



Martedì, 29 marzo 2016

IL CASO DEL GIORNO

Cessione del credito con natura finanziaria rilevante ai fini IVA

/ Mirco GAZZERA

La necessità delle imprese di preservare l'**equilibrio finanziario**, specie nell'attuale contesto economico, ha favorito il ricorso alla cessione del credito. Si tratta di un tradizionale istituto, tramite il quale il creditore cedente trasferisce a un terzo cessionario il credito vantato verso il debitore.

La cessione del credito permette di realizzare molteplici finalità: smobilizzare un credito commerciale, consentendo al cedente di ottenere la liquidità prima della scadenza pattuita per l'incasso; favorire il realizzo di un credito vantato nei confronti di un debitore inadempiente, affidando l'attività di recupero a soggetti specializzati o monetizzando "a stralcio" il credito, mediante una cessione dello stesso con clausola *pro soluto*; adempiere a un'obbligazione assunta dal cedente realizzando una *datio in solutum*.

Ai fini del trattamento IVA, la cessione del credito può costituire un'operazione fuori dal campo di applicazione per carenza [...]

PAGINA 2

FISCO

Quadro LM di UNICO con attestazione dei requisiti per i forfetari

Nel quadro RR va segnalato l'utilizzo dell'agevolazione contributiva

/ Paola RIVETTI

I soggetti che hanno applicato il regime forfetario nel 2015 determinano il reddito da assoggettare ad **imposta sostitutiva** nel quadro LM di UNICO PF.

Tale quadro, fino all'anno scorso preposto esclusivamente alla determinazione del reddito nell'ambito del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui al DL 98/2011, è stato implementato con l'aggiunta della Sezione II, dedicata proprio al regime forfetario. Seguono la Sezione III - Determinazione dell'imposta dovuta (in cui indicare eventuali crediti d'imposta, acconti, eccedenze d'imposta sostitutiva, ecc.) e la Sezione IV - Perdite non compensate, comuni al regime di vantaggio.

Operazione preliminare alla compilazione della Sezione II è la **verifica**, e conseguente attestazione, delle condizioni per:

- l'utilizzo del regime forfetario (possessione dei requisiti di accesso e assenza di cause ostative);
- la fruizione dell'agevolazione connessa all'inizio dell'attività (ossia,

per il 2015, la riduzione di un terzo del reddito forfetario).

Nell'elencazione delle diverse condizioni fornita dalle istruzioni, va segnalata un'omissione relativamente al requisito del possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati. Per il 2015, l'accesso al regime poteva avvenire se i redditi di lavoro dipendente e assimilati fossero stati inferiori, nel periodo precedente, ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo; tale verifica era esclusa se il rapporto di lavoro era cessato, oppure se la somma dei redditi non eccedeva 20.000 euro (art. 1 comma 54 lett. d) della L. 190/2014, nel testo anteriore alle modifiche della L. 208/2015). Rispetto al testo normativo, le istruzioni ad UNICO omettono di riportare il termine "non", sicché risulta, **erroneamente**, che la verifica di prevalenza non andrebbe effettuata se la somma dei redditi eccedesse 20.000 euro.

Successivamente, vanno indicati (righe da LM22 a LM30) i ricavi e i compensi percepiti nel 2015 (con esclusione di componenti positivi di diversa natura) dai quali, tramite l' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Variazioni del modello EAS per gli enti associativi "agli sgoccioli"

L'Archivio dei rapporti finanziari ottimizza l'accertamento

Opzione per il "consolidato orizzontale" entro fine mese

Molteplici atti da valutare per la cessione d'azienda o di singoli beni

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Ravvedimento difficoltoso per la tassa sui libri sociali

/ Alfio CISSELLO

Lo scorso 16 marzo è scaduto il termine entro cui le società di capitali (spa, sapa, srl con l'eccezione delle società cooperative e mutue assicuratrici) dovevano versare la [...]

PAGINA 5

Cessione del credito con natura finanziaria rilevante ai fini IVA

Se l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'imposta beneficia generalmente dell'esenzione ex art. 10 comma 1 n. 1 del DPR 633/72

/ **Mirco GAZZERA**

La necessità delle imprese di preservare l'**equilibrio finanziario**, specie nell'attuale contesto economico, ha favorito il ricorso alla cessione del credito. Si tratta di un tradizionale istituto, tramite il quale il creditore cedente trasferisce a un terzo cessionario il credito vantato verso il debitore.

La cessione del credito permette di realizzare molteplici finalità: smobilizzare un credito commerciale, consentendo al cedente di ottenere la liquidità prima della scadenza pattuita per l'incasso; favorire il realizzo di un credito vantato nei confronti di un debitore inadempiente, affidando l'attività di recupero a soggetti specializzati o monetizzando "a stralcio" il credito, mediante una cessione dello stesso con clausola *pro soluto*; adempiere a un'obbligazione assunta dal cedente realizzando una *datio in solutum*.

Ai fini del trattamento IVA, la cessione del credito può costituire un'operazione fuori dal campo di applicazione per carenza del presupposto oggettivo ([art. 2](#) comma 3 lett. a del DPR n. 633/72) o rientrare nell'ambito delle prestazioni di servizi ([art. 3](#) comma 2 n. 3 del DPR n. 633/72).

L'elemento discriminante è costituito, in prima battuta, dalla **natura finanziaria** o meno dell'operazione. Se quest'ultima rientra nel campo di applicazione dell'imposta beneficia, generalmente, dell'esenzione ex [art. 10](#) comma 1 n. 1.

