non veritiere, ma qualsiasi altro soggetto dovesse farlo in sua vece e nel suo interesse. Soggetti attivi del reato possono dunque essere:

- i contribuenti persone fisiche;
- i legali rappresentanti di società, enti o associazioni;
- i professionisti delegati allo specifico rapporto;
- gli intermediari finanziari;
- i notai;
- gli amministratori di condominio.

Tale circostanza impone alcune cautele, in particolare ai professionisti che dovessero produrre documenti per conto dei clienti agli Uffici finanziari ovvero alla Guardia di Finanza. Si pensi ai documenti contenenti la quantificazione delle rimanenze di un'azienda, ai contratti non registrati, alle ricevute dei pagamenti delle imposte e, comunque, ad ogni documento utile a rideterminare l'imponibile ovvero ad ostacolare l'attività di accertamento. Negli scorsi anni, non sono stati infrequenti i casi di modelli F24 con false quietanze o di distinte delle rimanenze prive di qualsiasi riscontro: in tali circostanze sarà sempre prudente che, il professionista incaricato si accerti della genuinità dei documenti e dei dati che gli viene richiesto di fornire agli uffici finanziari, per evitare di incorrere egli stesso nelle sanzioni penali previste in casi del genere. E' da ricordare, infatti, che la Corte di Cassazione ha più volte statuito la responsabilità solidale del professionista per le violazioni e gli errori commessi nell'attività di assistenza fiscale al cliente (*ex pluribus* [sentenza n.11082 del 7 maggio 2010](#)).

### **La pena prevista: reclusione sino a tre anni**

L'art.11, co.1, del D.L. n.201/11 prevede che chi si rende responsabile dei reati in parola è punito, ai sensi dell'art.76 del DPR n.445/00. L'art. 76, a sua volta, stabilisce che:

"Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso ... è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia".

Tale condotta è stata quindi equiparata al reato di falso materiale ideologico (art.482 e 483 del c.p.) e punito alla stessa stregua; ciò comporta che laddove il contribuente sottoposto a controllo – ovvero il professionista dallo stesso delegato – esibisca documenti falsi o rilasci dichiarazioni mendaci, lo stesso rischia la **reclusione sino a tre anni**.

Se i reati sono commessi per ottenere la nomina ad un pubblico ufficio o l'autorizzazione all'esercizio di una professione o arte, il giudice, nei casi più gravi, può applicare l'interdizione temporanea dai pubblici uffici o dalla professione e arte.

## **Conclusioni**

La stretta penale su contribuenti diventa sempre più forte. Il Legislatore sembra infatti essere tornato a far sentire prepotentemente il “tintinnio delle manette” pur di convincere i contribuenti a porre in essere comportamenti rispettosi sia della legge sia dell'interesse dello Stato a riscuotere le imposte da parte di tutti i cittadini.

L'offensività della condotta posta in essere da molti contribuenti è stata evidentemente considerata di particolare gravità e, anche in considerazione della rilevanza del bene giuridico tutelato, il Legislatore ha ritenuto dapprima di inasprire le sanzioni penali per i reati ex D.Lgs. n.74/00 (riducendo le soglie di punibilità ed aumentando le pene) e poi di prevedere la rilevanza penale di condotte ormai largamente diffuse, come quelle del mendacio al Fisco.

Si tratta di una sorta di ritorno alle origini. In passato, la famosa L. n.516/82 (*c.d. “manette agli evasori”*), alla luce dei fatti, si rivelò tanto rigorosa quanto deludente dal punto di vista dei risultati, atteso che le pene troppo severe non costituirono un deterrente e le Procure furono inondate di procedimenti penali, molti dei quali di modesta entità. Il D.Lgs. n.74/00, nella formulazione originaria, eliminò la rilevanza penale delle condotte prodromiche, ridusse le ipotesi di reato e depenalizzò gli omessi versamenti delle imposte. Nel 2005 si è avuta una prima inversione di tale tendenza, con il ritorno della rilevanza penale degli omessi versamenti delle ritenute certificate e poi con l'introduzione del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dichiarata e non versata sopra la soglia dei € 50 mila. Nel corso degli anni, infatti, le aziende - vuoi per necessità, vuoi per strategia – si erano autofinanziate non versando le imposte. Oggi, le Procure della Repubblica stanno tornando ad occuparsi di numerosissimi procedimenti penali relativi agli omessi versamenti.

