

Lunedì, 17 ottobre 2016

IL CASO DEL GIORNO

CMR non firmato dal cessionario comunitario surrogabile da altre prove

/ Alfio CISSELLO

Una delle questioni che spesso emergono nei rapporti con gli uffici, sia nell'istruttoria che precede l'eventuale rimborso, sia nella fase antecedente o successiva all'emanazione dell'atto di rettifica, riguarda la **prova** che il contribuente deve fornire per dimostrare il carattere intracomunitario della cessione ex art. 41 del DL 331/93.

Ove si tratti di rapporti commerciali con spedizione a esclusivo carico della controparte comunitaria ("**franco fabbrica**"), il tutto deve essere visto alla luce del seguente principio: "qualora l'acquirente benefici del potere di disporre del bene di cui trattasi come proprietario nello Stato membro di cessione e provveda al trasporto di detto bene verso lo Stato membro di destinazione, occorre tener conto del fatto che la prova che il venditore può produrre alle autorità tributarie **dipende fondamentalmente** dagli elementi che egli [...]"

PAGINA 2

CONTABILITÀ

Preparazione "anticipata" per il bilancio 2016

Occorre valutare da subito gli impatti delle novità introdotte dal DLgs. 139/2015 e dell'aggiornamento dei principi contabili nazionali

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Da oltre un decennio (era il 2004) il bilancio d'esercizio non presentava così **tante novità** da gestire come quelle che riguarderanno il prossimo **bilancio 2016**. Sono stati infatti modificati i criteri di valutazione, i principi generali del bilancio, gli schemi di bilancio e i documenti da cui è costituito.

Amministratori e commercialisti dovranno occuparsi dei nuovi schemi di bilancio e della rideterminazione dei dati del 2015 ai fini comparativi, dei **nuovi criteri** di valutazione, come il costo ammortizzato, della contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati, soltanto per citare i cambiamenti più significativi. Dovranno poi organizzarsi per la predisposizione del nuovo documento obbligatorio del bilancio in forma estesa: il **Rendiconto finanziario**.

Inoltre, è in corso il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali emessi dall'OIC per recepire le modifiche legislative e fornire indicazioni operative, sia per la

transizione sia per l'applicazione a regime delle novità.

Alcune questioni dovranno essere affrontate da subito: il cambiamento dei criteri di valutazione impone la **rettifica** dei **saldi iniziali**, in quanto in molti casi la norma prevede l'applicazione retroattiva.

Pertanto, prima di procedere alle consuete scritture di chiusura che si effettueranno con le note "scadenze", occorrerà valutare l'impatto dei nuovi criteri di valutazione ed effettuare le rettifiche sui saldi iniziali con una contropartita di patrimonio netto (utili portati a nuovo o riserve) secondo le indicazioni del nuovo documento OIC 29.

L'analisi dell'**impatto** dei **nuovi criteri** di valutazione è fondamentale: ad esempio, la valutazione della tipologia di derivato (di copertura o non di copertura) è da effettuare alla data di passaggio alle nuove regole (1° gennaio 2016). In alcuni casi, per qualificare un derivato di copertura dal punto di vista contabile, potrebbe essere sufficiente una verifica [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Via libera al ravvedimento se si paga la sola sanzione dopo l'imposta

Consolidato tra "sorelle" anche per partecipazioni indirette

Più scadenze a fine mese anche per il settore agricolo

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Non è volontariato se viene dato denaro in base alle ore di attività

/ Giovambattista PALUMBO

La C.T. Prov. di Firenze, con la sentenza n. 1278/1/16 del 4 ottobre scorso, ha chiarito alcuni importanti aspetti in tema di tassazione nel settore del [...]

PAGINA 5

CMR non firmato dal cessionario comunitario surrogabile da altre prove

Nel franco fabbrica, bisogna sempre ricordare che la documentazione che il cedente può esibire dipende dalla controparte

/ Alfio CISSELLO

Una delle questioni che spesso emergono nei rapporti con gli uffici, sia nell'istruttoria che precede l'eventuale rimborso, sia nella fase antecedente o successiva all'emanazione dell'atto di rettifica, riguarda la **prova** che il contribuente deve fornire per dimostrare il carattere intracomunitario della cessione ex art. 41 del DL 331/93.

Ove si tratti di rapporti commerciali con spedizione a esclusivo carico della controparte comunitaria ("**franco fabbrica**"), il tutto deve essere visto alla luce del seguente principio: "qualora l'acquirente benefici del potere di disporre del bene di cui trattasi come proprietario nello Stato membro di cessione e provveda al trasporto di detto bene verso lo Stato membro di destinazione, occorre tener conto del fatto che la prova che il venditore può produrre alle autorità tributarie **dipende fondamentalmente** dagli elementi che egli riceve a tal fine dall'acquirente" (Corte di Giustizia 6 settembre 2012 causa C-273/11, punto 42).

Dunque, il cedente nazionale si deve adoperare per ottenere, anche in via preventiva, ogni documentazione strumentale a dimostrare non solo la spedizione del bene, ma anche il suo **trasferimento** nello Stato membro, ma non può fare ciò che non è in suo potere.