Fornito il quadro generale, è necessario delineare meglio i concetti sopra richiamati: la nozione di "operazione finanziaria", l'ambito di applicazione della fattispecie di esenzione e gli effetti derivanti dall'insolvenza del debitore ceduto.

Per quanto concerne il primo aspetto, costituiscono **prestazioni di servizi** ai fini IVA non solo il tradizionale sconto di crediti e di titoli di credito, ma tutte le operazioni nelle quali è presente una causa finanziaria.

Risultano fuori dal campo di applicazione dell'IVA, per converso, le cessioni **prive** del connotato finanziario. Si pensi, ad esempio, alle cessioni: destinate ad assolvere a debiti del cedente; a garantire complessi accordi negoziali fra cedente e cessionario (ris. Agenzia delle Entrate 4 luglio 2008 n. [278](#)); riguardanti crediti in sofferenza per un prezzo inferiore al valore nominale, qualora la differenza sia giustificata dal valore economico effettivo del credito (Corte di Giustizia Ue 27 ottobre 2011 causa [C-93/10](#)).

Una volta chiarito quali sono le cessioni del credito rilevanti ai fini IVA, è necessario precisare l'ambito di applicazione dell'**esenzione** prevista dall'art. 10 comma 1 n. 1 del DPR n. 633/72.

La giurisprudenza europea (Corte di Giustizia 26 giugno 2003 causa [C-305/01](#)) e la prassi (ris. Agenzia delle Entrate 11 marzo 2011 n. [32](#) e 17 novembre 2004 n. [139](#)), a tale proposito, hanno fornito importanti elementi indicando il trattamento riservato al *factoring* e all'attività di recupero dei crediti.

Il regime di esenzione si applica solo quando il cedente è mosso dalla finalità di ottenere un **finanziamento** (inclusa la monetizzazione dei propri crediti). Nel *factoring*, secondo l'Agenzia delle Entrate, il citato scopo sussiste, perché l'impresa corrisponde una "commissione" con natura sostanziale di interesse.

Esenzione solo quando il fine del cedente è ottenere un finanziamento

Tale onere, infatti, è determinato in base all'ammontare dei crediti ceduti. La mera attività di recupero crediti, invece, non ha natura finanziaria e va qualificata come prestazione di servizi imponibile.

Rimangono da delineare gli effetti dell'**insolvenza** (o dell'infruttuosità delle azioni esecutive) con riguardo al debitore ceduto. L'[art. 26](#) del DPR 633/72, come da ultimo modificato dalla L. n. [208/2015](#) con decorrenza da fine 2016 eccetto per le disposizioni interpretative, prevede una disciplina complessa. Essa è volta a permettere al soggetto passivo di "recuperare" l'IVA addebitata in rivalsa alla controparte che non ha provveduto a onorare il proprio debito.

Nel caso di avvenuta cessione del credito ci si chiede se il **cessionario** dello stesso possa esperire la procedura sopra citata.

La risposta dovrebbe essere negativa, in quanto il tenore letterale dell'art. 26 lo **esclude** ("... il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione...").

Tale preclusione, d'altronde, è giustificata dal fatto che solo il soggetto che ha esercitato il diritto di rivalsa può variare l'imposta addebitata.

Resta inteso, pertanto, che il cessionario del credito dovrà tenere conto di quanto descritto nell'ambito delle pattuizioni riguardanti l'operazione di cessione.

Quadro LM di UNICO con attestazione dei requisiti per i forfetari

Nel quadro RR va segnalato l'utilizzo dell'agevolazione contributiva

/ Paola RIVETTI

I soggetti che hanno applicato il regime forfetario nel 2015 determinano il reddito da assoggettare ad **imposta sostitutiva** nel quadro LM di UNICO PF.

Tale quadro, fino all'anno scorso preposto esclusivamente alla determinazione del reddito nell'ambito del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui al DL [98/2011](#), è stato implementato con l'aggiunta della Sezione II, dedicata proprio al regime forfetario. Seguono la Sezione III - Determinazione dell'imposta dovuta (in cui indicare eventuali crediti d'imposta, acconti, eccedenze d'imposta sostitutiva, ecc.) e la Sezione IV - Perdite non compensate, comuni al regime di vantaggio.

Operazione preliminare alla compilazione della Sezione II è la **verifica**, e conseguente attestazione, delle condizioni per:

- l'utilizzo del regime forfetario (possesso dei requisiti di accesso e assenza di cause ostative);
- la fruizione dell'agevolazione connessa all'inizio dell'attività (ossia, per il 2015, la riduzione di un terzo del reddito forfetario).

Nell'elencazione delle diverse condizioni fornita dalle istruzioni, va segnalata un'omissione relativamente al requisito del possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati. Per il 2015, l'accesso al regime poteva avvenire se i redditi di lavoro dipendente e assimilati fossero stati inferiori, nel periodo precedente, ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo; tale verifica era esclusa se il rapporto di lavoro era cessato, oppure se la somma dei redditi non eccedeva 20.000 euro ([art. 1 comma 54 lett. d\) della L. 190/2014](#), nel testo anteriore alle modifiche della L. [208/2015](#)). Rispetto al testo normativo, le istruzioni ad UNICO omettono di riportare il termine "non", sicché risulta, **erroneamente**, che la verifica di prevalenza non andrebbe effettuata se la somma dei redditi eccedesse 20.000 euro.

Successivamente, vanno indicati (righe da LM22 a LM30) i ricavi e i compensi percepiti nel 2015 (con esclusione di componenti positivi di diversa natura) dai quali, tramite l'applicazione del coefficiente di redditività, sarà determinato il reddito forfetario. Particolari regole di compilazione valgono per i soggetti che svolgono **più attività** contraddistinte da diversi codici

ATECO.