Dal 2012 mentire al Fisco diventa penalmente rilevante: il panorama tributario si arricchisce quindi di una nuova fattispecie di reato. E' da verificare se lo spauracchio della violazione penalmente rilevante modificherà le abitudini di molti contribuenti ovvero se alimenterà il diffuso disagio per un sistema fiscale di per sé già eccessivamente oneroso e repressivo.



### **Impianti fotovoltaici: evoluzione del trattamento fiscale e contabile applicabile al Servizio di scambio sul posto**

Molte imprese e professionisti che negli ultimi anni hanno scelto - in ragione delle importanti forme di incentivazione introdotte dal Legislatore nazionale - di installare sopra gli opifici o gli uffici nei quali svolgono la propria attività impianti produttori di energia elettrica alimentati da fonte solare (impianti fotovoltaici), hanno dovuto scegliere se realizzare tale impianto ai soli fini dell'autoconsumo piuttosto che per vendere l'energia prodotta. Per i primi soggetti è nato un sistema (definito Servizio di scambio sul posto) che ha consentito di immagazzinare temporaneamente nella rete l'energia elettrica prodotta in eccesso e di poterla successivamente prelevare per le proprie esigenze in un arco temporale ben definito. Detto sistema, in quanto mai finalizzato alla vendita di energia, non ha prodotto conseguenze sotto il profilo fiscale. Con le successive evoluzioni normative, di cui diremo nel prosieguo, il sistema di scambio sul posto ha cambiato logica di funzionamento, tramutandosi di fatto in un contratto di vendita di energia che prevede l'erogazione di un contributo in conto scambio.

Nel presente contributo cercheremo di definire la natura di tale contributo, analizzandone le implicazioni anche sotto il profilo contabile.

#### **Caratteristiche ed evoluzione del Servizio di scambio sul posto**

Lo scambio sul posto (SSP) rappresenta una delle modalità a disposizione del titolare di un impianto fotovoltaico che produce energia elettrica per poter cedere l'energia prodotta in esubero.

Anticipando quanto si dirà a breve, ai sensi dell'art.1 della Delibera ARG/ELT n.74/08, lo SSP:

*“è il servizio erogato dal GSE atto a consentire la compensazione tra il valore associabile all'energia elettrica prodotta e immessa in rete e il valore associabile all'energia elettrica prelevata e consumata in un periodo differente da quello in cui avviene la produzione”.*

Lo scambio sul posto è regolamentato, per quanto attiene il suo funzionamento, dalla Delibera AEEG n.28/06, ai sensi della quale l'utente:

- ➔ immette in rete l'energia prodotta;
- ➔ anche in un momento successivo e senza sostenimento di costi, preleva dalla rete l'energia necessaria al proprio fabbisogno;
- ➔ in caso di prevalenza dell'energia immessa rispetto a quella prelevata matura un credito.

Con la successiva Delibera AEEG n.74 del 3 giugno 2008 sono state apportate rilevanti modifiche al sistema appena descritto non solo sostituendo il soggetto erogatore che è diventato il GSE (Gestore dei Servizi Elettrici) ma anche e soprattutto in termini di requisiti per l'accesso e di funzionamento in sé stesso.