Principio recepito dalla Cassazione con la sentenza 24 marzo 2016 n. 5833, ove sono state condivise le ragioni di un contribuente che aveva esibito la **dichiarazione del cessionario** francese, le lettere di vettura internazionale e i documenti di trasporto. Dovrebbe trattarsi, sebbene non emerga dalla sentenza, di lettere non firmate dalla controparte comunitaria, in caso contrario non si vede la necessità della sua dichiarazione.

Come molti sapranno, i funzionari pretendono le lettere di vettura **firmate** non solo dal cedente nazionale, ma anche dal cessionario comunitario, cosa talvolta impossibile. Varie volte l'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 477/2008, nota n. 141933/2010) ha affermato che tale documento può essere sostituito da altra documentazione, che deve avere carattere equipollente.

A nostro avviso, se non è sufficiente la sola dichiarazione della controparte di aver ricevuto la merce, questa dichiarazione, unita ad altri elementi, integra la prova del trasferimento della merce. Assolve al proprio onere probatorio il contribuente che, oltre alle lettere di vettura firmate da lui stesso e dal corriere, produce gli **ordini** della merce, le fatture emesse dal **corriere** nei confronti del **cessionario** comunitario (se emerge il nome del cedente italiano), la dichiarazione della controparte comunitaria, oltre che le fatture

emesse, la documentazione certificativa del pagamento e gli elenchi INTRASTAT.

La dichiarazione non deve necessariamente essere temporalmente "vicina" alla cessione, come detto dalla giurisprudenza (C.T. Reg. Torino 8 maggio 2014 n. 629/24/14). Dal punto di vista probatorio, nulla cambia infatti, non essendoci, almeno nella maggioranza dei casi, alcuna data certa.

Maggior rigore giustificato solo da indizi di frode

Poi, non deve essere dettagliata, ovvero indicare per filo e per segno le merci ricevute e ordinate.

I principi che talvolta sono enunciati dalla giurisprudenza nazionale di vertice non fanno i conti con la realtà. Un operatore commerciale, specie se di piccole dimensioni, non può pretendere un documento di tal tenore dalla controparte comunitaria, a maggior ragione se si vogliono mantenere buoni rapporti commerciali (aspetto ben inteso da C.T. Prov. Rieti 26 agosto 2013 n. 160/1/13).

Certo, il tutto sarebbe molto semplice se il caso fosse sempre analogo a quello analizzato nella risoluzione n. 71 del 2014, ove la cessione intracomunitaria riguardava un'imbarcazione. È facile ottenere documenti dalla controparte specifici, o altra documentazione che certifica l'intracomunitarietà dell'operazione, trattandosi di beni risultanti da **pubblici registri**.

Ma non tutti i contribuenti commerciano navi, quindi pretendere documentazione analoga per coloro i quali cedono ad esempio in Germania maniglie da porta, piastrelle oppure prodotti simili è impossibile.

Un maggiore rigore probatorio può invece essere giustificato quando il cedente nazionale o è sospettato di aver partecipato ad una **frode**, o gli si può rimproverare, in base ad elementi oggettivi, che è stato manifestamente negligente nell'appurare la serietà della controparte comunitaria.

Si pensi al rinvenimento di documenti che certificano il ritrasferimento della merce in Italia, o di dichiarazioni rese in sede penale da cui emerge che la controparte operava presso i locali del cedente.

Ad ogni modo, il **giudice tributario**, se ritiene, ben può cercare di reperire documentazione ulteriore ove il contribuente non lo potesse fare, attivando i canali di cooperazione giudiziaria all'interno della Ue. Rammentiamo che la Commissione tributaria, ex art. 7 del DLgs. 546/92, dispone di tutti i poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate.

Preparazione “anticipata” per il bilancio 2016

Occorre valutare da subito gli impatti delle novità introdotte dal DLgs. 139/2015 e dell'aggiornamento dei principi contabili nazionali

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Da oltre un decennio (era il 2004) il bilancio d'esercizio non presentava così **tante novità** da gestire come quelle che riguarderanno il prossimo **bilancio 2016**. Sono stati infatti modificati i criteri di valutazione, i principi generali del bilancio, gli schemi di bilancio e i documenti da cui è costituito.

Amministratori e commercialisti dovranno occuparsi dei nuovi schemi di bilancio e della rideterminazione dei dati del 2015 ai fini comparativi, dei **nuovi criteri** di valutazione, come il costo ammortizzato, della contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati, soltanto per citare i cambiamenti più significativi. Dovranno poi organizzarsi per la predisposizione del nuovo documento obbligatorio del bilancio in forma estesa: il

Rendiconto finanziario.

Inoltre, è in corso il processo di aggiornamento dei principi contabili nazionali emessi dall'OIC per recepire le modifiche legislative e fornire indicazioni operative, sia per la transizione sia per l'applicazione a regime delle novità.

Alcune questioni dovranno essere affrontate da subito: il cambiamento dei criteri di valutazione impone la **rettifica dei saldi iniziali**, in quanto in molti casi la norma prevede l'applicazione retroattiva.