In caso di svolgimento di più attività rientranti in uno stesso gruppo tra quelli individuati nella tabella relativa ai **limiti di ricavi/compensi**, occorre compilare il solo rigo LM22, riportando il codice ATECO relativo all'attività prevalente (in termini di ricavi/compensi), il coefficiente di redditività previsto per il gruppo, il totale dei ricavi/compensi (per tutte le attività), il reddito determinato forfetariamente.

In caso di svolgimento di più attività rientranti in gruppi diversi, occorre compilare un distinto rigo per ogni gruppo di attività, riportando il codice ATECO dell'attività prevalente nell'ambito del gruppo stesso (in termini di ricavi/compensi), il relativo coefficiente di redditività, l'**ammontare di ricavi** e compensi relativo a tutte le attività ricomprese nel gruppo, il relativo reddito determinato forfetariamente.

Sul complesso dei redditi forfetari determinato per ogni gruppo di attività vanno, quindi, applicate le riduzioni conseguenti, rispettivamente, alla fruizione dell'agevolazione per inizio dell'attività, alla deduzione dei contributi previdenziali versati nell'anno, all'utilizzo di **perdite pregresse**.

I forfetari devono anche compilare le apposite sezioni del quadro RS

Oltre al quadro LM, è già stato indicato che i "forfetari" devono compilare le apposite sezioni del quadro RS (si veda "[Per i soggetti forfetari spese dettagliate nel quadro RS di UNICO](#)" del 9 febbraio 2016). Ai predetti quadri si aggiunge il **quadro RR** all'interno del quale va segnalata, indicando il codice 3 nella colonna 2 del rigo RR1 (Attività particolari), l'eventuale fruizione dell'agevolazione contributiva, consistente, limitatamente al 2015, nell'esonero dal versamento del minimale contributivo. Il quadro RR dovrà, poi, essere compilato, escludendo la sezione relativa al contributo sul reddito minimale (righe da RR10 a RR21), ma considerando quella per la determinazione del contributo sul reddito che eccede il minimale (righe da RR22 a RR36), nella quale deve essere indicato l'intero reddito effettivamente percepito, oggetto di contribuzione.

Variazioni del modello EAS per gli enti associativi “agli sgoccioli”

L'adempimento, obbligatorio per mantenere le agevolazioni fiscali, scade a fine mese

/ **Francesco CAPOGROSSI GUARNA**

Scade il **31 marzo** il termine per l'invio telematico del modello **EAS** da parte degli enti non commerciali associativi che si avvalgono delle agevolazioni tributarie, dovendo comunicare all'Agenzia delle Entrate le variazioni dei dati intervenute nell'anno precedente.

Tale **aggiornamento non sussiste** in ogni caso per i dati – ancorché variati – relativi a:

- proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità, punto 20;
- messaggi pubblicitari per la diffusione dei beni e servizi, punto 21;
- ammontare medio delle entrate complessive, punto 23;
- numero di associati, punto 24;
- ammontare di erogazioni liberali ricevute, punto 30;
- ammontare di contributi pubblici ricevuti, punto 31;
- organizzazione, numero e giorni delle manifestazioni di raccolta pubblica di fondi, punto 33.

Finalità dell'adempimento è l'acquisizione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di informazioni di carattere strutturale, organizzativo e fiscale utili per **verificare** il rispetto dei vincoli previsti dal regime di favore ([art. 30](#) comma 1 del DL n. 185/2008, conv. L. n. 2/2009).

Il beneficio consiste infatti nella **non imponibilità** dei corrispettivi, delle quote e dei contributi ai sensi dell'[art. 148](#) del TUIR e dell'[art. 4](#) comma 4 secondo periodo del DPR n. 633/72, a condizione che l'ente:

- possieda i requisiti qualificanti dell'[art. 73](#) comma 1 lett. c) del TUIR e dell'[art. 4](#) del DPR n. 633/1972;
- comunichi i propri dati entro 60 giorni dalla sua costituzione ovvero entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono variati i dati inviando anche quelli non variati.

Alcuni enti non commerciali risultano **esclusi** dal modello EAS, mentre altri sono esonerati.

In particolare, non rientrano in tale obbligo:

- gli enti che svolgono in via **esclusiva o principale** un'attività commerciale (in caso di perdita della qualifica di ente non commerciale, il modello EAS va inviato entro 60 giorni dall'evento);
- alcuni particolari soggetti, come le **ONLUS** – anche di diritto, ad esclusione degli organismi di volontariato con attività commerciali non marginali (DM [25 maggio 1995](#)) –, gli enti non associativi, quelli di diritto pubblico e quelli soggetti a speciali discipline fiscali (es. fondi pensione).

Sono invece **esonerati**:

- le associazioni pro loco che hanno optato per il regi-

me **forfetario** della L. n. [398/1991](#) (art. 30 comma 3-bis del DL n. [185/2008](#) e circolare Agenzia delle Entrate n. [51/2009](#));

- gli enti associativi **dilettantistici** riconosciuti dal CONI a fini **sportivi** e iscritti nel registro che non svolgono attività commerciali e che non effettuano “strutturalmente” operazioni commerciali anche se non imponibili come quelle “decommercializzate” (circ. n. [45/2009](#));

- gli istituti di patronato che non svolgono le attività proprie delle associazioni sindacali promotrici (circ. n. [51/2009](#)).