La delibera richiamata si è resa necessaria in conseguenza a quanto previsto dall'art.2, co.150 della L. n.224/07 (Finanziaria per il 2008) ai sensi del quale è stata innalzata la potenza nominale dell'impianto per poter accedere al servizio di scambio sul posto<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Ricordiamo come la potenza nominale di un impianto, detta anche “di massima” o “di targa”, sia la sommatoria delle singole potenze nominali dei singoli moduli fotovoltaici che costituiscono l'impianto.



Per effetto della modifica apportata, attualmente, avremo due differenti situazioni dipendenti dalla data di entrata in esercizio dell'impianto così sintetizzabili:

Data di entrata in esercizio	Potenza massima
entro il 31 dicembre 2007	20 kW
a decorrere dal 1° gennaio 2008	200 kW

Ulteriore requisito richiesto è che punto di prelievo e di immissione dell'energia coincidano nell'unico punto di scambio, salvo alcuni casi particolari espressamente previsti all'art.2 della delibera n. 74/08 e comunque riferiti ai Comuni e al Ministero della Difesa<sup>3</sup>.

### **La convenzione con il Gestore dei Servizi Elettrici (GSE)**

Rispettati i requisiti relativi all'impianto, per poter usufruire del servizio di scambio sul posto è necessario presentare l'istanza al GSE per la stipulazione di una convenzione, di durata annuale e rinnovabile tacitamente tra le parti, per regolamentare lo scambio sul posto e le relative tempistiche.

Per poter presentare l'istanza al GSE è necessario essere già connessi alla rete.

Nell'istanza, che deve essere presentata secondo uno schema prestabilito dal GSE, bisogna optare per una gestione dell'eventuale credito di energia immessa rispetto a quella consumata a credito o per una liquidazione annuale della stessa.

La convenzione sostituisce gli adempimenti relativi all'immissione dell'energia in rete, ma non quelli relativi al prelievo della stessa che rimangono disciplinati dalla regolamentazione vigente in materia. Parimenti, se mai ce ne fosse bisogno vista la necessità di essere già connessi alla rete per poter presentare l'istanza, è utile ricordare come la convenzione non sostituisce gli adempimenti relativi alla connessione dell'impianto, ai sensi delle deliberazioni n.89/07 e n.281/05 e della deliberazione ARG/ELT n.99/08, quest'ultima valevole per le richieste di connessione successive al 31 dicembre 2008.

La convenzione è annuale ed è possibile recedere anticipatamente tramite raccomandata da inviarsi almeno 60 giorni prima della data a decorrere dalla quale si intende recedere<sup>4</sup>.

### **Il funzionamento del SSP**

Ancor prima di descrivere il funzionamento dello scambio sul posto si sottolinea come lo stesso, per effetto della delibera n.74/08 abbia comportato una modifica sostanziale dal momento che, come vedremo, si è passati da una compensazione di tipo fisico tra energia immessa e prelevata ad una di tipo economico.

Lo scambio sul posto prevede il riconoscimento da parte del GSE di un contributo che rappresenta un ristoro per una parte di oneri sostenuti per il prelievo di energia elettrica in rete.

Ai fini della determinazione del contributo eventualmente spettante il GSE:

- individua il costo dell'energia immessa ( $C_{Ei}$ ) quale prodotto tra l'energia immessa in rete e il prezzo zonale orario<sup>5</sup>;
- determina per ogni utente la parte unitaria variabile dell'onere sostenuto dallo stesso per i servizi di trasporto e dispacciamento dell'energia ( $CU_s$ );
- individua per ogni utente la parte energia ( $O_E$ ) espressa in euro dell'onere sostenuto dall'utente per l'approvvigionamento di energia al netto dell'onere per l'approvvigionamento relativo all'anno precedente ( $O_{PR}$ ).

<sup>3</sup> Il punto di scambio viene definito nella delibera come quello di "connessione tra la rete con obbligo di connessione di terzi e l'impianto per cui si richiede il servizio di scambio sul posto, nel caso in cui il punto di immissione e di prelievo dell'energia elettrica scambiata con la rete coincidano".

