

Edizione di venerdì 7 marzo 2014

DICHIARAZIONI

[Unico società di capitali – Novità del modello 2014](#)

di Luca Dal Prato

ENTI NON COMMERCIALI

[Non sono sufficienti le mere violazioni formali per fare perdere le agevolazioni ad una ASD](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

IVA

[Trasporti di beni in esportazione con doppio vettore in regime di non imponibilità Iva](#)

di Marco Peirola

CONTENZIOSO

[La residenza fiscale delle piattaforme on-line prevale la sede della direzione](#)

di Niccolò Di Bella

ACCERTAMENTO

[Pignoramento invalido se notificato ad un soggetto giuridico inesistente: il trust](#)

di Luigi Ferrajoli

VIAGGI E TEMPO LIBERO

[E le Ceneri sono arrivate](#)

di Chicco Rossi

DICHIARAZIONI

Unico società di capitali – Novità del modello 2014

di Luca Dal Prato

Le novità del Modello Unico Società di Capitali 2014, approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate [protocollo n. 2014/13942 del 31 gennaio 2014](#) hanno interessato, in particolare, i seguenti quadri:

- RF (*"Determinazione del reddito di impresa"*);
- RS (*"Prospetti vari"*);
- RQ (*"Imposte addizionali e sostitutive all'IRES e all'IRAP"*);
- TR (*"Trasferimento della residenza all'estero"* – nuovo Quadro);
- EC (*"Prospetto per il riallineamento dei valori civili e fiscali"* – Quadro abolito).

Nell'articolo che segue, si riassumono le principali modifiche rispetto al Modello Unico 2013 SC.

Quadro RF – Determinazione del reddito di impresa.

Crediti degli enti creditizi e finanziari

Il quadro RF ha subito alcune modifiche nelle istruzioni a seguito delle novità introdotte la legge di Stabilità 2014 al comma 3 dell'articolo **106 del Tuir**. Per gli **enti creditizi e finanziari**, infatti, le **svalutazioni e le perdite su crediti** verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo, diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso e assunte al netto delle rivalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono contabilizzate e nei quattro successivi. Le perdite su crediti realizzate mediante **cessione a titolo oneroso** sono deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono rilevate in bilancio. Con il nuovo comma 4, per gli enti creditizi e finanziari, nell'ammontare dei crediti rilevanti non si comprende più la rivalutazione delle operazioni "fuori bilancio". Le modifiche riguardano, oltre che il rigo **RF25** (variazioni in aumento) e il rigo **RF41** (variazioni in diminuzione) anche il un **nuovo prospetto dei crediti** nella sezione II del quadro RS.

RF25 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte		art. 105	1	2	3
			,00	,00	,00
RF41 Quote delle svalutazioni e delle perdite su crediti		(di cui c. 3, art. 106 del TUIR)	1	2	
			,00	,00	,00
Sez. II - Enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione					
(art. 106, comma 3, del Tuir)	RS55	Svalutazione su crediti	1	2	
			,00	,00	,00
	RS56	Perdite su crediti	1	2	
			,00	,00	,00
	RS57	Totale deducibile			,00

Deducibilità dell'IMU

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 del D.Lgs. 23/2011, come modificato dalla Legge di stabilità 2014, l'Imu relativa agli immobili strumentali è **deducibile** nella misura del **30%** per il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2013** e nella misura del **20%** dal periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2014**. Tra le altre variazioni in diminuzione, è quindi previsto il **codice "38"** per l'indicazione del 30% dell'Imu versata nel periodo d'imposta.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	7	8	9	10	11	12
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	13	14	15	16	17	18
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	19	20	21	22	23	24
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	25	26	27	28	29	30
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	31	32	33	34	35	36
	,00	,00	,00	,00	,00	,00
						37
						,00

Correzione di errori contabili

Nel modello Unico Sc 2014 è ora possibile correggere errori contabili, nati a seguito della **mancata imputazione di componenti negativi nel corretto esercizio di competenza**, ove la dichiarazione non sia più emendabile ai sensi del comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. 322/1998. I rigi interessati sono nel rigo RS201 e RS 202. Approfondimenti in merito sono illustrati nella circolare 31/2013.

