

## Edizione di venerdì 7 febbraio 2014

### DICHIARAZIONI

[Vistiamo pure tutto ... ma con che regole?!](#)

di Fabio Garrini

### ADEMPIMENTI

[Responsabilità solidale sugli appalti: quanta confusione ...](#)

di Maurizio Coser

### BILANCIO

[Impairment test semplificato per le imprese meno complesse nella bozza del Documento OIC 9](#)

di Fabio Landuzzi

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[Le nuove regole sul leasing rilanciano il lease back](#)

di Sergio Pellegrino

### IVA

[Corte di Giustizia, causa C-563/12: criticità della normativa Iva per le esportazioni “improprie”](#)

di Davide De Giorgi

### VIAGGI E TEMPO LIBERO

[Roma caput mundi](#)

di Chicco Rossi

## DICHIARAZIONI

---

### ***Vistiamo pure tutto ... ma con che regole?!***

di Fabio Garrini

Continuiamo ad approfondire il tema del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali introdotto dal comma 574 della [Legge di Stabilità del 2014](#).

Si tratta di un tema che stiamo seguendo molto da vicino non perché abbiamo uno strano gusto per la rindondanza, ma piuttosto per il fatto che siamo ben consci – come lo sono (o comunque dovrebbero esserlo) ormai tutti i colleghi – che questo ulteriore adempimento porterà **non poche complicazioni e preoccupazioni**, oltre a rendere ancora più delicati i rapporti con la clientela che pretenderà visti automatici da parte nostra.

Pertanto, dopo esserci interrogati, circa il momento in cui iniziare le compensazioni, dopo aver riflettuto in relazione a come debba essere computato il limite di € 15.000 ([“Compensazioni imposte dirette: quale limite?”](#) di Mario Agostinelli e Giovanni Valcarenghi), occorre farsi la domanda fatidica: **che controlli dobbiamo mettere in campo?**

Perché, se è vero che le compensazioni devono poter essere possibili anche oggi, prima della presentazione dei modelli dichiarativi (sembra infatti assurda solo l'ipotesi di una diversa interpretazione che porterebbe ad immobilizzare per mesi i crediti), è altrettanto vero che pare davvero importante **conoscere già oggi quali saranno i controlli che saremo chiamati ad eseguire**.

Per adesso buio assoluto, ancora nessuna indicazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

#### **Controlli documentali**

L'unica soluzione oggi proponibile è quella di mutuare quanto venne detto in relazione all'illustre precedente: il visto da apporre sulle dichiarazioni IVA. In quell'occasione l'Agenzia delle Entrate (nella [C.M. 57/E/09](#)) affermò la necessità di realizzare le seguenti verifiche:

- Il codice ATECO indicato nel modello deve corrispondere all'attività effettivamente esercitata;
- occorre individuare la causa che ha comportato l'insorgenza del credito;
- è necessario realizzare un **controllo documentale** che (nel caso in cui il credito IVA sia inferiore al volume d'affari, sostanzialmente sempre) si riduce all'esame della

documentazione rilevante ai fini dell'Iva con imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'Iva detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione (deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli, unitamente alla check-list del controllo svolto).

Vale la pena di ricordare, e su questo occorre essere rigorosi, che il rilascio del visto di conformità non comporta, da parte del professionista, una attestazione circa la "bontà" del credito certificato, ma esclusivamente una **attestazione del fatto di aver posto in essere determinati controlli** (quelli sopra indicati e contenuti nella C.M. 57/E/09).

Quindi, rimarcato che tali verifiche sono da intendersi esclusivamente di tipo **documentale**, in quanto riferite alla regolarità dei documenti e non al merito delle operazioni in essi evidenziate, quali saranno i controlli che ci saranno chiesti quando dovremmo apporre il visto (ad esempio) sul modello UNICO 2014?

Di certo **NON** ci potrà esserci chiesto di **attestare la correttezza delle deduzioni** (ad esempio la corretta imputazione fiscale dei canoni di *leasing*, ovvero un compenso amministratore dedotto per cassa, così come la corretta percentuale di deduzione dei costi auto, ecc): questo sarebbe un controllo certamente inquadrabile quale verifica di merito, cosa che non deve competere al soggetto che sta apponendo il visto.

