

Edizione di sabato 15 febbraio 2014

IMPOSTE INDIRETTE

[Risoluzione di donazione per mutuo consenso con imposte fisse](#)

di Luigi Scappini

CASI CONTROVERSI

[Fattura di acquisto errata: che fare?](#)

di Giovanni Valcarenghi

CONTABILITÀ

[È già tempo di bilanci – parte seconda](#)

di Viviana Grippo

DICHIARAZIONI

[Il nuovo quadro RW](#)

di Federica Furlani

ACCERTAMENTO

[Esterovestiti ... Anzi ... Nudi](#)

di Massimiliano Tasini

IMPOSTE INDIRETTE

Risoluzione di donazione per mutuo consenso con imposte fisse

di Luigi Scappini

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n.20/E](#) di ieri è tornata ad analizzare l'imposizione indiretta degli atti di **risoluzione con mutuo consenso**, tematica già affrontata e risolta nella precedente [risoluzione n.329/E del 14 novembre 2007](#) ma da cui si differenzia per il fatto di non essere previsto un corrispettivo.

Il documento di prassi nasce nell'ambito del **tavolo di lavoro** congiunto tra **l'Agenzia delle Entrate** e **il Consiglio Nazionale del Notariato** e deriva dal dubbio per cui tale atto, che si ricorda consiste nella **risoluzione con muto consenso di un precedente atto di donazione**, debba essere assoggettato all'imposta sulle successioni e donazioni a cagione del fatto che l'atto risolutivo, senza previsione di un corrispettivo, configurerebbe un atto a titolo gratuito.

Preliminarmente pare utile inquadrare la fattispecie oggetto della risoluzione ricordando come ai sensi dell'**articolo 1372, comma 1 codice civile** il contratto può essere sciolto solo per mutuo consenso o per cause ammesse dalle legge.

Parte della dottrina ritiene che sia **possibile** sciogliere per mutuo dissenso **solamente** un vincolo contrattuale che **non** abbia ancora **dispiegato effetti traslativi**, in caso contrario si verterebbe non di mutuo dissenso ma di *contrarius actus*. **Altra corrente** di pensiero, al contrario, sostiene che, non essendo presente nel contesto dell'articolo 1372, comma 1 richiamato alcuna distinzione tra contratti a effetti reali e a effetti obbligatori, il mutuo dissenso **possa** intervenire **anche** nell'ipotesi in cui si siano **già prodotti effetti traslativi**.

A prescindere dal campo di applicazione dell'atto risolutivo in oggetto, la risoluzione sottolinea, supportata dalla giurisprudenza di legittimità sviluppatasi nel tempo, come "*la risoluzione convenzionale integra un contratto autonomo con il quale le stesse parti o i loro eredi ne estinguono uno precedente, liberandosi dal relativo vincolo e la sua peculiarità è di presupporre un contratto precedente fra le medesime parti e di produrre effetti estintivi delle posizioni giuridiche create da essi*" (sentenza n.20445/2011). La risoluzione per muto consenso produce effetti retroattivi, con la conseguenza che gli effetti prodotti dall'originario contratto sono eliminati, per volontà delle parti, *ab origine*.

Inquadrata da un punto di vista civilistico la risoluzione e passando ad analizzare le implicazioni di natura fiscale, l'Agenzia delle Entrate, preliminarmente precisa come la **risoluzione** per mutuo consenso **non determina** la nascita di un diritto alla **restituzione** delle

imposte assolte sull'atto originario che si va a risolvere per espressa volontà delle parti.

Ad essa si renderà **applicabile**, coerentemente con i chiarimenti di cui alla risoluzione n. 329/E/07, la **disciplina** prevista in tema di risoluzione dei contratti dall'**articolo 28 del D.P.R. n. 131/1986**.

Quindi, si applicherà la **misura fissa** se la risoluzione dipende da **clausola** o da condizione risolutiva espressa **contenuta** nel **contratto** stesso ovvero stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata. Se è previsto un **corrispettivo**, sul relativo ammontare si applica l'imposta **proporzionale**.

Nel caso specifico di risoluzione per “mutuo consenso” di un precedente atto di donazione avente a oggetto un **bene immobile**, senza previsione di un corrispettivo, le parti si obbligano alla mera restituzione del bene immobile. In particolare, l'Agenzia ritiene **non** applicabile l'imposta **proporzionale** prevista per i **trasferimenti immobiliari** dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Premesso quanto sopra, si precisa, quindi, che l'atto di risoluzione per “mutuo consenso” afferente ad un atto di donazione per il quale non è previsto, come nel caso di specie, alcun corrispettivo, deve essere assoggettato a **registrazione in termine fisso**, con applicazione dell'**imposta in misura fissa**.