Errori contabili		Data inizio periodo d'imposta		Data fine periodo d'imposta		Codice fiscale	
RS201		giorno	me	giorno	me	3	
		anno		anno			
RS202		Quadro		Modulo		Rigo	Colonna
		1	2	3	4	5	Importo Variato
							,00

Quadro RS – Prospetti vari

Comunicazione di minusvalenze, differenze negative e variazioni dei criteri di valutazione.

Le principali novità del quadro RS riguardano l'introduzione di **due nuovi prospetti**: uno per comunicare **minusvalenze** e differenze negative e uno per comunicare la variazione dei criteri di **valutazione**.

Con il modello Unico 2014 Società di Capitali è possibile comunicare:

- **minusvalenze** superiori a **cinque milioni di euro**, derivanti da cessioni di **partecipazioni** che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, realizzate, anche a seguito di più atti di disposizione. La comunicazione va indicata nel **rigo RS142** e, la norma di riferimento, è l'articolo 1, comma 4, del DL 209/2002.

Minusvalenze e differenze negative	RS142	N. atti di disposizione		Minusvalenze
		1	2	
				,00

- i dati e le notizie relativi alle **minusvalenze** e alle differenze negative di ammontare superiore a **cinquanta mila euro**, derivanti da operazioni su azioni o altri titoli **negoziati**, anche a seguito di più operazioni, in mercati regolamentati italiani o esteri. Il rigo di riferimento è il **RS143** e le norma di riferimento sono gli artt. 5-quinquies, comma 3, del DL 203/2005 e 109, comma 3-bis, del D.P.R. 917/1986.

RS143	N. atti di disposizione		Minusvalenze / Azioni	N. atti di disposizione		Minusvalenze/Altri titoli	Dividendi
	1	2		3	4		5
			,00			,00	,00

La seconda novità riguarda la comunicazione, nel rigo **RS144**, del **mutamento dei criteri di valutazione** adottati nei precedenti esercizi ai sensi dell'articolo 110, comma 6, del Tuir che, precedentemente, veniva assolto tramite una comunicazione agli uffici delle Entrate.

Variatione dei criteri di valutazione	RS144	
---------------------------------------	-------	--

Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche

Le spese relative a interventi su edifici destinati ad attività produttive, situati in **determinate zone sismiche**, sono agevolabili per un ammontare complessivo non superiore a 96 mila euro per unità immobiliare. L'agevolazione, che interviene con una **detraibilità del 65%**, ai sensi del D.L. 63/2013, va indicata nel quadro "Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche".

TD1	ALIQUOTA MEDIA	Aliquota media operazioni attive ¹ maggiore del 10%	% Aliquota media operazioni passive ²	%
TD2	X OPERAZIONI NON IMPONIBILI		Percentuale delle operazioni effettuate	66 %
TD3	BENI AMMORTIZZABILI			
TD4	SOGGETTI NON RESIDENTI			
TD5	OPERAZIONI NON SOGGETTE			

Risparmio energetico

La detrazione del 65% (ai sensi del D.L. 63/2013) sulle spese sostenute per il risparmio energetico è stata estesa, dalla legge di stabilità 2014, **fino al 31 dicembre 2014**: il quadro di Unico in cui indicare la detrazione è “Spese di riqualificazione energetica”.

Spese di riqualificazione energetica (Art. 1, commi da 344 a 348, legge 296/2006)	RS80	Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti	Anno			Totale spesa	Detrazione	Rate annuali		Rata n.	Importo rata
			1	2	3			4	5		
	RS80	Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti				,00	,00				,00
	RS81	Interventi su edifici esistenti, parti o unità immobiliari				,00	,00				,00
	RS82	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua				,00	,00				,00
	RS83	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale				,00	,00				,00
	RS84	Interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali				,00	,00				,00
	RS85	Totale									,00