A parere di chi scrive controlli documentali dovrebbero essere verifiche quali la **corretta rilevazione** del risultato di bilancio nel quadro RF, ovvero il corretto riporto delle eccedenze di credito derivanti dall'anno precedente, ovvero ancora l'esatta indicazione di ritenute, crediti d'imposta o acconti pagati per l'anno di riferimento.

**Il visto, ai fini IVA, come si è detto, in fin dei conti si è risolto in ben poca cosa;** malgrado ciò, statistiche della Corte dei Conti alla mano, le compensazioni dei crediti dell'Imposta sul Valore Aggiunto si sono ridotti e non di poco negli ultimi anni. Auguriamoci che, sulla scorta di tali constatazioni, l'Agenzia voglia confermare una interpretazioni della disciplina in commento che ci imponga delle **verifiche il più lievi possibile**.

Sono un inguaribile ottimista, lo so. Ma, alcune volte, vale la pena di crederci.

## ADEMPIMENTI

---

### **Responsabilità solidale sugli appalti: quanta confusione ...**

di Maurizio Coser

Benché l'istituto della **responsabilità solidale in tema di appalti** sia stato introdotto ormai da alcuni anni, come si ricorderà ad opera del D.L. 223/2006, gli operatori incontrano ancora **numerose difficoltà operative** nell'applicare le disposizioni che lo disciplinano.

Il seguente caso, segnalatoci da una società nostra cliente, appare **sintomatico** e può essere utilizzato come spunto per (tentare di) fare un po' di chiarezza.

Un istituto di credito stipula con una società, che svolge l'attività di spedizioniere doganale e di prestazioni di servizi connessi, un **contratto per la fornitura di servizi finalizzati alla redazione e spedizione dei modelli INTRASTAT**.

Il contratto viene concluso mediante proposta economica da parte della società e successiva accettazione da parte dell'Istituto di Credito il quale, in detta accettazione, precisa che il **pagamento del corrispettivo** verrà eseguito solo dopo che la società avrà adempiuto agli *"obblighi di documentazione di cui all'art. 35 comma 28-bis D.L. 223/2006, in quanto il presente rapporto contrattuale va inquadrato in un appalto di servizi"*.

Come noto, l'**art. 35 comma 28 D.L. 223/2006** stabilisce che *"in caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto"*.

Il **successivo comma 28-bis** (che interessa in questa sede) stabilisce altresì che *"il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori"*.

Orbene, è ormai pacifico che le disposizioni di cui sopra tornano applicabili esclusivamente nell'ipotesi in cui il rapporto contrattuale utilizzato per disciplinare l'operazione economica intercorrente tra fornitore e cliente sia riconducibile al **negozio giuridico dell'appalto**, avendo da tempo l'Agenzia delle Entrate chiarito che *"sono escluse dal loro campo di applicazione le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio, gli*

*appalti di fornitura dei beni, il contratto d'opera, il contratto di trasporto, il contratto di subfornitura, le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile” ([circolare 2/E del 1/3/2013](#)).*

L'**art. 1655 del Codice civile** definisce l' appalto come “*il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro*”.

Nel caso che qui occupa (trattandosi di prestazione di un **servizio**) occorre individuare quale siano i criteri discriminanti da utilizzare per ricondurre un rapporto contrattuale nell'ambito del negozio giuridico dell' “*appalto di servizi*” piuttosto che di negozi giuridici diversi (e quindi non rientranti nella disciplina prevista dall'art. 35 citato) benché simili (ad esempio mera **fornitura** di servizi, **somministrazione**, ecc.)

Nel silenzio di disposizioni positive normative può soccorrere un documento di prassi che, benché emanato con riferimento ad un ambito applicativo non di tipo squisitamente fiscale, contiene utili indicazioni al proposito: ci si riferisce alla **circolare 11 luglio 2012 n. 17/2012 emanata dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali** (riguarda, nello specifico, la responsabilità solidale di cui all'art. 29 D.Lgs. 276/2003 ed il particolare settore dei trasporti, ma i principi ivi enunciati possono essere considerati generali e quindi applicabili anche alla fattispecie in trattazione).