<sup>4</sup> La possibilità di recesso dalla convenzione comporta che una volta chiuso il rapporto contrattuale sarà possibile per l'utente passare ad esempio al sistema del ritiro dedicato.

<sup>5</sup> Il prezzo zonale consiste nel prezzo di equilibrio in ciascuna zona geografica e virtuale che rappresenta una porzione della rete nazionale. Attualmente esistono le seguenti zone. Nord, Centro Sud, Sud, Sicilia e Sardegna.

Ottenuti questi dati il GSE potrà determinare il contributo in conto scambio sul posto che è dato da:

il minor valore tra  $C_{Ei}$  e  $O_{Ei}$  + il prodotto tra l'energia scambiata e  $CU_s$ .

L'erogazione del contributo avviene su base trimestrale quale acconto e annuale a conguaglio.

Per quanto attiene la regolamentazione trimestrale:

- entro il 15 del secondo mese del trimestre successivo a quello di competenza il GSE pubblica il contributo in conto scambio di acconto e ne autorizza il pagamento (è prevista l'individuazione di una soglia minima per l'accredito);
- entro il 15° giorno lavorativo del terzo mese del trimestre successivo a quello di competenza, accredita l'importo sul conto corrente bancario dell'utente.

Tempistiche di erogazione del contributo in conto scambio		
trimestre	pubblicazione contributo	pagamento contributo
gennaio – marzo	15 maggio	15 giugno
aprile – giugno	15 agosto	15 settembre
luglio – settembre	15 novembre	15 dicembre
ottobre - dicembre	15 febbraio	15 marzo

Il GSE, in sede di conguaglio annuale:

- entro il 15 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento pubblica il contributo di conguaglio;
- entro il 15 giugno dello stesso anno di pubblicazione provvede all'accredito del medesimo contributo.

Da ultimo si rileva come il servizio di scambio sul posto fornito dal GSE non sia gratuito bensì a titolo oneroso, costo che è rapportato alla potenza dell'impianto ed è necessario a coprire i costi amministrativi di erogazione del servizio stesso:

Il costo del SSP	
Potenza impianto	Costo annuale
$P_n \leq 3kW$	15 euro
$3 kW < P_n \leq 20 kW$	30 euro
$P_n > 20 kW$	45 euro

### Il trattamento fiscale del contributo in conto scambio

Con la *maxi circolare n.46/E del 19 luglio 2007*, l'Agenzia delle Entrate ha descritto in modo esteso la disciplina fiscale degli incentivi previsti per la realizzazione e la gestione degli impianti fotovoltaici. Nel predetto documento, oltre ad indagare circa la natura e il trattamento della cosiddetta "tariffa incentivante"<sup>6</sup>, non oggetto di commento in questa sede, viene fornita una definizione del servizio di "scambio sul posto" quale modalità di scambio dell'energia prodotta in eccesso per la quale non è consentita la vendita e che in quanto tale non produce alcun corrispettivo.

<sup>6</sup> L'art. 7 del D.Lgs. n.387/03, al comma 1 stabilisce che " Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, d'intesa con la Conferenza unificata, adotta uno o più decreti con i quali sono definiti i criteri per l'incentivazione della produzione di energia elettrica dalla fonte solare ". Il successivo comma 2 del citato articolo, nell'individuare i criteri per l'erogazione degli incentivi, alla lettera d) precisa che essi consistono in una " specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio".

Si comprende, quindi, come la C.M. n.46/E/07, nel descrivere il servizio di scambio sul posto "prima versione", nulla possa dire in merito al trattamento del contributo in conto scambio in quanto, al tempo, il servizio di scambio sul posto non produceva alcuna conseguenza sotto il profilo economico né tanto meno sotto quello fiscale.