Start-up

Il quadro RS ospita anche i dati relativi all'agevolazione fiscale sugli investimenti in start-up innovative, a vocazione sociale e ad **alto valore tecnologico in ambito energetico**. La normativa di riferimento è contenuta nel D.L. 18 ottobre 2012, n. 179 (c.d. “Decreto crescita bis”) pubblicato in Gazz. Uff. n. 245 del 19 ottobre 2012 S.O. n. 194/L a cui si fa riferimento. In particolare, le istruzioni al modello Unico illustrano che i commi da 4 a 8 dell'articolo 29, prevedono che per i periodi d'imposta 2013, 2014, 2015 e 2016 **non concorre alla formazione del reddito** dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, diversi da imprese start-up innovative, il **20 per cento della somma investita** nel capitale sociale di una o più start-up innovative direttamente ovvero per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio o altre società che investano prevalentemente in start-up innovative. Il **limite** massimo di **investimento** deducibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di **1.800.000 euro** e deve essere mantenuto per almeno **due anni**. L'eventuale **cessione**, anche

parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto, maggiorato degli interessi legali.

Investimenti in Start-up innovative	RS170	Codice fiscale				Investimento indiretto	Tipo start-up	Trasparenza	Investimento	Deduzione	
		1	2	3	4	5	6	7	8		
	RS171								,00	,00	
	RS172								,00	,00	
		Deduzione di periodo				Codice fiscale società trasparente				Eccedenza attribuita	Totale deducibile
	RS173	1	2	3	4	5	6	7	8		
		,00						,00	,00		
						Eccedenza IRES	Eccedenza società di comodo	Eccedenza addizionali IRES			
						,00	,00	,00			
	RS174	Detrazioni				Eccedenza IRES	Eccedenza società di comodo	Eccedenza addizionali IRES			
						,00	,00	,00			
						Investimenti in Start-up a vocazione sociale	Investimenti in Start-up innovative				
						,00	,00	,00			
						Eccedenza IRES	Eccedenza società di comodo	Eccedenza addizionali IRES			
						,00	,00	,00			

RN6	Reddito minimo		Reddito		Start-up		ACE		Reddito imponibile	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		,00		,00		,00		,00		,00

Zone franche urbane

Il quadro RS determina anche l'imposta relativa al reddito delle società che beneficiano delle agevolazioni fiscali per le Zone franche urbane. **L'importo massimo** dell'agevolazione spettante a ciascun beneficiario è reso noto con **provvedimento del ministero dello Sviluppo economico**. Come illustrato nella **circolare 39/2013**, è possibile beneficiare dell'agevolazione ove l'esercizio dell'attività svolta nella zona agevolata produca un **risultato positivo**, determinato secondo le regole del decreto attuativo. Per approfondimenti si rimanda all'articolo 1, comma 341, lettera a) legge 296/2006; all'allegato n. 1 del decreto interministeriale del 10 aprile 2013 e all'articolo 1, comma 319, legge 147/2013.

Zone franche urbane (ZFU)	RS180	Codice ZFU	N. periodo d'imposta	N. dipendenti assunti	Reddito ZFU	Reddito esente fruito	Perdita ricevuta	
		1	2	3	4	5	6	
					,00	,00	,00	
		Codice fiscale				Ammontare agevolazione	Agevolazione utilizzata per versamento acconti	Differenza (col. 9 - col. 8)
		7	8	9	10			
					,00	,00	,00	
	RS181	1	2	3	4	5	6	
					,00	,00	,00	
		7	8	9	10			
					,00	,00	,00	
	RS182	1	2	3	4	5	6	
					,00	,00	,00	
		7	8	9	10			
					,00	,00	,00	
	RS183	1	2	3	4	5	6	
					,00	,00	,00	
		7	8	9	10			
					,00	,00	,00	
	RS184	Totale reddito esente fruito				Totale agevolazione	Perdite	
		1	2	3	4	5	6	
					,00	,00	,00	

Partiti politici

Il quadro RS contiene anche i dati relativi alla **nuova detrazione** delle erogazioni liberali in denaro effettuate in favore dei partiti politici. Come illustrato nelle istruzioni, l'articolo 11, comma 6, del decreto-legge del 28 dicembre 2013, n. 149, consente alle società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, diversi dagli enti nei quali vi sia una partecipazione pubblica o i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, nonché dalle società ed enti che controllano, direttamente o indirettamente, tali soggetti, ovvero ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società o ente che controlla i soggetti medesimi, una **detrazione**, a decorrere dall'anno 2014, per un importo pari al **26 per cento dell'onere per le erogazioni liberali** in denaro effettuate in favore dei partiti politici per importi compresi tra 50 euro e 100.000 euro **fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta lorda**. La detrazione è consentita a condizione che il versamento delle erogazioni liberali sia eseguito **tramite banca** o ufficio postale, ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 o secondo ulteriori modalità idonee a garantire la tracciabilità dell'operazione e l'esatta identificazione del suo autore.