Inoltre, per effetto in virtù dell'effetto retroattivo della risoluzione convenzionale, che elimina *ab origine* gli effetti del primo contratto, la risoluzione per “mutuo consenso” relativa ad un atto di donazione avente ad oggetto un diritto reale immobiliare, sconterà le **ipocatastali** in **misura fissa** di euro 200.

L'Agenzia, in virtù della retroattività della risoluzione ricorda anche come la decorrenza degli effetti del “mutuo consenso” assuma rilievo ai fini della determinazione dell'eventuale **plusvalenza Irpef** che si ricorda, nell'ipotesi di immobili scatta nel caso di cessione anteriormente a un possesso quinquennale, salvo le deroghe espressamente previste nell'articolo 67 Tuir.

Sul punto l'Agenzia conclude affermando come, la **risoluzione** di una **donazione** un negozio risolutorio e ripristinatorio, a effetti quindi **retroattivi**, il periodo dei **cinque anni** deve essere determinato a partire dalla **data di acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante**.

CASI CONTROVERSI

Fattura di acquisto errata: che fare?

di Giovanni Valcarenghi

Molto spesso accade che un **soggetto acquirente o committente** riceva una **fattura**, per operazioni di acquisto di beni o servizi, che **non risulta perfettamente corretta** nel suo contenuto. Per **erroneità** intendiamo **due differenti casistiche**: da un lato la possibile **mancanza di alcuni elementi fondamentali** del documento (ad esempio, una eccessiva genericità della descrizione degli addebiti), dall'altro **un errore nell'imposta determinata**, vale a dire l'indicazione di un maggior imponibile, oppure di una maggiore imposta rispetto a quella realmente dovuta.

Nel primo caso (fattura **corretta nei “numeri”** ma **carente nella “descrizione”**), ci si deve domandare se ci possono essere delle censure in merito alla detrazione dell'imposta; l'interrogativo sorge in merito al contenuto della sentenza della Corte di Giustizia UE dell'8 maggio 2013. Dalla richiamata pronuncia taluni fanno **discendere un paradigma operativo**: se la descrizione della fattura è carente, l'amministrazione può (in automatico) disconoscere la detrazione, senza peraltro che si renda ammissibile la richiesta di rimborso del tributo a favore dell'emittente o del ricevente.

A nostro giudizio, invece, la **sentenza** della Corte UE **non può essere in tal modo interpretata**, per il semplice fatto che è **riferita alla direttiva comunitaria in vigore prima della rifusione** e, peraltro, prima del recepimento della c.d. Direttiva fatturazione. In quello scenario, infatti, la precedente normativa **consentiva** agli Stati membri di **introdurre** delle **ipotesi di contenuto minimale** della fattura, la violazione delle quali potesse determinare la “sanzione indiretta” della non detrazione del tributo. Ma dopo le accennate modifiche, invece, tale **libertà “sul contenuto” non esiste più** e, per conseguenza, dovremmo anche concludere che non può più trovare applicazione la conclusione raggiunta dai Giudici comunitari. Pertanto, eventuali **difetti “descrittivi”** potrebbero casomai indurre ad una **maggior difficoltà** nella **prova della inerenza** della operazione, anche se pare possibile ricorrere alla forza “integrativa” di altra documentazione estranea alla fattura, alla quale è possibile ricorrere per corroborare la avvenuta detrazione.

Di tutt'altra natura, invece, sono le difficoltà che discendono da quelli che abbiamo definito **“errori sui numeri”** della fattura, errori che possono essere rimediati, da parte del soggetto emittente, mediante la emissione di una nota di accredito (se ancora pendenti i termini dell'articolo 26 del DPR 633/1972), oppure con apposita istanza di rimborso extra (art. 21, decreto legislativo 546/1992).

Ma a noi interessa, particolarmente, approfondire le **ripercussioni in capo al soggetto acquirente**, il quale dovrà comunque rassegnarsi a dover convivere con un divieto di detrazione del tributo esposto sulla fattura (che **in realtà in tutto o in parte non è imposta**), nonostante (ma ciò non appare dirimente nel ragionamento) l'eventuale pagamento. L'unico modo per recuperare le somme è rappresentato da un **rapporto esclusivamente privatistico** tra soggetto cedente e soggetto acquirente; in mancanza di un accordo, si dovrà pertanto ricorrere ad un giudizio civile.