E' invece con la successiva [R.M. n.13/E del 20 gennaio 2009](#) che l'Agenzia, preso atto delle modifiche intervenute ed in precedenza descritte, fornisce indicazioni organiche in merito al trattamento da riservare a tale componente (il contributo in conto scambio) erogato ai soggetti interessati dal Gestore dei Servizi Elettrici (GSE).

In particolare, gli utenti che aderiscono al servizio di scambio sul posto devono:

- conferire tutta l'energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE e al contempo
- acquistare, presso il fornitore territorialmente competente, l'energia necessaria a coprire i propri fabbisogni

Il costo sostenuto per l'acquisto dell'energia (costo di cui l'utente non dovrebbe rimanere inciso, almeno nei limiti dell'energia autoprodotta) e che comporta il ricevimento di fattura da parte del fornitore di energia (Enel Spa per citare il più frequente), verrà successivamente "rimborsato" dal GSE mediante erogazione un contributo in conto scambio che sarà quantificato periodicamente in misura pari al minore tra il controvalore dell'energia a suo tempo conferita e il valore dell'energia prelevata presso il fornitore territorialmente competente e sarà al netto dell'Iva pagata.

Nel caso in cui il valore dell'energia elettrica immessa sia superiore a quello dell'energia elettrica prelevata, nella menzionata deliberazione dell'AEEG n.74/08 è espressamente "ritenuto opportuno" che tale maggior valore" (.) venga riportato a credito negli anni solari successivi compatibilmente con le disposizioni di cui all'art. 6 del citato D.Lgs. n.387/03".

Nella sostanza, il SSP mantiene intatta la propria originaria *ratio*, nel senso che continua a concretizzarsi nella riattribuzione del bene-energia autoprodotta, pur se quest'ultima avviene sostanzialmente in modo diverso, ovvero sotto forma di valore monetario e non più di quantità espressa in termini di energia.

Dunque, mentre in precedenza l'utente che usufruiva del SSP prelevava dalla rete l'energia necessaria senza sostenere alcun costo nei limiti di quella autoprodotta, dal 1° gennaio 2009 l'utente che fruisce del SSP paga l'energia prelevata presso il fornitore esterno, ma viene rimborsato dal GSE del costo sostenuto per un importo pari al minore tra il valore dell'energia prodotta e quella acquistata, maturando un credito - in termini monetari - in relazione all'energia eventualmente immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.

L'operazione di "scambio sul posto" - così come costruita dalla menzionata delibera n. 74/08 (immissione in rete dell'energia da parte dell'utente e corresponsione di un contributo da parte di GSE) - viene dunque a configurare, secondo la risoluzione n.13/E/09:

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

Pertanto, sostiene l'Agenzia, a seguito delle predette modifiche, gli utenti percettori del contributo in conto scambio vengono a configurarsi, in linea generale, come produttori e venditori di energia e dovranno adempiere alle relative obbligazioni fiscali.

Il documento di prassi, infine, riepiloga il trattamento fiscale del contributo in conto scambio in funzione del soggetto percettore, che si riporta di seguito nella seguente rappresentazione schematica.

<b>Persona fisica o ente non commerciale</b>	impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale, <b>fino a 20 kw</b> di potenza (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza)	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ non si concretizza lo svolgimento di una attività commerciale abituale</li> <li>➤ il relativo contributo in conto scambio erogato dal GSE <b>non assume rilevanza fiscale</b></li> </ul>
	impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale, <b>oltre 20 kw</b> di potenza (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza)	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ sono impianti che soddisfano esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di una abitazione o di una sede di un ente non commerciale</li> <li>➤ l'energia prodotta e immessa in rete si considera come ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale (vendita di energia)</li> <li>➤ il contributo in conto scambio costituirà un <b>corrispettivo rilevante</b> sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)</li> </ul>
	impianti diversi non posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente (ad esempio, perché situati su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa)	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ l'energia immessa si considera ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale</li> <li>➤ il contributo in conto scambio costituirà un <b>corrispettivo rilevante</b> sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)</li> </ul>
<b>Imprenditore o soggetto passivo Ires</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ il contributo in conto scambio costituirà un <b>corrispettivo rilevante</b> sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)</li> </ul>
<b>Lavoratore autonomo</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ il contributo in conto scambio costituirà un <b>corrispettivo rilevante</b> sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette</li> <li>➤ obbligo di tenere contabilità separata ai sensi dell'art.36, co.2 DPR n.633/72 e fatturare al GSE l'importo percepito.</li> </ul>