Il Ministero ricorda che, secondo la Corte di Cassazione (Cass. civ. – Sez. III – sent. n. 6160 del 13 marzo 2009), un “*appalto di servizi di trasporto*” è un contratto in base al quale “*il vettore si obbliga a trasferire, per un certo periodo di tempo, all'interno di una zona territoriale ben individuata, persone o cose da un luogo all'altro, dovendo ricorrere, nella specie, la predeterminazione e la sistematicità dei servizi, accompagnate dalla pattuizione di un corrispettivo unitario e dall'assunzione dei rischi da parte del trasportatore*” .

Tuttavia, osserva il Ministero, si è in presenza di un contratto di appalto di servizi (di trasporto) solo laddove questo preveda la programmazione di una serie di trasporti **collegati al raggiungimento di un risultato complessivo** al quale le parti si sono reciprocamente obbligate con un unico atto, sicché tali trasporti assumano il carattere di prestazioni continuative con disciplina unitaria, **per soddisfare le quali il trasportatore deve organizzare i mezzi richiesti dalle particolari clausole contrattuali**.

Solo in tale ipotesi si è in presenza di un contratto di **appalto di servizi**: ovvero solo quando ricorra una **durata e costanza nel tempo** delle prestazioni dedotte in contratto **e solo se dette prestazioni, non esaurendosi in sporadiche ed episodiche prestazioni, vanno ad integrare un risultato complessivo rispondente alle esigenze del committente** (Corte App. Torino 3 luglio 1991; cfr., altresì, Corte Costituzionale 5 novembre 1996, n. 386).

Da quanto sopra il Ministero ricava una massima generale: qualora si riscontri che la prestazione di servizi dedotta nel contratto, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato, consista in **una serie di prestazioni collegate al raggiungimento di un risultato complessivo**, al quale le

parti si sono reciprocamente obbligate, anche oltre il tempo strettamente necessario per l'esecuzione della singola prestazione, **al fine di rispondere ad una serie di necessità del committente**, eventualmente attraverso la **predisposizione preventiva – da parte del prestatore – di una organizzazione idonea**, risulterà applicabile la disciplina del contratto di appalto e, per l'effetto, ai fini che qui occupano, la norma di cui all'art. 35 D.L. 223/2006.

In conclusione, solo nei casi in cui la volontà delle parti risulti essere, anche attraverso la lettura sistematica del contratto e delle clausole singolarmente pattuite, la predisposizione del servizio complessivamente inteso (piuttosto che l'esecuzione di singole prestazioni), la giurisprudenza è dell'avviso che *"al fine di garantire una maggiore omogeneità nella disciplina dell'intera fattispecie"* si debba privilegiare la disciplina, del tipo contrattuale prevalente, *"ossia maggiormente caratterizzante il rapporto"*, ovvero maggiormente rispondente al risultato unitario dedotto nel contratto e che pertanto *"si dovranno applicare le disposizioni che regolano il contratto di appalto"* (cfr. Tribunale di Torino, 23 maggio 2005, n. 3442/05).

Ciò considerato, e ritornando al nostro esempio, è di tutta evidenza che le prestazioni richieste alla società dal committente Istituto di Credito, consistenti nel mero *"servizio di compilazione dei modelli INTRASTAT"* non possono certamente essere ricondotte nell'alveo di un *contratto di appalto di servizi*, stante l'assoluta mancanza dei requisiti caratterizzanti detto rapporto contrattuale, come sopra individuati, ovvero

- serie di **prestazioni collegate** al raggiungimento di un **risultato complessivo**
- finalità di soddisfare **specifiche necessità** del committente (con conseguente adattamento dell'esecuzione delle prestazioni a dette specifiche necessità)
- predisposizione preventiva – da parte del prestatore – di una **organizzazione idonea e specifica** atta a soddisfare dette particolari necessità.

Le uniche clausole dedotte nella proposta contrattuale in esame riguardano la **fissazione del corrispettivo**: ciò porta a concludere che, al più, detto rapporto contrattuale possa essere definito *"convenzione"*, *"accordo"*, **ma non certamente ricondotto ad un "appalto di servizi"**, con la conseguente inapplicabilità dei più volte richiamati commi 28 e 28bis art. 35 D.L. 223/2006.