Pertanto, prima di procedere alle consuete scritture di chiusura che si effettueranno con le note “scadenze”, occorrerà valutare l'impatto dei nuovi criteri di valutazione ed effettuare le rettifiche sui saldi iniziali con una contropartita di patrimonio netto (utili portati a nuovo o riserve) secondo le indicazioni del nuovo documento OIC 29.

L'analisi dell'**impatto dei nuovi criteri** di valutazione è fondamentale: ad esempio, la valutazione della tipologia di derivato (di copertura o non di copertura) è da effettuare alla data di passaggio alle nuove regole (1° gennaio 2016). In alcuni casi, per qualificare un derivato di copertura dal punto di vista contabile, potrebbe essere sufficiente una verifica **qualitativa** (documenti a supporto dell'operazione), mentre in altri casi sarà necessario ricorrere anche ad una valutazione **quantitativa** (verifica in termini numerici).

È anche opportuno verificare che dall'applicazione delle nuove norme (ad esempio, eventuale cancellazione dei costi di ricerca e pubblicità capitalizzati) non si determini una riduzione del patrimonio netto tale da ri-

chiedere interventi di ricapitalizzazione già nel corso del 2016.

In questi mesi è consigliabile **simulare** gli effetti prodotti dalle nuove norme, qualora si tema che possano essere **significativi**, per poter assumere eventuali provvedimenti entro la fine dell'esercizio. Ad esempio, i soci potranno valutare se rinunciare alla restituzione di un finanziamento effettuato nei precedenti esercizi o effettuare versamenti in conto capitale oppure ricercare altre soluzioni.

È consigliabile simulare gli effetti prodotti dalle nuove norme

Inoltre, l'obbligo di presentare il bilancio dell'esercizio in corso comparandolo con l'esercizio precedente comporta la necessità di intervenire anche sui dati di **bilancio dell'anno precedente** – solo ai fini comparativi – per poter consentire il confronto con l'esercizio 2016. La complessità della rideterminazione dei valori comparativi sarà differente da caso a caso e dipenderà sia dal numero di voci del bilancio interessate dai cambiamenti, sia dall'entità quantitativa prodotta dai nuovi criteri di valutazione.

Il nuovo obbligo di redazione del Rendiconto finanziario (per i bilanci in forma estesa) potrebbe rendere opportuna una **stima preliminare** del **flusso di cassa** generato dall'attività operativa prima della fine dell'esercizio; il flusso finanziario generato dall'attività operativa è una grandezza largamente analizzata da parte del sistema bancario e una buona programmazione finanziaria (ad esempio dell'utilizzo del CCNO) nell'ultimo trimestre dell'anno può consentire di gestire al meglio i flussi finanziari.

Le nuove disposizioni del codice civile hanno introdotto anche novità volte a ridurre la documentazione da produrre e gli adempimenti contabili, quali quelle che interessano il bilancio delle **micro imprese**, che permettono una significativa **riduzione** della **documentazione** da presentare qualora si rispettino i limiti previsti dall'art. 2435-ter c.c. Non sono poche, ad esempio, le società immobiliari “di famiglia” che, presentando volumi ridotti di fatturato, potranno cogliere tale opportunità.

Via libera al ravvedimento se si paga la sola sanzione dopo l'imposta

Ma se nel frattempo viene notificato l'accertamento o l'avviso bonario il tutto è precluso

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Dovrebbe essere ormai pacifico che, nonostante non sia tecnicamente possibile eseguire i versamenti da ravvedimento operoso **ratealmente**, sia però ammissibile eseguire i medesimi in più tranches.

Trattasi di una questione già risolta nella risoluzione Agenzia delle Entrate 23 giugno 2011 n. 67 e confermata nella circolare n. 42 del 12 ottobre.

Dunque, sempre che il versamento del dovuto, ivi compresi **interessi e sanzioni**, sia posto in essere nei termini di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97, il contribuente può effettuare più pagamenti, in quanto non si tratta di dilazione.

Nel momento in cui sopravviene l'atto impositivo o l'avviso bonario, il ravvedimento è però perfezionato **solo per la quota versata**.

La circolare n. 42 si sofferma inoltre su una casistica piuttosto interessante, che si ha quando il contribuente, in un primo momento, versa tardivamente le imposte, e poi intende perfezionare il ravvedimento corrispondendo altresì le sanzioni e gli interessi legali.

Rammentiamo che, ex art. 13 del DLgs. 472/97, il ravvedimento si perfeziona se, in assenza di atti impositivi o di avvisi bonari, tutti gli adempimenti sono eseguiti, ovvero: **rimozione** dell'**errore** commesso, versamento di imposte, interessi legali e sanzioni ridotte.

Nella circolare si specifica che bisogna versare gli interessi legali sino a quando le imposte sono state pagate e le sanzioni ridotte. Detta riduzione, però, dipende dal momento in cui avviene il ravvedimento.

Ipotizziamo che la casistica sia quella del tardivo versamento, disciplinata nell'art. 13 del DLgs. 471/97.

Se l'imposta è versata con un ritardo di 50 giorni, la sanzione è del 15% e, se le sanzioni ridotte vengono pagate dopo 100 giorni dal termine per il versamento, la riduzione della sanzione del 15% è **a un ottavo**.