Erogazioni liberali in favore di partiti politici	RS156	Erogazioni	IRES	Addizionali IRES	Maggiorazione società di comodo	Detrazione
		1	(di cui 2	3	4	5
		.00	.00	.00	.00	.00

Quadro RQ – Imposte aggiuntive e sostitutive all'IRES e all'IRAP

Il quadro RQ contiene diverse novità, tra cui quelle in materia di:

- **“Robin Hood Tax”** introdotta con l'articolo 5, comma 1, del DL 69/2013;
- **enti creditizi e finanziari**, introdotta con l'articolo 2, comma 2, del DL 133/2013;
- **società che detengono quote di partecipazione al capitale della Banca d'Italia**, introdotta con l'articolo 1, comma 148, della Stabilità 2014 e del comma 6 dell'articolo 6 del DL 133/2013;
- **società titolari**, non aventi come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero utilizzatrici a titolo di locazione finanziaria, di **imbarcazioni e navi** da diporto che hanno effettuato, in forma occasionale, attività di **noleggio** delle predette unità.

Inoltre, il quadro RQ contiene la nuova sezione XVII che, come illustrato nelle relative istruzioni deve essere utilizzato dai soggetti che, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, lettera dd-bis), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, si avvalgono della facoltà di **rivalutare** le **partecipazioni** non negoziate in mercati regolamentati e di **terreni** edificabili e con destinazione agricola detenuti posseduti alla data del 1° gennaio 2013 (ai sensi del comma 473 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012 n. 228) o alla data del 1° gennaio 2014 (ai sensi del comma 156 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147).

SEZIONE XIX		Anno operazione	Tipo operazione	Soggetto subentrato	Differenza contabile	Avviamento	Marchi	Altre attività immateriali
		1	2	3	4	5	6	7
Imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni (art. 15, commi 10 bis e 10 ter, D.L. n. 185/2008)	RQ67				,00	,00	,00	,00
					Determinazione imponibile		Imposta	
					8	9	16%	10
					,00	,00	,00	,00
RQ68					,00	,00	,00	,00
					8	9	16%	10
					,00	,00	,00	,00
					Imposta codice 1		Imposta codice 2	
RQ69					1		2	
					,00		,00	

SEZIONE XXI-A		Importo	Aliquota	Imposta
		1		2
Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni	RQ71 Rivalutazione dei beni ammortizzabili	,00	16%	,00
	RQ72 Rivalutazione dei beni non ammortizzabili	,00	12%	,00
	RQ73 Rivalutazione delle partecipazioni	,00	12%	,00

SEZIONE XXI-B		Importo	Aliquota	Imposta
		1		2
Riconoscimento dei maggiori valori dei beni e delle partecipazioni	RQ74 Maggiori valori dei beni ammortizzabili	,00	16%	,00
	RQ75 Maggiori valori dei beni non ammortizzabili	,00	12%	,00
	RQ76 Maggiori valori delle partecipazioni	,00	12%	,00
	RQ77 Totale imposte		Rata	
			,00	,00

SEZIONE XXI-C		Importo	Aliquota	Imposta
		1		2
Affrancamento	RQ78 Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	,00	10%	,00
	RQ79 Imposta	Rata		,00

Quadro TR – Trasferimento della residenza all'estero

Con le modifiche introdotte con l'articolo 91 del DL 1/2012 e con il D.M. 2 agosto 2013, le società che trasferiscono la propria **residenza all'estero** possono sospendere la c.d. **"exit tax"** di cui all'articolo 166 del Tuir. Nel nuovo quadro TR del modello Unico Sc è possibile, quindi, optare per la **sospensione del versamento dell'imposta dovuta sulla plusvalenza** unitariamente determinata oppure per il versamento rateale dell'imposta. Il D.M. dispone che le **perdite** di esercizi precedenti non ancora utilizzate compensano prioritariamente il reddito dell'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia. L'eccedenza, unitamente all'eventuale perdita di periodo, compensa la plusvalenza che emerge a seguito del trasferimento della residenza.