Aderire alla tesi suggerita dall'Istituto di Credito committente porterebbe alla **(inverosimile) conclusione** per cui qualora un'impresa sottoscriva uno dei numerosi accordi/convenzioni commerciali proposti da POSTE ITALIANE, prima di eseguire il pagamento del corrispettivo pattuito debba richiedere alla società POSTE ITALIANE S.p.a. la **documentazione necessaria ad evitare l'applicazione dell'art. 35 D.L. 223/2006 ...**

## BILANCIO

---

### ***Impairment test semplificato per le imprese meno complesse nella bozza del Documento OIC 9***

di Fabio Landuzzi

Il [Documento OIC 9](#) intitolato “**Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali**”, tuttora in pubblica consultazione, si pone l’obiettivo di mettere a disposizione delle imprese che predispongono il bilancio d’esercizio secondo i principi contabili nazionali (cd. **imprese non las adopter**) un criterio metodologico per dare **attuazione operativa** all’obbligo di rilevare in bilancio le **perdite durevoli di valore** di beni iscritti nelle **immobilizzazioni materiali ed immateriali**.

L’approccio adottato nell’OIC 9 si caratterizza per il fatto di riflettere la **stessa impostazione** che si ritrova nel Principio internazionale **las 36**; tuttavia, poiché il documento è destinato a soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, esso presenta alcune necessarie e utili **semplificazioni**, in modo particolare **per le imprese di dimensioni minori** e caratterizzate da una struttura operativa meno complessa, per le quali viene proposto un **modello di cd. impairment test semplificato**. In particolare, questo modello semplificato può essere applicato, secondo le indicazioni contenute nella attuale versione del documento OIC 9, dalle **società che per due esercizi consecutivi non superano due dei tre seguenti limiti**:

1. numero medio dei **dipendenti** durante l’esercizio superiore a **250**;
2. **totale attivo** di bilancio superiore a **20 milioni di euro**;
3. **ricavi netti** delle vendite e delle prestazioni superiori a **40 milioni di euro**.

Inoltre, sarebbe opportuno che il modello semplificato non venisse applicato in quelle **imprese che hanno strutture produttive complesse**, benché sotto il profilo dimensionale si trovino al di sotto delle soglie predette.

Il modello semplificato parte dall’assunto che nelle imprese di dimensioni minori ed a struttura organizzativa meno complessa, risulta **complicato ragionare in termini di “rami di azienda”** (nozione assimilata a quella di “unità generatrici di cassa (UGC)” a cui lo stesso OIC 9 fa riferimento **nel modello più sofisticato** proposto per le imprese di maggiori dimensioni; per cui, **per le società sotto soglia, l’impresa viene presa in considerazione nella sua interezza**, abbandonando la suddivisione in UGC o rami di attività. Con questo approccio, quindi, anche la sintomatologia della eventuale necessità di svalutare le immobilizzazioni immateriali e materiali viene riferita alle **performance dell’impresa unitariamente** considerata, e nello

specifico tali **indicatori** sono indicati nei seguenti:

1. Quando **l'esercizio si è chiuso con una perdita non dovuta a fattori contingenti e non vi è certezza** riguardo ad un **tempestivo recupero** delle condizioni di equilibrio economico negli esercizi immediatamente successivi;
2. Quando **si sono verificati cambiamenti nel contesto** in cui opera la società che lasciano presupporre **l'impossibilità di continuare a sfruttare** in modo pieno **la capacità produttiva esistente**.

In presenza di questi indicatori, l'OIC 9 propone un **metodo** di verifica della sussistenza di una perdita mediante il **confronto fra il valore degli ammortamenti prospettici e la cd. "capacità di ammortamento"** dell'impresa. La capacità di ammortamento viene **determinata** attraverso la **sommatoria dei flussi reddituali prospettici dell'impresa**, i quali dovrebbero essere **assunti al lordo** dell'imputazione **degli ammortamenti** di periodo, al lordo **degli oneri tributari**, ed **al netto degli oneri finanziari**.