In tal caso, se, successivamente al versamento della

sola imposta, sopravviene un atto ostativo al ravvedimento (accertamento, avviso bonario), questo è precluso. Verranno quindi irrogate le sanzioni piene definibili come di consueto al terzo (art. 16 del DLgs. 472/97), naturalmente se si tratta di ipotesi in cui la definizione è consentita.

Alle stesse conclusioni si può giungere se il contribuente ha pagato solo imposte e sanzioni ridotte, senza versare gli **interessi legali** e/o senza rimuovere la violazione (esempio, non è stata presentata la dichiarazione integrativa), salvo il caso del c.d. "**errore scusabile**".

Possibile a nostro avviso la correzione del modello F24

Quindi, se il contribuente, ad esempio per carenza di liquidità, intende sanare solo una parte della violazione ma, per errore, indica nel modello F24 solo il **codice tributo dell'imposta**, rischia di non poter fruire del ravvedimento.

Si tratta di una circostanza già messa in evidenza nella circolare n. 27 del 2013, ove si era chiarito: "è necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, lo stesso abbia quantomeno provveduto ad imputare parte di quel versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo".

In questo caso, per mantenere valido il ravvedimento parziale, si potrebbe valutare l'opportunità di trasmettere all'Agenzia delle Entrate un'istanza di **correzione** del modello F24 o del modello F23, onde indicare anche i codici tributo degli interessi legali e delle sanzioni, ripartendo quanto già versato.

Va detto che, secondo la Cassazione, non sarebbe ammesso un ravvedimento solo parziale (Cass. 24 settembre 2015 n. 19017).

Non è volontariato se viene dato denaro in base alle ore di attività

Calcolare la cifra in base al tempo dedicato senza fornire documenti contabili fa ritenere che non si possa trattare di un "rimborso spese"

/ Giovambattista PALUMBO

La C.T. Prov. di Firenze, con la sentenza n. [1278/1/16](#) del 4 ottobre scorso, ha chiarito alcuni importanti aspetti in tema di tassazione nel settore del volontariato.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva notificato accertamenti a carico di alcune associazioni, determinando maggiori imposte per **omesso versamento** di ritenute alla fonte e per omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta. Le dette associazioni avevano infatti corrisposto ai loro associati, che svolgevano servizi vari in convenzione con i rispettivi Comuni, compensi in denaro, imputandoli a "rimborso forfetario". Tali rimborsi venivano tuttavia ritenuti dalla GdF veri e propri compensi corrisposti a lavoratori dipendenti, anche considerato che, ai sensi dell'[art. 2](#) della L. 266/1991 sul volontariato, l'attività di volontariato non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. E, del resto, i rapporti tra associazione ed associati presentavano tutti gli elementi tipici del rapporto di **lavoro subordinato** e dalla sistematicità con cui era disposto per ciascun associato un rimborso spese mensile emergeva chiaramente il carattere di continuità delle prestazioni da questi svolte, che, dunque, non potevano essere considerate meramente occasionali.

L'Ufficio recuperava quindi l'ammontare delle ritenute non versate, nella convinzione che gli importi erogati si configurassero come **compensi** pagati a lavoratori dipendenti. Le associazioni impugnavano gli avvisi, eccependo in particolare l'errata qualificazione delle somme corrisposte ai volontari e in subordinata ipotesi l'eventuale qualificazione del rapporto tra volontari ed associazione al più come rapporto di lavoro autonomo occasionale. La Commissione riteneva i ricorsi non meritevoli di accoglimento, evidenziando come, a fronte della richiesta dell'Ufficio di **presentare la documentazione** comprovante l'effettivo sostenimento delle spese da parte dei volontari, le associazioni avevano presentato documenti generici e comunque inadeguati, emergendo invece la dazione di somme di denaro sistematicamente erogate ai volontari in misura fissa e in relazione alle ore di "volontariato" prestate.

La Commissione evidenziava dunque che l'[art. 2](#) della L. 266/91 dispone espressamente che al volontario possono essere rimborsate dall'organizzazione di appartenenza solo le **spese effettivamente sostenute** per l'attività prestata, entro i limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse. E non era accoglibile la difesa delle associazioni che sul punto rappresentavano

che la norma non prevede una modalità specifica attraverso cui debba essere data prova delle spese, avendo comunque le stesse associazioni anche approvato un regolamento rimborso spese con cui venivano stabiliti i limiti di rimborso ai volontari. Dalle dichiarazioni degli associati emergeva infatti che gli stessi, in relazione ai servizi svolti, percepivano un compenso all'ora, che veniva loro corrisposto con periodicità mensile. E ancora gli associati ammettevano che non avevano mai presentato alcun documento attestante le spese sostenute.

Il "rimborso spese" veniva invece calcolato sulla base del numero delle ore lavorate al mese, moltiplicato per la cifra riconosciuta per ogni ora di "volontariato". E dunque, concludeva la C.T. Prov., tutto ciò faceva ritenere che i volontari **ricevessero delle somme** che niente avevano a che vedere con il rimborso spese, essendo piuttosto collegate al numero di ore lavorate, esattamente come avviene per il lavoro dipendente, laddove invece anche il regolamento rimborsi spese, citato a propria discolpa, prevedeva che fossero forniti i documenti contabili da parte di chi chiedeva il rimborso (spese chilometriche, pasti, ecc.).