Con riferimento ai **dati** da indicare nel modello EAS, le associazioni iscritte in pubblici registri disciplinati da normative di settore assolvono l'adempimento in forma semplificata indicando soltanto i punti 4), 5), 6), 25) e 26), secondo l'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate (circ. nn. 45 e 51 del 2009), trattandosi di elementi già in suo possesso ovvero disponibili presso altre pubbliche amministrazioni ai sensi dello Statuto del contribuente ([art. 6](#) comma 4 della L. 212/2000). Le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono altresì compilare il punto 20).

Inoltre, ai fini delle variazioni, non devono essere riportati i dati identificativi del legale rappresentante o altri dati dell'ente, qualora tali informazioni siano **già in possesso** dell'Agenzia delle Entrate, ad esempio con i modelli AA5/6 per i soggetti non titolari di partita IVA e AA7/10 per quelli titolari di partita IVA (ris. Agenzia delle Entrate n. [125/2010](#)).

Allo stesso modo, nessun aggiornamento del modello EAS va effettuato per le variazioni dei dati di cui ai modelli Codice fiscale/IVA per le sezioni “Dati relativi all'Ente” e “Rappresentante legale” già comunicate nel quadro B “Soggetto d'imposta” (es. la sede) e nel quadro C “Rappresentante”. Invece, è opportuno indicare le variazioni degli altri amministratori ovvero dell'organo di controllo dell'ente ove **non comunicati** con il **quadro RO** del modello UNICO.

Nell'ipotesi di omessa o tardiva variazione dei dati, ancorché l'[art. 2](#) comma 1 del DL n. 16/2012 (conv. L. n. [44/2012](#)) non la richiami espressamente, si ritiene applicabile – per coerenza normativa e interpretativa – la c.d. “**remissione in bonis**”, che consente di regolarizzare l'invio non tempestivamente eseguito del modello EAS, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, versando la sanzione minima (non compensabile) di 250 euro (di cui all'[art. 11](#) del DLgs. 471/97, come modificato dal DLgs. [158/2015](#)).

Ravvedimento difficoltoso per la tassa sui libri sociali

Se l'omissione non concerne i versamenti, niente riduzione al quindicesimo né dimezzamento per i ritardi massimi di 90 giorni

/ Alfio CISSELLO

Lo scorso 16 marzo è scaduto il termine entro cui le società di capitali (spa, sapa, srl con l'eccezione delle società cooperative e mutue assicuratrici) dovevano versare la **tassa annuale di concessione governativa** per la bollatura e la numerazione dei libri e registri, ai sensi dell'art. 23 della Tariffa allegata al DPR [641/72](#) (si veda "[Tassa forfetaria annuale per libri sociali, termine ultimo il 16 marzo](#)" del 10 marzo 2016).

Detta tassa è dovuta nella misura pari a 309,87 euro, se il capitale sociale o fondo di dotazione è inferiore o uguale a 516.456,90 euro o nella misura pari a 516,46 euro, se il capitale sociale o fondo di dotazione supera 516.456,90 euro.

Trattandosi di violazioni tributarie, non è in discussione il **ravvedimento operoso**, ma sorgono problematiche relative all'inquadramento giuridico della violazione, circostanza che ha riflessi anche sul ravvedimento stesso.

Sul versante normativo, l'omesso pagamento della tassa di concessione governativa causa una sanzione dal 100% al 200% dell'importo.

Però, da più parti si sostiene che la nostra fattispecie sarebbe inquadrabile nell'ambito di un normale **tardivo versamento**, sanzionabile nella misura del 30% ai sensi dell'[art. 13](#) del DLgs. 471/97.

Quest'ultima interpretazione prende le mosse dal fatto che, nel caso del tardivo versamento della tassa annuale, la norma di riferimento non sarebbe il richiamato art. 9 (che riguarda lo svolgimento delle attività previste dal DPR 641/72 senza il previo assolvimento dell'imposta), ma l'art. 13 del DLgs. 471/97.

A logica, nel caso che ci occupa la situazione è ben diversa dal soggetto che, ad esempio, va a pesca senza

aver pagato la tassa di concessione governativa, siccome non si sta esercitando alcuna attività, salvo per "**attività**" si voglia intendere l'**utilizzo dei libri sociali**.

Si tratta però di una questione interpretativa, la cui incertezza deriva dal fatto che, a differenza del sistema antecedente al DLgs. [473/97](#), ora l'[art. 9](#) del DPR 641/72 non disciplina più il mancato pagamento della tassa annuale, ma solo quello della tassa di concessione in generale.

Da inquadrare la natura giuridica della violazione

Premesso ciò, se si ritiene che la violazione non sia un omesso versamento ma l'esercizio di un'attività in maniera fiscalmente illecita, sul versante sostanziale la sanzione, per il ravvedimento, ha sempre come base di computo il 100%.

Inoltre, non potrebbe operare né la riduzione al quindicesimo per giorno di ritardo né il dimezzamento della sanzione del 30% (che diventerebbe del 15%) per i ritardi massimi di **90 giorni**.

Poi, sul versante del ravvedimento sarebbe inapplicabile la lettera a), circoscritta alle violazioni sui versamenti.

Quando si esegue il ravvedimento, in totale spregio al principio di semplificazione degli adempimenti tributari, bisogna sdoppiare i versamenti.

Occorre infatti pagare, con **modello F24**, l'imposta cumulativamente con gli interessi legali usando il codice tributo "7085". Per le sanzioni, di contro, c'è il **modello F23**, con codice "678T" (nel modello, è necessario inserire la causale "SZ" e il codice identificativo della competente Direzione provinciale).