Pertanto, in conclusione, al ricevimento di una fattura di acquisto ogni operatore IVA deve attivarsi per effettuare **due tipologie di controlli**:

1. uno sulla **regolarità “descrittiva”** della fattura, in relazione al quale non dovrebbe essere coinvolta la legittima detrazione del tributo. Attivarsi per **richiedere una migliore precisazione** della natura, qualità e quantità dei beni venduti o dei servizi prestati, aiuta comunque entrambe gli operatori, l'uno per evitare sanzioni sul documento, l'altro per corroborare la correttezza della detrazione;
2. l'altro sulla **regolarità “sostanziale”** della fattura, in connessione alla quale va vista la legittima detrazione del tributo. Qui, oltre ad un raccomandabile scambio di opinioni con il soggetto che ha emesso la fattura, l'unico rimedio che appare possibile è quello di astenersi dal pagamento del tributo che si ritiene addebitato in eccesso rispetto alla misura corretta, oltre che evitare di operare la detrazione della medesima quota (poiché, ove esercitata, ci si esporrebbe ad un possibile contestazione da parte dell'Agenzia). Non scatta, invece, alcun obbligo di segnalazione alla Agenzia delle entrate (del tipo autofattura “denuncia”), in quanto il documento non è “irregolare” (da intendersi come carente dell'IVA).