Il denaro è sintomo della natura non gratuita e non volontaria dell'attività

Infine, la C.T. Prov. richiamava la sentenza della Cassazione n. [9468/2013](#), in base alla quale non ricorre prestazione di volontariato nel caso in cui per l'attività espletata siano state corrisposte somme di denaro, essendo onere della parte, a cui viene contestata l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato, dimostrare che la loro corresponsione sia avvenuta a titolo di rimborso spese. In altre parole, la corresponsione di somme di denaro è sintomo della natura non volontaria e non gratuita della prestazione, quanto piuttosto di un **rapporto sinallagmatico**, dove, a fronte di una prestazione, viene erogata una somma di denaro, come avviene appunto nel rapporto di lavoro, spettando a quel punto a chi eroga le somme dimostrare la loro natura di rimborso spese.

Secondo la C.T. Prov., infine, non era accoglibile neppure la richiesta subordinata di considerare il rapporto come **lavoro occasionale**, essendovi un'evidente sistematicità nella percezione del rimborso spese mensile, che dimostrava il carattere di continuità delle prestazioni.

Consolidato tra “sorelle” anche per partecipazioni indirette

Rileva che la controllante non residente sia un soggetto Ue/SEE per designare una consolidante italiana

/ Salvatore SANNA

In applicazione dell'[art. 117](#) comma 2-*bis* del TUIR, una **controllante Ue/SEE** può consolidare le basi imponibili in Italia delle proprie controllate, senza che sia richiesta la presenza di una stabile organizzazione della medesima controllante nel territorio dello Stato. In particolare, detto soggetto può designare, tra le sue controllate, una società residente nel territorio dello Stato o una società controllata Ue/SEE tramite la sua stabile organizzazione, al fine di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e assumere la qualità di consolidante. Si tratta del c.d. “**consolidato tra sorelle**” introdotto dal DLgs. [147/2015](#).

Per quanto riguarda la controllante, la circ. Agenzia delle Entrate del 26 settembre 2016 n. [40](#) precisa che:

- i requisiti del controllo rilevante di cui all'[art. 2359](#) comma 1 n. 1) c.c. e all'[art. 120](#) del TUIR (partecipazione agli utili) devono sussistere in capo alla controllante Ue/SEE nei confronti di **tutte le società** o stabili organizzazioni di Stati Ue/SEE aderenti al perimetro di consolidamento;

- la controllante Ue/SEE deve esercitare effettivamente un'attività economica.

La controllata designata può esercitare l'opzione solo con le società che si considerano controllate dal soggetto non residente. Possono quindi essere consolidate da parte della controllante residente in Paesi Ue/SEE anche le società residenti nel territorio dello Stato che siano controllate anche indirettamente per il **tramite** di soggetti residenti in **Paesi non-Ue/SEE**, a condizione che tali ultimi assicurino un adeguato scambio di informazioni.

L'Agenzia delle Entrate osserva anche che la condizione relativa alla identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante deve considerarsi riferita solo alla controllata designata e non invece alla controllante Ue/SEE, poiché quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile.

Perdite alle consolidate anche se non cambia la catena di controllo

Con riferimento al consolidato “tra sorelle”, in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione, l'[art. 117](#) comma 2-*bis*, lett. e) del TUIR stabilisce che le **perdite fiscali** residue risultanti dalla dichiarazione della *fiscal unit* sono attribuite esclusivamente alle **controllate** che le hanno prodotte, al netto di quelle uti-

lizzate.

E ciò in ragione della circostanza, ricordata anche dalla circ. n. 40/2016, che il soggetto designato non è controllante.

Se il requisito del controllo nei confronti della controllata designata cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il soggetto controllante non residente può designare, tra le controllate appartenenti al medesimo consolidato, un'altra **controllata residente**, senza che si interrompa la tassazione di gruppo. Il provv. Agenzia delle Entrate [6 novembre 2015](#) dispone che, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento che ha comportato la perdita del requisito del controllo nei confronti della precedente controllata designata, la controllante non residente designa un'altra controllata appartenente al medesimo consolidato. La nuova designazione ha efficacia dal verificarsi del predetto evento e pertanto i relativi effetti retroagiscono al momento in cui vi è stata la perdita del requisito del controllo.

L'Agenzia delle Entrate tratta il caso della consolidante della *fiscal unit* preesistente che venga designata ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi del comma 2-*bis* dell'[art. 117](#) del TUIR.

In questa circostanza, il **consolidato preesistente si interrompe**. Tuttavia, qualora tutti i soggetti del precedente perimetro di consolidamento esprimano l'opzione con la controllata designata ai sensi del comma 2-*bis* dell'[art. 117](#) del TUIR, non si producono gli effetti di cui all'[art. 124](#), commi 1, 2 e 3 del TUIR.