L'Archivio dei rapporti finanziari ottimizza l'accertamento

I potenziali incroci dei dati finanziari per le specifiche analisi di rischio nella nuova strategia di compliance dell'Agenzia

/ Nunzio RAGNO e Giuseppe QUARTICELLI

Con il prossimo invio, entro il 31 marzo, delle informazioni finanziarie 2015, l'Agenzia delle Entrate disporrà di un ulteriore strumento di supporto all'attività di **prevenzione e contrasto all'evasione** nell'ambito della strategia di compliance.

L'Archivio dei rapporti, nato come strumento di supporto alle verifiche qualora necessitino di indagini finanziarie, con il DL n. 201/2011 è stato integrato di ulteriori informazioni e potenziato di un'altra funzione: strumento di ausilio nell'individuazione, attraverso l'analisi di rischio, delle posizioni con criticità meritevoli di attenzione. Infatti, sulla base delle previsioni dell'[art. 11](#) del DL 201/2011, il direttore dell'Agenzia delle Entrate, attraverso un proprio provvedimento, avrebbe dovuto individuare le modalità di incrocio dei dati per la creazione di liste selettive di controllo; cioè un elenco di contribuenti a rischio evasione. Liste che, evidentemente, avrebbero potuto essere utilizzate nell'attività di compliance per la trasmissione di inviti a ravvedimenti o a chiarimenti sulle **incongruenze** riscontrate nei dati dichiarati.

Il modello a cui si fa riferimento è, con ogni probabilità, quello contenuto nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. [94624/2015](#), il quale per stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, contiene indicazioni per incrociare redditi dichiarati con i compensi certificati dai sostituti di imposta nei modelli 770, oppure, confrontando il fatturato con i dati trasmessi attraverso lo spesometro dai relativi clienti. Da ciò, in caso di incongruenze, ne scaturisce conseguentemente l'invito a chiarimenti o alla **correzione spontanea** della propria posizione con il Fisco.

Per la mancata elaborazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da una parte, e a seguito della modifica dell'[art. 11](#) del DL 201/2011 ad opera della legge di stabilità 2015, dall'altra, le previsioni sulla creazione delle Liste sono state sostituite dalla previsione di utilizzo dell'Archivio dei Rapporti per l'analisi del rischio evasione sulla base dei criteri da stabilirsi annualmente. Ad oggi, quindi, esistono solo ipotesi sull'**impiego delle informazioni** contenute nella banca dati dei rapporti finanziari, sia a scopo preventivo nella strategia di compliance, che al fine di migliorare l'efficienza dell'azione di accertamento attraverso l'individuazione di soggetti a maggior rischio evasione.

A seconda della tipologia di contribuente, dunque, può facilmente attendersi che l'utilizzo della mole di informazioni avvenga:

- per i soggetti persona fisica con l'incrocio del totale saldo Addebiti dei rapporti finanziari (**prelevamenti al netto dei disinvestimenti**) con quanto indicato in dichiarazione, da cui eventualmente la segnalazione di anomalia e possibile accertamento di tipo sintetico/redditometrico fondato sulle spese o su incrementi patrimoniali (Investimenti - Tabella A, DM [16 settembre 2015](#));

- per i soggetti titolari di partita IVA, invece, è intuibile attendersi che l'incrocio dei dati avvenga tra il totale Saldo degli Accrediti del Tipo rapporto 1 (Conto corrente) con i ricavi riportati in dichiarazione dei redditi oppure con il Volume d'affari indicato in dichiarazione IVA.

In riferimento agli esercenti attività economica, l'incongruenza tra i dati citati evidenzia chiaramente quello che è il fenomeno di evasione più diffuso tra le piccole medie imprese e lavoratori autonomi; cioè la sotto **fatturazione** ovvero l'omessa fatturazione delle cessioni e/o delle prestazioni di servizi, a condizione che venga utilizzato il mezzo tracciabile. Da tanto, inoltre, discende che con la successiva richiesta di chiarimenti sui vari disallineamenti riscontrati, nonché, dalla documentazione giustificativa richiesta in forza degli [artt. 32](#) DPR 600/73 e [51](#) DPR 633/72, l'Ufficio si sottrae alla gravosa richiesta di autorizzazione del direttore regionale per l'**accesso ai dati bancari** presso gli intermediari finanziari.

L'Archivio dei dati, di recente, è stato ulteriormente arricchito della Giacenza Media dei Rapporti di Tipo 1, 3 e 9 (conti correnti, conto deposito a risparmio e conto terzi individuale/globale) trasmessa nei modi stabiliti con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del [28 maggio 2015](#) e con il criterio di calcolo conforme a quanto sancito dal DPCM n. [159](#) del dicembre 2013 relativo alla valutazione della situazione economica dei soggetti che richiedono prestazioni sociali agevolate. Tale dato sarà necessario per il calcolo dell'indicatore della **situazione economica equivalente** (ISEE), come precisato dal comma 314 della legge di stabilità 2015.

Su tale aspetto, però, resta il problema di consentire all'INPS l'accesso a tali dati, che evidenzia una difficoltà rappresentata dall'integrazione tra le banche dati dei diversi istituti.

Opzione per il “consolidato orizzontale” entro fine mese

Pur nella non chiara formulazione del provvedimento 6 novembre 2015, è questo il termine a cui dovrebbero attenersi anche i soggetti “solari”

/ Gianluca ODETTO e Elena SPAGNOL

Il 31 marzo 2016 scade il termine per l'opzione per il “consolidato orizzontale” di cui all'[art. 117](#) comma 2-bis del TUIR, che dovrà essere esercitata utilizzando il **nuovo modello** disponibile nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

L'[art. 6](#) del DLgs. 147/2015 (c.d. “decreto internazionalizzazione”) ha introdotto la possibilità, per le società sorelle che siano società residenti in Italia o stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati Ue con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, di **consolidare** le proprie **basi imponibili**, previa indicazione, da parte del soggetto non residente, della controllante designata ad esercitare l'opzione che assume in tal caso la qualità di società consolidante (si veda [“Opzione entro il 31 marzo 2016 per consolidare le società sorelle”](#) del 12 novembre 2015).