### **Il trattamento contabile del contributo in conto scambio**

Sotto il profilo contabile ci si chiede se il contributo in conto scambio, la cui funzione è quella di manlevare l'utente di un costo che non avrebbe dovuto sopportare:

➤ debba essere iscritto tra i ricavi (derivanti dalla vendita di energia) piuttosto che

➤ a rettifica del costo sostenuto presso il fornitore di energia.

In considerazione della logica entro la quale si muove tale servizio (che come ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate mantiene la sua *ratio* originaria) si dovrebbe ritenere che il contributo in conto scambio, proprio in quanto trova un limite che viene

commisurato alla quantità di energia prodotta dall'impianto, debba iscriversi a riduzione del costo di energia iscritto a bilancio e corrispondente ai consumi di energia effettivamente realizzati. In tal modo l'utente rimarrebbe effettivamente inciso solamente del costo della quota di energia non prodotta dall'impianto e quindi della quota eccedente rispetto a quanto prodotto dall'impianto fotovoltaico e per la quale si è dovuto "definitivamente" approvvigionare dal fornitore di energia elettrica. Tale soluzione, peraltro, avrebbe il pregio, anche sotto il profilo fiscale, di stabilire una corretta relazione costi/ricavi ai fini della disciplina degli studi di settore (per coloro che risultano assoggettati a tale disciplina). In altro modo l'iscrizione separata del costo dell'energia globalmente utilizzata a fronte della corrispondente iscrizione del contributo in conto scambio (corrispondente alla "vendita" dell'energia autoprodotta) produrrebbe un effetto moltiplicatore ai fini del calcolo di Gerico e, quindi, "distorsivo" nella corretta valutazione circa la capacità di produrre ricavi da parte del contribuente.

Deve, tuttavia, osservarsi che la qualificazione del servizio di scambio sul posto come "contratto di vendita di energia" lascerebbe poco spazio nel configurare tale componente come rettifica di costo bensì come ricavo.

Su tali aspetti di natura contabile, che comunque producono conseguenze ai fini fiscali, sarebbe opportuno un intervento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Seminario di 1 giornata

# IVA 2012: NOVITÀ E DICHIARAZIONE ANNUALE

Analisi degli aspetti critici delle novità IVA e verifiche per la compilazione della dichiarazione annuale

Orario 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

FIRENZE	02	febbraio	2012	BRESCIA	13	febbraio	2012
PISA	02	febbraio	2012	MILANO	13	febbraio	2012
TORINO	03	febbraio	2012	VICENZA	14	febbraio	2012
GENOVA	03	febbraio	2012	VERONA	14	febbraio	2012
BOLOGNA	08	febbraio	2012	TREVISO	15	febbraio	2012
RIMINI	08	febbraio	2012	PADOVA	15	febbraio	2012
ANCONA	09	febbraio	2012	UDINE	16	febbraio	2012
ROMA	09	febbraio	2012				

**QUOTA DI PARTECIPAZIONE**  
**€ 150,00 + IVA 21%**  
 Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

**QUOTA DAL 2° PARTECIPANTE**  
**€ 100,00 + IVA 21%**  
 Offerta non cumulabile con sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

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



## Principali scadenze dall'1 al 15 febbraio 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.

FEBBRAIO						
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				

### 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

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

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2012</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Milena Martini</b>			

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

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