Le eventuali perdite non ancora utilizzate del consolidato preesistente, ai sensi dell'[art. 124](#), comma 4 del TUIR, sono **riattribuite** alle società che ad esso partecipavano secondo i criteri manifestati in sede di opzione e, pertanto, si considerano **perdite pregresse** rispetto al nuovo consolidato tra sorelle, ai sensi dell'[art. 118](#), comma 2, del TUIR.

Si produrrebbero effetti diversi, invece, se tale situazione si verificasse durante il regime transitorio previsto per le novità introdotte dal DLgs. 147/2015. Infatti, qualora la consolidante di una *fiscal unit* preesistente divenga controllata designata e l'opzione ai sensi del comma 2-*bis* dell'[art. 117](#) del TUIR venga esercitata per il periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 (il 2015, per i soggetti “solari”), il provv. Agenzia delle Entrate 6 novembre 2015 ha stabilito che non si producono gli effetti interruttivi della tassazione di gruppo previsti dall'[art. 124](#) del TUIR.

Più scadenze a fine mese anche per il settore agricolo

Entro il 31 ottobre la comunicazione dei beni ai soci, la presentazione del modello INTRA 12 e la registrazione dei contratti d'affitto di fondi rustici

/ Antonio PICCOLO

L'approssimarsi della fine del mese di ottobre offre l'opportunità di ricordare alcune rilevanti scadenze nel settore **agricolo**.

Il primo adempimento riguarda la **comunicazione** all'Anagrafe tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi **in godimento** a soci o familiari, ai sensi dell'[art. 2](#), comma 36-*sexiesdecies* del DL n. 138/2011 (conv. L. n. [148/2011](#)), le cui modalità e termini sono stati stabiliti dall'Agenzia delle Entrate con una serie di provvedimenti, l'ultimo dei quali è quello del [2 agosto 2013](#), come modificato dal provvedimento del [16 aprile 2014](#). Nello specifico, gli imprenditori individuali e collettivi, con esclusione delle società semplici, devono comunicare i **dati anagrafici** dei soci o dei familiari che hanno ricevuto in godimento i beni dell'impresa.

La comunicazione può essere effettuata in alternativa anche dai soci o familiari dell'imprenditore con le modalità e termini contenuti nel medesimo provvedimento del 2 agosto 2013. All'Anagrafe tributaria vanno comunicati i dati dei soci che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, qualora sussista una **differenza** tra il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento. La comunicazione va eseguita per **ogni bene** concesso in godimento nel periodo d'imposta e l'obbligo sussiste anche se il bene è stato concesso in godimento in anni precedenti, qualora ne permanga l'utilizzo in quello di riferimento della comunicazione (ad esempio, abitazione rurale appartenente alla società ma concessa in uso a un socio).

La comunicazione deve essere effettuata entro il **30° giorno** successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i beni sono concessi o permangono in godimento. Pertanto per i beni concessi in uso nell'anno 2015, il termine è il 31 ottobre, essendo domenica il giorno 30.

Il secondo adempimento, scadente sempre lunedì 31 ottobre, è quello relativo alla presentazione del modello **INTRA 12**, approvato (con le relative istruzioni) dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del [25 agosto 2015](#). Tale modello, che ha sostituito quello approvato con il precedente provvedimento del [16 aprile 2010](#), deve essere utilizzato dagli agricoltori esonerati, oltre che dagli enti non commerciali non soggetti IVA, per dichiarare: l'ammontare degli **acquisti intracomunitari** di beni, degli acquisti di beni e servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato; l'ammontare dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento.

Si ricorda inoltre che, a seguito delle modifiche introdotte all'[art. 49](#) del DL 331/1993 (conv. L. n. [427/1993](#)) dalla lett. g) del comma 326 dell'[art. 1](#) della L. n. 228/2012 (legge di stabilità 2013), la presentazione del modello INTRA 12 deve essere effettuata entro la fine di **ciascun mese** indicando l'ammontare degli acquisti registrati con riferimento al secondo mese precedente. Pertanto, entro il 31 ottobre, gli agricoltori esonerati dagli adempimenti IVA devono presentare l'elenco riepilogativo degli acquisti effettuati presso soggetti comunitari, registrati nel mese di agosto 2016.

Per i produttori agricoli in regime di **esonero** (volume d'affari dell'anno solare precedente non superiore a 7.000 euro) valgono le regole previste per i **forfetari**. Sicché, qualora essi abbiano effettuato acquisti intracomunitari per un importo superiore a 10.000 euro, ovvero quando tale limite sia stato superato nell'anno 2015, devono: annotare le fatture di acquisto su un apposito **registro**, dopo averle integrate con un numero progressivo e con l'imposta dovuta; presentare il modello INTRA 12 in duplice esemplare; effettuare il pagamento dell'imposta dovuta, relativamente all'acquisto effettuato.

Registro fisso per i contratti stipulati nei confronti di agricoltori under 40

Il terzo e ultimo adempimento da segnalare è quello relativo al termine di fine mese per la **registrazione** dei **contratti di affitto** di fondi rustici nuovi o rinnovati, anche tacitamente, aventi decorrenza dal 1° ottobre 2016. Infatti, tutti i contratti di locazione devono, in linea di principio, essere registrati entro 30 giorni dalla stipula o dalla decorrenza (se anteriore alla stipula). Il contribuente interessato alla registrazione del contratto di affitto immobiliare deve autoliquidare l'imposta di registro dovuta, prevista nella misura pari allo **0,50%** per i **fondi rustici**, provvedendo a effettuare il relativo versamento entro 30 giorni.