Gli aspetti operativi per l'accesso al regime del “consolidato orizzontale” sono stati definiti con il provvedimento del [6 novembre 2015](#), che ha indicato da un lato la modalità di **designazione** della controllata a regime, ed ha inoltre introdotto una norma transitoria per la designazione e l'opzione relative al periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, data di entrata in vigore del DLgs. [147/2015](#). Ad integrazione di quanto indicato nel provvedimento è recentemente intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla modalità di opzione per il “consolidato orizzontale” in caso di preesistente opzione per un “consolidato **verticale**” in occasione di [Telefisco 2016](#).

Ciò premesso, in deroga ai generali termini per la designazione della controllata (§ 5 del provvedimento) e per l'esercizio dell'opzione ([art. 119](#) comma 1 lett. d) del TUIR), il § 6 del provvedimento ha previsto che per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DLgs. 147/2015 (7 ottobre 2015), se la **dichiarazione** del periodo d'imposta precedente deve essere presentata entro il 31 marzo 2016, l'**opzione** è esercitata, utilizzando l'apposito modello disponibile sul sito [www.agenziaentrate.gov.it](#), entro il 31 marzo 2016 ed entro tale data è inviato anche il modulo per la **designazione** della controllata.

Pertanto, i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare che vogliano esercitare l'opzione per il “consolidato orizzontale” relativamente al periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015, qualora la dichiarazione dell'esercizio precedente debba essere presentata con scadenza entro il 31 marzo devono, entro tale data, presentare il **modello** di **designazione** e il

modello di **comunicazione** per l'opzione utilizzando il nuovo “Modello per le Comunicazioni per i regimi di Tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap” approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 17 dicembre 2015.

Da utilizzare il nuovo modello per le opzioni

Più complesso è comprendere, invece, come debbano comportarsi i soggetti con esercizio **coincidente** con l'**anno solare** che vogliano optare per il “consolidato orizzontale” relativamente al periodo 2015-2017 in quanto, stante il tenore letterale del § 6 del provvedimento, non sembrerebbero rientrare nel regime transitorio avendo essi già inviato la dichiarazione relativa al 2014 entro il 30 settembre 2015.

In altre parole ci si chiede se anche tali soggetti debbano rispettare la scadenza del 31 marzo, e se debbano utilizzare il nuovo modello di comunicazione citato o se, invece, debbano esercitare l'opzione ripresentando un modello UNICO 2015 SC integrativo compilando l'apposita sezione nel quadro OP.

In mancanza di espresse indicazioni in merito si ritiene opportuno anche per tali soggetti attenersi alle **norme derogatorie** per l'opzione per il 2015 e quindi inviare entro il prossimo 31 marzo sia il modello di designazione della controllata, sia il modello di comunicazione per l'opzione.

Peraltro, qualora non si ritenesse applicabile la disposizione del § 6 del provvedimento per tali soggetti, l'unica soluzione rimarrebbe il ricorso alla *remissione in bonis*, che comporterebbe sia la presentazione di una nuova dichiarazione, sia il pagamento di una sanzione ora pari a 250 euro.

In ogni caso è da ritenere che, anche nel caso in cui l'Amministrazione dovesse disconoscere l'opzione esercitata con il modello di comunicazione e chiarisse che l'opzione deve essere esercitata, anche per il 2015, con la compilazione dell'apposita sezione nel modello UNICO, sarebbe comunque ancora possibile presentare il modello **UNICO SC 2015 integrativo** entro il prossimo 30 settembre.

In ultimo, in presenza di opzioni **già in corso** alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, chi dovesse optare per il nuovo consolidato orizzontale deve attenersi alle indicazioni fornite dal § 7 del provvedimento del 6 novembre 2015, tenendo presente anche i chiarimenti forniti sul punto dall'Agenzia delle Entrate nel corso del Telefisco 2016.

Molteplici atti da valutare per la cessione d'azienda o di singoli beni

Il criterio ermeneutico dettato dall'art. 20 del DPR 131/86 aiuta anche a esaminare unitariamente l'operazione di cessione di azienda

/ Giovambattista PALUMBO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [2636/2016](#), ha ben delineato i criteri di applicazione dell'[art. 20](#) del DPR 131/86.

Nel caso di specie, l'Agenzia aveva notificato un avviso di accertamento con cui si recuperava l'IVA dovuta in relazione a due distinte cessioni di pullman, con le relative licenze, a diverse società. La contribuente impugnava l'avviso, sostenendo che i due contratti dovessero essere considerati **unitariamente**, come **cessione d'azienda** soggetta ad imposta di registro, in applicazione del principio di alternatività tra IVA e imposta di registro.

La C.T. Prov. accoglieva il ricorso, mentre la C.T. Reg. affermava la legittimità della pretesa, sottolineando che la contribuente non aveva provato di aver ceduto tutti i rapporti inerenti al complesso aziendale.

I giudici di legittimità, nel respingere il ricorso, evidenziano che, per identificare la nozione di cessione d'azienda ai fini tributari e, in particolare, per verificare se le operazioni debbano essere assoggettate ad imposta di registro oppure ad IVA, bisogna considerare che, secondo quanto stabilito dall'art. 20 del DPR n. 131/86, "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Ciò che, dunque, assume rilievo è la **causa reale** del negozio e l'effettiva regolamentazione degli interessi perseguita dai contraenti.