CONTABILITÀ

È già tempo di bilanci – parte seconda

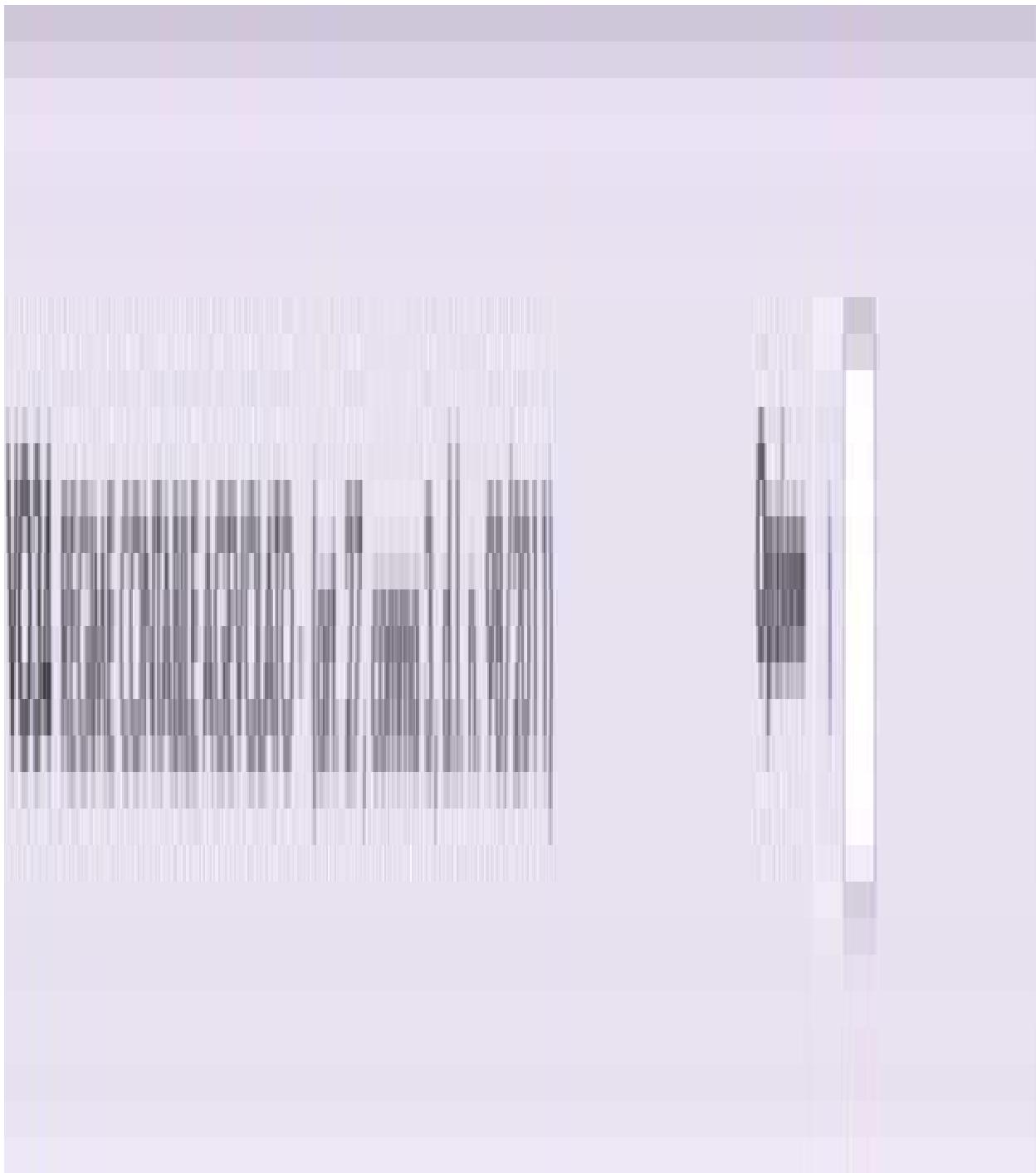
di Viviana Grippo

Eccoci di nuovo ad occuparci della rilevazione contabile delle retribuzioni.

Partiamo da un secondo riepilogo che ci offre la possibilità di riesaminare le registrazioni già effettuate nel precedente contributo e al contempo la possibilità di mostrare come rilevare altri costi del personale da riportare in bilancio.

Integrando le voci già commentate nel precedente contributo rileviamo la voce **Integrazione malattia/maternità/infortunio C/ditta**. Tale voce fa parte della retribuzione in quanto si tratta di quelle componenti di costo del lavoro che sono a carico della ditta anche per istituti che talvolta prevedono l'intervento dell'Inps. Ad esempio i primi tre gironi di malattia in alcuni contratti sono a carico della ditta e non dell'Inps; in tali casi la loro natura è quella di retribuzione essendo componente contrattuale o normativa di tale voce. La voce **Erogazione Tfr (quota anno)** indica che nel corso del mese si è dimesso/ è stato licenzialo un dipendente; per la parte di anno in corso ha maturato il Tfr che andrà sommato a tale costo. Nel prospetto non è evidenziata la voce Tfr anni precedenti si deve quindi concludere che trattasi probabilmente di un rapporto di lavoro iniziato e cessato nell'anno.

Le voci **Crediti da 730, Addizionale Regionale 730 credito e add. Comunale 730 credito** sono i crediti di imposta che i singoli lavoratori hanno nei confronti dello stato per la liquidazione delle imposte attraverso il 730 e che vengono erogati in anticipo dal datore di lavoro. In questo caso l'azienda avrà un credito nei confronti dell'erario che contabilizzerà sul medesimo conto delle ritenute da versare.



Si liquidano i contributi:

CONTRIBUENTI MINIMI - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari
(art. 1, comma 96, l. n. 244/2007)

Revoca 1

VO35 Applicazione regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità
(art. 27, commi 1 e 2, d.l. n. 98/2011)

Revoca 2

Applicazione regime contabile agevolato (art. 27, comma 3, d.l. n. 98/2011)

Si procede quindi al pagamento delle retribuzioni:

Quindi si versano, entro il 16 del mese successivo alla competenza i contributi. Il debito è dato dalla differenza tra il debito per contributi, trattenuti al dipendente e a carico della ditta, e quanto rimborsato al dipendente per conto degli enti previdenziali a titolo di assegni familiari.

Entro il 16 del mese successivo al pagamento delle retribuzioni si versano le ritenute come differenza tra il debito delle trattenute e quanto rimborsato al dipendente per conto dell'erario per i crediti da 730.

Nel riepilogo che segue, invece, troveremo, ad integrazione di quanto già detto, le voci **Contributi F.di pensione e Tfr a Fondi pensione**. Trattasi della fattispecie in cui il dipendente ha scelto di destinare il proprio Tfr ad un fondo pensione. In questo caso ci sarà la trattenuta a carico del dipendente e la destinazione del Tfr direttamente al fondo pensione. L'azienda non accanterà nulla ma provvederà a rilevare il debito verso il fondo pensione provvedendo al versamento secondo la periodicità e le modalità previste dai singoli fondi pensione.

Si liquidano le retribuzioni:

Si liquidano i contributi.

Si accantona la quota di tfr.