Si rammenta, inoltre, che i contratti di affitto di fondi rustici stipulati nei confronti dei **giovani** agricoltori (produttori agricoli che non hanno ancora compiuto i 40 anni di età) vanno invece registrati solo in caso d'uso, con applicazione dell'imposta di registro in misura **fissa** (67 euro).

Infine, si rileva che i contratti di locazione di fondi rustici non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, stipulati nel 2016, possono essere registrati tutti insieme, mediante un'apposita distinta, entro il mese di febbraio 2017.

L'approvazione del bilancio successivo limita l'impugnazione del precedente

Per il Tribunale di Milano il verificarsi di tale evento fa venir meno l'interesse ad agire, con decadenza dal potere di impugnare rilevabile d'ufficio

/ Maurizio MEOLI

L'art. [2434-bis](#) comma 1 c.c. è **inderogabile** e finalizzato a tutelare interessi generali; esso si traduce in una decadenza dal potere di impugnare rilevabile d'ufficio dal giudice. L'inammissibilità della domanda, peraltro, non preclude in assoluto al giudice di conoscere in via **incidentale** le censure rivolte al bilancio dell'esercizio precedente, a condizione che tali rilievi siano strumentali a far valere l'illegittimità del bilancio successivo.

Sono queste alcune delle importanti precisazioni rese dal Tribunale di Milano nella sentenza n. [8436/2016](#).

Ai sensi dell'art. [2434-bis](#) comma 1 c.c., le azioni previste dagli [artt. 2377](#) e [2379](#) c.c. non possono essere proposte nei confronti delle deliberazioni di approvazione del bilancio dopo che è avvenuta l'approvazione del bilancio dell'esercizio **successivo**.

La norma – precisa in primo luogo il Tribunale di Milano – è senz'altro **inderogabile** e finalizzata a tutelare i seguenti interessi generali: **stabilità** delle deliberazioni societarie; preclusione di discussioni su situazioni **esaurite**; tutela rispetto ad azioni strumentali, con riserva della funzione giurisdizionale, con i relativi tempi e costi, su questioni che hanno rilevanza ed effetti nell'attualità dei rapporti giuridici. Ciò si traduce in una decadenza dal potere di impugnare certamente rilevabile d'ufficio dal giudice.

Essa tende anche ad attuare il generale principio di **interesse ad agire** di cui all'[art. 100](#) c.p.c., che costituisce una condizione preliminare di ammissibilità della domanda giudiziaria. E così, letta alla luce del principio di continuità dei bilanci, implica che, approvato il bilancio successivo, la rappresentazione data con il bilancio precedente della situazione economico-patrimoniale della società ai soci e ai terzi abbia esaurito le sue potenzialità informative (e organizzative) e dunque anche le sue potenzialità **decettive**, dovendo invece i destinatari dell'informazione, per ogni valutazione e decisione organizzativa conseguente, far riferimento all'ultimo bilancio approvato. Tutto ciò, in termini di interesse ad agire, si traduce nel difetto di esso con riguardo all'impugnativa di un bilancio superato dall'approvazione di quello successivo.

A tali fini, peraltro, non si può prescindere da un elemento essenziale di natura negativa: la decadenza presuppone che il bilancio dell'esercizio precedente sia rimasto **senza censure**, da parte dei legittimati attivi, fino all'approvazione di quello relativo all'esercizio successivo, sicché la sua impugnazione appare palesemente priva di concreta utilità e tendenzialmente stru-

mentale.

L'inammissibilità della domanda, tuttavia, non comporta una preclusione assoluta a prendere in esame nel merito censure eventualmente sollevate nei confronti del bilancio dell'esercizio precedente, ma solo una preclusione a prenderle in considerazione quali **specifici motivi** fondanti una decisione di invalidità della delibera di approvazione di quel bilancio. Vale a dire che, proprio in ragione del principio di continuità dei bilanci, è consentito eccepire situazioni di invalidità/illegittimità del bilancio dell'esercizio precedente, ma a condizione che tali eccezioni siano collegate e strumentali a far valere l'illegittimità del bilancio successivo. In questi limiti e con questa finalità il giudice può e deve conoscere in via incidentale le censure rivolte al bilancio precedente.

Alla luce dei principi di revisione – prosegue peraltro la decisione in commento – è possibile rilevare come la valutazione in merito all'esistenza del presupposto della **continuità aziendale** sia di ordine essenzialmente prognostico, cioè da esprimere in relazione al futuro andamento della società. Essa è da effettuare non solo nel momento della preparazione del bilancio, ma anche in corso di esercizio quando emerga un evento che possa seriamente far dubitare della sua esistenza entro un arco temporale di 12 mesi.

In presenza di un simile evento, per ritenere sussistente il presupposto della continuità aziendale, gli amministratori devono fornire un **piano attendibile**, fondato su circostanze oggettive, da cui si possa desumere che l'evento che genera i seri dubbi circa l'esistenza del presupposto è affrontato in modo efficace e neutralizzato, così da potersi fondatamente prevedere la permanenza del presupposto stesso.