L'imposta di registro, sottolinea la Corte, si commisura al contenuto economico degli atti, assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva, da collegarsi al negozio sotteso all'atto e non già all'**atto come documento**.

La scelta di privilegiare, nella contrapposizione fra l'intrinseca natura e gli effetti giuridici e "il titolo o la forma apparente di essi", la sostanza dell'operazione implica quindi che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria", di modo che, anche se non si può prescindere del tutto dall'interpretazione della **volontà negoziale**, nella individuazione della materia imponibile ha comunque preminenza la "causa reale sull'assetto cartolare".

In base, poi, all'[art. 51](#), comma 4 del DPR n. 131/86, l'azienda oggetto di cessione va concepita come **realtà economica unitaria**, per cui la commisurazione del tributo va parametrata al valore complessivo dei beni che

la compongono, e non già al valore dei singoli beni e rapporti trasferiti, implicando la necessità di assumere ad elementi della base imponibile anche i beni e i rapporti diversi da quelli formalmente oggetto del contratto di cessione d'azienda, se comunque afferenti all'azienda ceduta.

L'imposta di registro si commisura al contenuto economico degli atti

In conclusione, l'incorporazione in un solo documento di una sola dichiarazione negoziale ad effetto giuridico unico oppure l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, produttive di effetti giuridici distinti o, infine, l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico traslativo, costituiscono tecniche operative **alternative**, che, però, danno luogo a una sola, identica, qualificazione giuridica, da sottoporre ad imposta di **registro** in base allo stesso effetto giuridico finale.

Tale nozione di azienda è d'altronde coerente con la disciplina comunitaria, laddove la giurisprudenza specifica che il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, che "complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma..." (Corte di giustizia 10 novembre 2011, causa [C-444/10](#)).

Infine, da un punto di vista processuale, la Corte evidenzia che accertare quale sia, secondo la volontà dei contraenti, l'**oggetto specifico** del contratto, allo scopo di stabilire se quei determinati beni siano stati considerati nella loro autonomia individualità, o non piuttosto nella loro funzione unitaria, sì da comportare l'alienazione dell'azienda cui essi si ricollegano, è tipico giudizio di fatto, riservato al giudice di merito e incensurabile in sede di legittimità, se non nell'ipotesi di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale o di motivazione inadeguata.

In sostanza, in tali casi, il prelievo deve attuarsi sulla base del **fine pratico unitario**, anche considerata l'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria del Registro dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto, a quello dell'imposta, che ha come oggetto una manifestazione di forza economica.

Contrasti sulla costituzione della STP nella forma della srls

Il Consiglio nazionale del Notariato esclude la possibilità di integrare lo statuto di srl semplificata

/ Roberta VITALE

La società tra professionisti può essere costituita ai sensi dell'[art. 10](#), comma 3 della L. 183/2011 "secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile".

Pertanto, le società tra professionisti possono essere costituite, indifferentemente, come:

- società di persone;
- **società di capitali**;
- società di cooperative, con un numero di soci non inferiore a 3.

Quanto, in particolare, alle società di capitali, il riferimento è alle società in accomandita per azioni, alle società per azioni e alle società a responsabilità limitata. Con riguardo, più nello specifico, alle srl, non sembra chiara la possibilità di utilizzare anche la forma della **srl semplificata** di cui all'[art. 2463-bis](#) c.c.

Infatti, a pochi giorni di distanza, si sono pronunciati in maniera opposta la categoria dei commercialisti e quella dei notai. La questione interpretativa sembra essersi rivolta alla possibilità o meno di integrare il **modello standard** di atto costitutivo della srl semplificata. Come già rilevato su *Eutekne.info* (si veda "[Possibile la costituzione di STP nella forma di srl semplificata](#)" del 22 marzo 2016), il **CNDCEC**, nel Pronto Ordini 14 marzo 2016 n. [262](#), ha ritenuto possibile costituire la società tra professionisti nella forma di srl semplificata. Tale posizione trova giustificazione – riprendendo quanto già espresso anche nella precedente circolare CNDCEC 12 luglio 2013 n. [32/IR](#) – nel generico rinvio contenuto proprio all'art. 10, comma 3 della L. 183/2011, seppur con gli accorgimenti necessari in ragione della peculiare disciplina che la contraddistingue.

In particolare, viene evidenziato che l'**inderogabilità** stabilita dall'art. 2463-bis, comma 3 c.c. per le clausole del modello standard di cui al DM 23 giugno 2012 n. [138](#) ai fini della costituzione delle srl semplificate va intesa nel senso che "solamente le clausole previste nel modello standard tipizzato non sono derogabili e non che il modello standard tipizzato sia inderogabile".

Così come evidenziato dal CNDCEC e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, nel documento del [15 febbraio 2016](#), fermo restando il contenuto tipizzato del modello, adeguato alle modifiche successive all'art. 2463-bis c.c., sembrano consentite le integrazioni "peraltro non incompatibili con il contenuto minimo dell'atto costitutivo espresso nel modello standard, che si rendano necessarie in relazione all'esatta configura-

bilità dell'organizzazione della società qualora il modello standard taccia sul punto".

Per i commercialisti consentite le integrazioni dell'atto costitutivo

Con un orientamento contrario, invece, si pone il Consiglio nazionale del Notariato, che, nella nota 23 marzo 2016, ha escluso la srl semplificata per costituire una società tra professionisti, consentendo al contempo la sua costituzione nella forma di **srl a capitale minimo**, con capitale inferiore a 10.000 euro ma almeno pari a un euro ([art. 2463](#), comma 4 c.c. ; si veda anche lo studio Consiglio Nazionale del Notariato 3 aprile 2014 n. [224-2014/I](#)).