E si versa la retribuzione

Si provvede al pagamento dei contributi

e delle ritenute

Nel prospetto che segue, invece, troviamo la voce **Erogazioni Tfr (fondo al 31/12)**.

Si tratta del caso di interruzione di un rapporto di lavoro dipendente iniziato in un esercizio antecedente all'esercizio in cui esso ha termine. In questo caso la liquidazione del Tfr avverrà in parte andando a "pescare" nel fondo accantonato e dall'altro andando ad erogare quanto maturato nel corso dell'anno in corso. Nell'esempio troviamo peraltro anche una quota di Tfr che, per scelta del dipendente, andrà versata ad un fondo pensione.

Liquidiamo le retribuzioni:

Liquidiamo i contributi:

Rileviamo la quota Tfr destinata a Fondo Pensione

Quindi si procede al pagamento delle retribuzioni, contributi e ritenute.

In questo caso le imposte da versare comprendono non solo le ritenute ordinarie mensili ma

anche le ritenute relative al Tfr e al conguaglio imposte del dipendente cessato (addizionali).

DICHIARAZIONI

Il nuovo quadro RW

di Federica Furlani

L'**art. 9 L. 97/2013**, recante le “*Disposizioni per l’adempimento degli obblighi derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione europea – Legge europea 2013*”, ha apportato alcune rilevanti modifiche al **D.L. 167/1990**, convertito, con modificazioni, dalla L. 227/1990 contenente la disciplina del cosiddetto “**monitoraggio fiscale**”.

In particolare le novità riguardano:

- la **revisione del regime sanzionatorio**;
- l'**eliminazione della soglia di 10.000€** di rilevanza al 31.12 degli investimenti/attività estere;
- la figura del “**titolare effettivo**” come soggetto interessato dal monitoraggio.

Secondo quanto indicato nel [**provvedimento dell’Agenzia delle Entrate 151663/2013**](#), le novità in materia di monitoraggio fiscale si applicano a partire dal periodo di imposta 2013: da qui è nata la necessità di concepire un **nuovo modulo RW** all’interno del modello Unico 2014 che consenta:

- di evidenziare i soggetti che secondo la disciplina introdotta dalla L. 97/2013 risultano i “**titolari effettivi**” degli **investimenti esteri**;
- di escludere gli adempimenti prima contenuti nelle sezione I e III, indicando soltanto **l’ammontare delle consistenze estere**;
- di **liquidare l’IVIE e l’IVAFE**.

Il nuovo RW del modello UNICO 2014 deve essere compilato, ai fini del monitoraggio fiscale, dalle **persone fisiche residenti in Italia che detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale** indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, in ogni caso, ai fini dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (IVAFE).

Tali soggetti devono indicare la consistenza degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta, indipendentemente dal valore complessivo degli stessi; questo **obbligo** sussiste **anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito e quindi anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta** (diversamente da prima quando la sezione II del “vecchio” modulo RW non andava

compilata in caso di disinvestimenti).

Rispetto alla disciplina precedente, **non è più previsto l'obbligo di monitoraggio con riferimento ai trasferimenti da, verso e sull'estero** effettuati con riferimento alle suddette attività.

Sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche **coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione** (esempio soggetto residente con delega al prelievo su un conto corrente estero , salvo non si tratti di mera delega ad operare per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società).

Anche con la nuova disciplina, resta fermo che il modulo RW **non deve essere compilato** per le **attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti**.

L'obbligo di monitoraggio non sussiste, inoltre per:

- le **persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano**, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati;
- i **contribuenti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi** con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa.

Tale esonero viene riconosciuto solo qualora l'attività lavorativa all'estero sia stata svolta in via continuativa per la maggior parte del periodo di imposta e a condizione che entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero, il lavoratore non detenga più le attività all'estero. Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, è tenuto ad indicare tutte le attività detenute all'estero durante l'intero periodo d'imposta.

Anche se il **contribuente risulta esonerato dal monitoraggio**, è in ogni caso tenuto alla compilazione della dichiarazione per l'indicazione dei redditi derivanti dalle attività estere di natura finanziaria o patrimoniale nonché del **modulo RW per il calcolo dell'IVIE e dell'IVAFE**.

Per quanto riguarda le **modalità di presentazione del modulo RW**, se il contribuente è obbligato alla presentazione del modello Unico PF 2014, esso deve essere presentato unitamente a detto modello.