E ciò si riflette sulla predisposizione del bilancio. Infatti, la sussistenza del presupposto della continuità aziendale legittima la contabilizzazione di attività e passività in base ai criteri di valutazione di cui agli [artt. 2423-bis](#) ss. c.c. (specie [art. 2426](#) c.c.) e relativi principi contabili.

Di contro, in mancanza del presupposto di continuazione dell'attività, la valutazione delle voci di bilancio va fatta secondo criteri e parametri del tutto differenti, che comportano una sostanziale **svalutazione** o, in qualche caso, addirittura l'azzeramento di importanti poste di bilancio; e, in ogni caso, una rappresentazione della situazione economico-patrimoniale della società completamente diversa da quella che è legittimo offrire quando essa si trovi in prospettiva di continuità.

Autorizzazioni ai regimi “indicate” nella dichiarazione doganale

In caso di rilascio di autorizzazioni, la dichiarazione deve contenere indicazioni rilevanti in merito all'operazione svolta

/ Vincenzo CRISTIANO

La nota n. [84724](#) dell'Agenzia delle Dogane, già oggetto di analisi su *Eutekne.info* (si veda [“IVA «sospesa» nella trasformazione sotto controllo doganale”](#) dell'11 ottobre 2016), fornisce chiarimenti sulle disposizioni applicabili in materia di appuramento del regime su cui è bene soffermarsi.

La circolare delle Dogane n. [8](#) del 19 aprile 2016 (§ 6) aveva puntualizzato che il trattamento favorevole previsto per le merci immesse in libera pratica con **“destinazione particolare”** in base ai previgenti [artt. 291-300](#) del Reg. (CE) n. 2454/93 viene ora inquadrato nell'ambito dei cosiddetti “regimi speciali”, con applicazione di disposizioni specifiche, esaminate in maniera dettagliata nella menzionata nota n. 84724 dell'Agenzia.

Per quanto concerne il **regime dell'uso finale**, l'Agenzia delle Dogane, richiamando il parere della Commissione europea, ha chiarito che l'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione europea non può considerarsi alla stregua del vincolo al regime di esportazione in quanto le merci “permangono nell'alveo dell'uso finale fino alla loro uscita dal territorio doganale della UE (art. 267, par. 5 RE) che sarà attestata mediante il compimento delle ordinarie formalità doganali concernenti la dichiarazione per l'esportazione ([art. 269](#), par. 2 e 3, CDU) e l'assoggettamento delle merci alle disposizioni che sarebbero state applicabili in caso di vincolo delle stesse al regime di esportazione (art. 267, par. 3, RE)”.

Ed infatti, soltanto con il corretto assolvimento delle procedure citate, da riportare a riscontro nel conto di appuramento, si potrà considerare comprovata l'uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione ed estinta l'obbligazione doganale.

Viene quindi precisato che il titolare del regime di uso finale deve presentare all'Ufficio doganale di controllo, nei termini di legge, il **conto di appuramento** redatto sulla scorta dell'allegato necessario. In ogni caso, siffatto adempimento può essere derogato qualora l'Ufficio doganale non lo ritenga necessario.

Al riguardo, la nota in commento cerca di colmare una

criticità evidente laddove ammette che, sebbene la norma non chiarisca in quali casi ciò sia possibile, e valutata l'operazione nel suo insieme, si possa reputare sufficiente in taluni casi, in luogo del conto di appuramento, una **comunicazione** dell'avvenuta conclusione del regime da parte del titolare.

Al punto 5.1. della nota n. 84724, l'Agenzia delle dogane si sofferma altresì sulle **autorizzazioni** su dichiarazione e circolazione delle merci.

Nel documento allegato, si indica anche il tipo di trasformazione o utilizzo

In particolare viene precisato che, in caso di rilascio di autorizzazioni al perfezionamento attivo, passivo, ammissione temporanea e uso finale su dichiarazione doganale, “in attesa dell'implementazione del sistema automatizzato di esportazione (AES) nell'ambito del CDU o del potenziamento dei sistemi nazionali di importazione”, la **dichiarazione doganale** deve contenere, anche in un documento allegato, una particolare serie di dati riguardanti una serie di informazioni concernenti l'operazione svolta (il tipo di trasformazione o utilizzo, la descrizione delle merci, il termine di appuramento e altro ancora).

La nota precisa che, anche per le suddette operazioni, possono essere applicate le disposizioni sulla circolazione di merci **senza formalità doganali** secondo quanto disposto dall'[art. 219](#) CDU, purché tali movimenti risultino dalle scritture doganali previste a norma di legge.

Dunque, la circolazione senza formalità doganali di merci vincolate ai regimi speciali da un luogo all'altro del territorio dell'Unione non necessita – **a differenza della precedente normativa** – di apposita autorizzazione, essendo sufficiente l'iscrizione nelle scritture del titolare del regime, oltre ovviamente il rispetto delle modalità indicate dal Codice doganale. Di tale circostanza dovrà, in ogni caso, esserne fatta menzione nelle relative autorizzazioni ai regimi speciali.