In termini di **orizzonte temporale** da utilizzare per la valutazione della capacità di ammortamento, normalmente si può ritenere ragionevole un periodo di **5 anni**; se al termine di tale periodo di osservazione il bene conserva ancora un valore netto contabile residuo, tale valore parrebbe non dover essere assoggettato al test e quindi da non svalutare.

Quindi, **se la capacità di ammortamento** così determinata **è pari o superiore alla sommatoria degli ammortamenti, i beni non devono essere svalutati**; ciò consente quindi di compensare nell'orizzonte temporale prescelto eventuali perdite d'esercizio con utili prospettici di altri e successivi periodi sempre compresi nell'orizzonte temporale prescelto. Diversamente, se la capacità di ammortamento così misurata in modo semplificato fosse inferiore al valore netto contabile del cespote, lo stesso dovrebbe essere svalutato.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Le nuove regole sul leasing rilanciano il lease back***

di Sergio Pellegrino

La [\*\*Legge di Stabilità 2014\*\*](#), modificando la norma contenuta nel **settimo comma dell'art. 102 del Tuir** che disciplina la **deduzione fiscale dei canoni di leasing**, si è prefissata l'obiettivo di **rilanciare l'utilizzo della locazione finanziaria** per l'acquisizione dei beni d'impresa.

La novella normativa trova applicazione ai **contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2014** e determina una sensibile **accelerazione nella deduzione dei canoni**, ferma restando l'**irrilevanza della durata del contratto** a seguito delle modifiche apportate alla norma l'anno scorso.

Per quanto concerne i **beni mobili** il riferimento temporale su cui parametrare la deduzione è rappresentato da un arco temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente alla quota fiscalmente ammessa, mentre per gli **immobili** il periodo in cui avviene la deduzione dei canoni non deve essere inferiore a **12 anni**.

La sensibile riduzione del periodo di ammortamento fiscale dei **leasing immobiliare**, passato, per i beni che si ammortizzano in 33 anni in quanto soggetti all'aliquota del 3%, **da 18 anni appunto a 12 anni**, induce le imprese che se lo possono "permettere", avendo conti economici in utile, a riflettere sull'opportunità di porre in essere un'**operazione di lease back**, anche con l'obiettivo di reperire **nuove risorse per finanziare** l'attività.

Il **lease back** è una fattispecie nata dalla prassi commerciale, che si sostanzia in un'operazione attraverso cui un'impresa vende un bene di sua proprietà ad una società di leasing, la quale a sua volta retrocede in locazione finanziaria il bene al venditore.

La società di leasing diviene pertanto proprietaria del bene e si obbliga al versamento del prezzo di vendita all'impresa alienante; quest'ultima, venduto il bene ne **ottiene il godimento** dietro pagamento dei canoni di locazione pattuiti con la facoltà, al termine del contratto, di esercitare l'opzione per l'acquisto del bene.

L'**art. 2425-bis, comma 4, del codice civile**, introdotto dall'art. 16 del D.Lgs. 310/2004, disciplina il trattamento contabile di eventuali plusvalenze derivanti dalla vendita iniziale del bene alla società di leasing.

Come già in precedenza asserito dall'Oic 1, la norma prevede che **l'eventuale plusvalenza**, data dalla differenza positiva tra prezzo della vendita e valore contabile netto del bene, deve essere

**ripartita in più esercizi in funzione della durata del contratto di leasing finanziario.**

Tale impostazione è coerente con il principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma giuridica dell'operazione, di cui all'art. 2423-bis del codice civile, nonché con i principi di prudenza e competenza. Da un punto di vista sostanziale il *lease back* si configura infatti come un'**operazione unitaria**, nella quale la vendita è collegata alla previsione del successivo leasing finanziario.

Ipotizziamo un'operazione di lease back da cui emerge una plusvalenza di 1.200.000 euro con durata del contratto di leasing di 12 anni, in coerenza con il nuovo periodo di deduzione dei canoni; dal punto di vista contabile si tratterà di riscontare nel primo anno la plusvalenza realizzata per 1.100.000 euro e poi in ogni esercizio successivo imputare pro quota 100.000 euro di plusvalenza a conto economico.

Il *lease back* sconta però una **modalità di tassazione della plusvalenza**, almeno in base all'orientamento assunto da parte dell'Agenzia delle entrate, che si discosta dalla logica contabile.