Secondo il Notariato, l'**atto costitutivo** della società tra professionisti deve contenere alcune clausole, il cui contenuto è rimesso alla determinazione dei privati, non contemplate nel modello ministeriale di atto costitutivo della srl semplificata, e, pertanto, incompatibili con l'inderogabilità del suddetto modello standard. Fra le altre **clausole** imposte dall'art. 10, comma 4 della L. 183/2011 vi sono la previsione:

- dell'esercizio in via esclusiva dell'attività professionale da parte dei soci;
- dei criteri e delle modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta;
- della stipula di una polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale;
- delle modalità di esclusione dalla società del socio che sia stato cancellato dal rispettivo albo con provvedimento definitivo.

Invero – precisa ancora il Notariato, criticando la lettura dell'[art. 1463-bis](#), comma 3 c.c. fornita dal CNDCEC –, è lo stesso legislatore ad aver escluso la possibilità non solo di modificare, ma anche di **integrare** lo statuto rispetto al modello standard previsto per le srl semplificate. Le srl a capitale minimo sarebbero ammesse in quanto le "srl" rientrano tra i tipi sociali espressamente richiamati dalla L. [183/2011](#). Inoltre, non sono richiesti da tale legge requisiti speciali relativi all'importo minimo del capitale sociale.

Chiamare in causa il Garante del contribuente può costare caro

I provvedimenti emessi dal Garante non possono essere impugnati in Commissione tributaria

/ Alessandro BORGOGLIO

Il provvedimento di archiviazione del Garante del contribuente **non** è un **atto impugnabile** e, peraltro, il Garante non ha legittimazione passiva nel processo tributario. È quanto stabilito dalla C.T. Prov. di Bari, con la sentenza n. [414](#) del 28 gennaio scorso.

Prima di esaminare i fatti di causa, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 13](#) dello Statuto del contribuente, il Garante rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti e raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi, richiama gli uffici al rispetto delle norme e delle tempistiche da esse previste, individua **comportamenti pregiudizievoli** per il contribuente ed, infine, ha il potere di accedere presso gli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente, nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico.

Come si può ben comprendere, il ruolo del Garante è sostanzialmente sollecitatorio nei confronti degli uffici che si discostino da eventuali prassi predefinite o da procedure codificate creando "problemi" al contribuente, ma il Garante non ha alcun poter decisivo sulla pretesa del Fisco, né può in alcun modo entrare nel **merito** della stessa, in quanto ciò non è previsto dalle norme che ne regolano il funzionamento.

In particolare, come emerge dalla giurisprudenza di merito, i provvedimenti adottati dal Garante del contribuente non hanno effetto vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Ai sensi dell'[art. 13](#) della L. 212/2000, il Garante può, se del caso, sollecitare il potere di autotutela, ma non è legittimato a sostituirsi all'Amministrazione finanziaria, adottando esso stesso il provvedimento di **autotutela**. I suoi atti hanno quindi un semplice valore persuasivo e non comportano nemmeno effetti lesivi, in quanto mere manifestazioni di opinione (C.T. Prov. Reggio Emilia 17 settembre 2008 n. [146/1/08](#)).

Nonostante ciò, un contribuente, a seguito dell'intervenuta definitività di un atto impositivo emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle Entrate, a causa del decorso del termine per l'impugnazione, aveva avanzato istanza di autotutela all'Amministrazione per l'annullamento della pretesa ed aveva altresì fatto **ricorso al Garante**, chiedendo il suo intervento presso l'Agenzia delle entrate, affinché, appunto, procedesse all'annullamento in autotutela dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo.

Il Garante, a seguito dell'esame della documentazione prodotta, aveva archiviato il procedimento, dandone comunicazione al contribuente istante, che procedeva quindi all'impugnazione di tale provvedimento di **archiviazione**. I giudici pugliesi hanno dichiarato **inammissibile** il ricorso del contribuente, in quanto, innanzitutto, il provvedimento di archiviazione del Garante è un atto non impugnabile.

Invero, le Sezioni Unite hanno stabilito che è impugnabile qualsiasi atto, anche **non contenuto** nell'elencazione recata dall'[art. 19](#) del DLgs. 546/1992, che porti a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorga l'interesse dello stesso alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

Ciò, tuttavia, non si verifica con il provvedimento di archiviazione del Garante, atteso che "non ha i caratteri giuridici di una pretesa fiscale ben definita", ma "rappresenta solo una comunicazione dell'esito della procedura instaurata".

In sostanza, se è impugnabile qualsiasi atto che promani direttamente da un ente impositore e che incida sulla **sfera patrimoniale** del contribuente, integrando così le caratteristiche di atto impositivo, ciò non si verifica certamente col provvedimento di archiviazione emesso dal Garante.

Il collegio di merito, ha stabilito, peraltro, che il Garante del contribuente **non** ha neppure **legittimazione passiva** nel processo tributario, in quanto non espressamente contemplato tra le parti processuali indicate nell'[art. 10](#) del DLgs. 546/1992, a mente del quale sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto.

La Commissione ha deciso, infine, che il ricorso, oltre ad essere infondato, era stato proposto "senza la necessaria ponderazione e manifestando un chiaro intento elusivo e dilatorio", meritando così di **"essere censurato"**. Il contribuente è anche stato condannato al pagamento di cospicue spese processuali a favore del Garante e dell'Agenzia delle Entrate.