Nei casi di esonero dalla dichiarazione dei redditi o qualora il contribuente abbia utilizzato il **mod. 730/2014**, il modulo RW deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti

per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello Unico PF 2014 Persone fisiche debitamente compilato (in tal caso il modulo RW costituisce un “quadro aggiuntivo” al modello 730).

ACCERTAMENTO

Esterovestiti ... Anzi ... Nudi

di Massimiliano Tasini

Non v'è chi non veda che una parte davvero importante delle risorse di cui gli organi di verifica (tributaria) dispongono sono destinati al **contrasto dell'evasione internazionale**. Fioccano gli **accertamenti** in materia di costi da Paesi black list, di rettifica di costi e di ricavi da transfer pricing, e, con una percentuale rilevante, da contrasto a **fenomeni di esterovestizione o di stabile organizzazione occulta**.

Il primo dato interessante è che le pronunce della giurisprudenza di legittimità e di merito su queste problematiche sono obiettivamente poche, il che suggerisce – ma è un dato da verificare – che **le parti in causa riescono a trovare “la quadra” a tavolino**, o che si tratti di istituti deflativi, o, a monte, che la “compliance” fra le parti abbia comunque portato buoni frutti (ed il legislatore, ma anche la prassi, qualche strumento lo ha approntato).

Se questo è vero, non è men vero però che la mancanza di una diffusa giurisprudenza rende **difficile la diagnosi** sull'eventuale buon esito di una **controversia** insorta con il fisco; e questo non è un bene per nessuno, poiché molti contribuenti, già duramente provati da una oramai endemica involuzione dell'economia reale spesso non sono in condizione di ragionare come in passato spesso hanno ragionato: e cioè, volendo evitare la lite, pagavano, seppure obtorto collo. Senza voler – anche in questo caso – peccare di eccessivo romanticismo, ci pare infatti che **il contribuente non dovrebbe “autotassarsi” più del dovuto**, ed allora conoscere il possibile esito di una controversia, a maggior ragione ai tempi d'oggi, di certo sarebbe un fattore decisivo.

Chissà che l'Ufficio del massimario della Suprema Corte non si senta di approcciare la questione.

Detto questo, si diceva sopra che molte controversie si radicano sull'esterovestizione e sull'esistenza di stabili organizzazioni occulte.

Rispetto a questo punto, ci pare intanto utile segnalare il **progressivo aumento delle pronunce** rese in sede penale, e tra queste quelle relative ai procedimenti di sequestro. Non può sfuggire che:

- da un lato, la giurisprudenza penale sempre più tende ad allinearsi a quella tributaria, ricorrendo all'uso di presunzioni che, ci sia permesso, talora superano la barriera

- dell'"oltre ragionevole dubbio" posto a presidio del sistema penale;
- dall'altro che dette presunzioni sembrano legittimare pienamente l'adozione di provvedimenti di sequestro ex art. 322 ter Cp, e di riflesso introducono un sostanziale blocco alla possibilità di aderire agli istituti deflativi, a tutto scapito dell'Erario.

Sotto altro profilo, è sempre più diffusa in giurisprudenza la tesi secondo cui il fenomeno della esterovestizione è null'altro che uno dei figli e figliastri del fenomeno dell'**abuso del diritto**, che però nel caso specifico assume una particolare conformazione; ed invero, per Cass. civ. Sez. V, 07-02-2013, n. 2869, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione di società, non è necessario accettare la sussistenza di **ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale**, bensì occorre verificare se il trasferimento in realtà vi è stato, o no, cioè se l'operazione sia meramente artificiosa.

Per la Suprema Corte, il criterio decisivo per individuare la residenza fiscale è dato dalla nozione di "**sede dell'amministrazione**", che, in quanto contrapposta alla "sede legale", deve ritenersi **coincidente** con quella di "**sede effettiva**" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente, e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

L'individuazione del luogo della "sede effettiva" richiede un'indagine esaurientemente motivata in relazione ai vari elementi indizianti, il cui onere della prova spetta agli Uffici.

Si può pertanto concludere sul punto, osservando che:

- da un lato trattasi di una **indagine di merito** rimessa alla valutazione degli organi giudicanti di primo e di secondo grado;
- dall'altro che occorrerà porre **grande attenzione alla governance** di società eventualmente costituite, magari in perfetta buona fede, all'estero, così da evitare fenomeni di eterogestione che disvelino realtà esterovestite.