Secondo l'Agenzia, da ultimo con la [circolare 23 giugno 2010, n. 38](#), che riprende quanto affermato nella precedente [circolare 218/E/2000](#), nel contratto di *sale and lease back* sussistono, dal punto di vista **fiscale**, **due distinte operazioni**: la **cessione del bene** e la **locazione finanziaria dello stesso**. Dal punto di vista **civilistico**, invece, il contratto è qualificato dall'art. 2425-bis, comma 4, del codice civile come un **contratto complesso di durata da cui derivano corrispettivi periodici**.

La qualificazione fiscale dell'operazione in due distinte fattispecie comporta che, in relazione alla cessione del bene strumentale oggetto del contratto, torna applicabile la relativa **disciplina di cui all'art. 86 del Tuir** in caso di emersione di una plusvalenza e di cui all'art. 101 del Tuir in caso di minusvalenza.

In particolare la plusvalenza **concorrerà integralmente alla formazione del reddito imponibile**: per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata, ovvero a scelta e su opzione del contribuente, in quote costanti nell'esercizio in cui è realizzata e nei successivi ma non oltre il quarto, se il bene è stato posseduto dal contribuente per almeno tre anni.

Secondo questa impostazione si genera una **divergenza tra disciplina civilistica**, che prevede l'imputazione della plusvalenza lungo la durata del contratto, e quella **fiscale**, che prevede la tassazione nell'esercizio di realizzo della plusvalenza o al limite una tassazione rateizzata al verificarsi delle condizioni sopra esposte, con la conseguente necessità di procedere all'iscrizione in bilancio della fiscalità differita.

Sul punto va segnalata che la giurisprudenza di merito si è pronunciata ora a favore dell'interpretazione dell'Agenzia (ad esempio C.T.P. di Roma n. 266/16/11 del 12 maggio 2011), ora contro (C.T.P. di Modena n. 5/2/11 del 12 gennaio 2011)

Secondo i giudici di Modena, l'operazione di *lease back* è un **negoziò diverso e più complesso** di una mera cessione a titolo oneroso, e di conseguenza **non viene ritenuta scomponibile** in due parti dotate di autonomia e quindi la plusvalenza non sarebbe riconducibile ad alcuna delle fattispecie di cui all'art. 86 del Tuir, che obbliga la tassazione della stessa per intero nell'esercizio di realizzo.

La sentenza accoglie pertanto i motivi del ricorrente che sostiene che il **plusvalore vada assoggettato ad imposizione in maniera graduale**, secondo la ripartizione temporale di cui all'art. 2425-bis, comma 4, del codice civile, cioè **in funzione della durata del contratto di locazione**.

La posizione dell'C.T.P. di Modena appare assolutamente logica e condivisibile: **sarebbe quindi opportuno che l'Agenzia modificasse il proprio orientamento per evitare una ingiusta penalizzazione dell'operazione di lease back**.

## IVA

---

### **Corte di Giustizia, causa C-563/12: criticità della normativa Iva per le esportazioni “improprie”**

di Davide De Giorgi

**Non è compatibile con la disciplina IVA** una normativa nazionale secondo la quale, nell’ambito di una cessione all’esportazione, i **beni destinati ad essere esportati devono aver lasciato il territorio dell’Unione europea entro un termine prestabilito di tre mesi o di 90 giorni successivi alla data della cessione**, qualora il semplice superamento di tale termine abbia la conseguenza di **privare definitivamente** il soggetto passivo dell’esenzione riguardo a tale cessione.

La **Corte di Giustizia**, con la sentenza pronunciata in relazione alla [\*\*causa C-563/12\*\*](#), chiarisce che tale termine, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di proporzionalità, non può assumere **natura di “termine di decadenza sostanziale”**, piuttosto assume natura di “termine tecnico” al cui decorso può comunque **porsi rimedio**, ad esempio, attraverso meccanismi di rimborso a seguito di verifica del fatto economico (prova dell’uscita della merce dal territorio UE).

Il caso sottoposto al vaglio della Corte di Giustizia coinvolge una **società ungherese** alla quale l’Amministrazione finanziaria, in sede di verifica, disconosce il diritto di qualificare alcune operazioni come cessione all’esportazione (operazione “esente” nella terminologia europea, trasposta come “non imponibile” nella terminologia interna) sulla base del fatto che la spedizione delle merci verso i Paesi terzi era avvenuta **dopo il decorso del termine dei 90 giorni** previsto dalla legislazione nazionale .

Più nel dettaglio, nel corso degli anni 2007 e 2008 la Società operava nel commercio all’ingrosso di conserve, e nell’ambito della propria attività, vendeva in Paesi terzi i prodotti che fabbricava in Ungheria. I contratti conclusi con gli acquirenti stabiliti al di fuori del territorio dell’Unione contenevano la **clausola “franco fabbrica”** (“ex-works” o EXW), che presuppone che l’acquirente ritiri la merce all’uscita dei locali del venditore.

L’Amministrazione finanziaria ungherese procedeva contestando alla Società cedente la **mancata uscita dei beni dal territorio comunitario nel termine dei 90 giorni** previsto dalla normativa interna.

La Corte di Giustizia sottolinea che la **disciplina comunitaria non prevede** una condizione in

base alla quale il bene destinato all'esportazione deve aver lasciato il territorio dell'UE **entro un termine preciso** affinché l'esenzione divenga applicabile.

La Direttiva consente agli Stati membri di "condizionare" le esenzioni a determinati vincoli imposti per assicurare la loro corretta applicazione e **prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso**, ma gli Stati membri devono, rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, **i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento**.

Sulla base di tali argomentazioni giuridiche, le Corte stabilisce che una disposizione nazionale che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita senza consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del mancato rispetto del termine, **eccede quanto necessario per il conseguimento dell'obiettivo di contrasto a fenomeni di abuso**.

La pronuncia in commento, se letta in relazione alla **normativa italiana**, pone dei dubbi circa la legittimità della disposizione prevista per le **cessioni all'esportazione c.d. "improprie"**, ovvero le cessioni di beni nei confronti di cessionari operatori economici non residenti, consegnati in Italia e spediti o trasportati fuori dal territorio UE a cura o per conto del cessionario stesso. Per esse la **non imponibilità** (esenzione nella terminologia europea) è ammessa solo se **l'uscita fisica delle merci dal territorio UE è eseguita entro 90 giorni dalla consegna dei beni al cessionario non residente**.

Non pare infatti del tutto aderente allo spirito del sistema IVA, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di proporzionalità, il riqualificare in modo per così dire "automatico" una operazione "non imponibile" in una operazione "imponibile" **solo al superamento del termine dei 90 giorni**.

Tale termine deve infatti assumere natura di "termine tecnico" al cui decorso **può comunque porsi rimedio**, ad esempio, attraverso meccanismi di rimborso a seguito di verifica del fatto economico, ossia la prova dell'uscita della merce dal territorio comunitario.

## VIAGGI E TEMPO LIBERO

### **Roma caput mundi**

di Chicco Rossi

Prima di Natale, andando in libreria mi imbattei in un **libro** la cui copertina mi incuriosì molto.

Infatti, la fotografia riprodotta in **copertina** mi fece associare il libro a quello che ormai è già diventato un *cult* della televisione del nuovo millennio: quel **Romanzo criminale** nato dalla splendida penna del giudice De Cataldo e riproposto, dapprima sul grande schermo da Michele Placido e poi per la televisione con la partecipazione di Vincenzo Marchioni nella parte del Freddo.

Fatto sta che, visto che per me **un libro è un'emozione** e deve essere acquistato senza troppo ragionarci, l'ho comprato e ho scoperto una vera **perla letteraria**.

Ma diversamente non poteva essere vista la casa editrice: quella **Neri Pozza** sinonimo di qualità.

Il libro che ho acquistato, guarda caso, **ha vinto la prima edizione** del Premio Neri Pozza.

È scritto da Marco Montemarano e racconta la storia di un ragazzo e le sue amicizie in quelli che furono gli anni '70.

**“La ricchezza”**, questo è il titolo del libro, si sviluppa prevalentemente a **Roma**.

Protagonista è Giovanni – Hitchcock, ma la storia, nella realtà, si dipana lungo splendore e miseria della famiglia dell'onorevole Pedrotti composta da due fratelli e una sorella.

Il libro è un ottimo spunto di riflessione perchè, padre o madre di famiglia, ha **il compito più duro della vita: fare il genitore**.

L'assenza dell'onorevole e la sbagliata cortesia ed estraneità della madre, che non si ricorda nemmeno come si chiama Giovanni nonostante la frequentazione giornaliera di casa Pedrotti, comportano la decadenza dei figli che, se in giovinezza hanno fruito dell'agiatezza economica, nel proseguo della vita dovranno fare i conti con la realtà quotidiana.

Ma tralasciando queste filosofie spicce e soprattutto che sanno tanto di luoghi comuni che non competono certamente a Chicco Rossi che, tra l'altro, ha già i suoi grattacapi, addentriamoci

nella **Capitale**.

Il compito è arduo perché la **città eterna** ha un'offerta talmente ampia che sarebbe ed è limitativo dedicarci un solo week end, però questo è il fine settimana della stracittadina per eccellenza.

Vi assicuro che assistere a un **Roma – Lazio**, per i calciofili, è un'esperienza unica e soprattutto una **tappa obbligatoria**, degna di essere raccontata, un po' come assistere a una partita dalla mitica Cop.

Chicco Rossi ha, tra le altre cose, avuto il piacere di assistervi: un 2-2 spettacolare.

Ma noi a Roma andiamo anche per visitare la città eterna con la sua inarrivabile offerta di **monumenti** che raccontano la **storia** di quello che fu il grande **Impero romano** ma non solo.

Come si fa a non fare una visita ai **Musei vaticani**, patrimonio di arte inarrivabile? O andare a visitare **S. Pietro** (sempre per restare in tema)?

Ma oggi l'unico consiglio che voglio darvi è di andare a degustare (badate bene, non a mangiare) il sublime **cacio e pepe** di Felice al Testaccio.

Io ci sono andato portato da un amico in una delle mie scorribande nella capitale e vi assicuro che definirlo **sublime** è dir poco.

Sarà perché, se ricordate bene, Chicco Rossi ha un debole per i latticini, sarà perché si trova nel **vero quartiere dei romani** (altro che la mondana Trastevere), sarà che viene fatto al tavolo come dovrebbe sempre essere.

Eh sì, perché il cacio e pepe è come la **tartare** (altra debolezza culinaria del Chicco): deve essere fatta e condita davanti ai propri occhi e deve avere obbligatoriamente anche **l'uovo** altrimenti che **tartare** è? Breve lezione di storia culinaria: il nome **tartare** deriva dalla **leggenda** secondo cui il popolo nomade dei tartari, non avendo tempo per cucinare, metteva la **carne essiccata sotto le selle dei cavalli** per poi trovarla ammorbidente e pronta da mangiare.

Provate anche voi: un bel pezzo di **filetto marinato una notte nel vino**, lo tritate finemente al coltello e lo condite con cipolla, capperi, un tuorlo d'uovo, salsa Worcester e un pizzico di senape, rigorosamente di Digione (un giorno Chicco Rossi vi racconterà la sua visita nel negozio della Maille) e il gioco è fatto.

Ma noi siamo al Testaccio per mangiare il cacio e pepe e poi proseguire nel rispetto della tradizione romana con un classico **osso buco** o una **coda alla vaccinara**. A voi la scelta.

Ma quale **vino** scegliamo per accompagnare questi piatti che *light* proprio non sono?

La scelta cade su un nome che ai più forse non dirà niente ma ad altri dice tutto.

**Fiorano rosso** della Tenuta di Fiorano del principe Alessandro Jacopo Boncompagni Ludovisi.

Il vino viene ottenuto da **uve cabernet sauvignon e merlot** e viene fatto riposare e maturare in **fusti di rovere di Slavonia** da 10 ettolitri. Dal colore **rosso rubino** vivo ed intenso, di media concentrazione, presenta dei profumi davvero complessi ed articolati. Al naso è elegante e finissimo. Ricorda i vecchi *bordeaux*. Note di liquirizia, humus, una bella mineralità e accenni di radici.