Determinazione delle imposte		Plusvalenza unitaria	Plusvalenza sospensibile	
TR1		1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	
TR2		1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="Codice fiscale"/>
TR3		Totale 1 <input type="text" value="0,00"/>	Totale 2 <input type="text" value="0,00"/>	
TR4	Tipo 1 <input type="text"/>	Plusvalenza sospesa 2 <input type="text" value="0,00"/>	Imposta sospesa 3 <input type="text" value="0,00"/>	
TR5	Tipo 1 <input type="text"/>	Plusvalenza rateizzata 2 <input type="text" value="0,00"/>	Imposta rateizzata 3 <input type="text" value="0,00"/>	Rata 4 <input type="text" value="0,00"/>

Quadro EC – Prospetto per il riallineamento dei valori civili e fiscali

Infine, il quadro EC, che fino al 2012 conteneva i dati relativi al riallineamento dei valori civili e fiscali, è ora abrogato: le totalizzazioni residuali ivi contenute vanno ora esclusivamente indicate nel quadro RF.

RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI	Ammortamenti	Altre rettifiche	Accantonamenti
		1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
				4 <input type="text" value="0,00"/>

ENTI NON COMMERCIALI

Non sono sufficienti le mere violazioni formali per fare perdere le agevolazioni ad una ASD

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Le agevolazioni fiscali riconosciute dall'art. 148, comma 3, del TUIR alle associazioni sportive dilettantistiche in quanto enti non commerciali a carattere associativo, **non possono essere disconosciute per mere contestazioni relative ad inadempimenti di ordine squisitamente formale** ma occorre prova contraria da parte dell'amministrazione finanziaria in merito all'insussistenza in concreto delle condizioni per la realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente.

Quello appena riportato è il principio in virtù del quale la Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara, con la [sentenza 215 del 17 febbraio 2014](#), ha accolto il ricorso presentato da una associazione sportiva dilettantistica alla quale l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto la natura di ente non commerciale e il diritto all'utilizzo delle agevolazioni di cui all'art. 148, comma 3, TUIR oltre che del regime fiscale di cui alla legge n.398/91.

Sosteneva, infatti, l'ufficio che, in ragione della scarsa partecipazione dei soci alle assemblee nei cui **verbali mancavano l'indicazione del numero preciso dei presenti oltre che i nomi**, dall'utilizzo di **formule standard** per la redazione dei medesimi e in aggiunta dall'utilizzo di **modalità per la convocazione delle assemblee differenti rispetto a quanto previsto nello statuto**, l'associazione aveva di fatto violato le clausole previste al comma 8 del medesimo art. 148 cit. al fine di ottenere la legittima "decommercializzazione" dei corrispettivi specifici per le prestazioni di servizio rese ai propri soci con attività svolte in diretta attuazione dei propri scopi istituzionali.

La Commissione, invece, in virtù del minore formalismo invocato anche dalla medesima Agenzia delle Entrate con la [circolare n.9/E del 2013](#), afferma che *"la violazione degli obblighi statutari volti all'attuazione del principio di democraticità, può comportare la decadenza dalle agevolazioni fiscali ma **solo nel caso in cui non sia possibile dimostrare altrimenti la vera natura non profit dell'attività in concreto svolta [...] e l'effettiva sussistenza delle condizioni per la realizzazione delle finalità istituzionali**"*.

Il Collegio ritiene, poi, che le violazioni formali eccepite e sopra ricordate, non costituiscono elementi il cui riscontro comporti automaticamente la decadenza dai benefici fiscali quando, sulla base di una valutazione globale dell'operatività dell'associazione, risultino comunque

posti in essere **comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.**

Al fine di concretizzare quanto affermato i Giudici fanno, poi degli esempi riferendosi a fattispecie che con altissima frequenza vengono rincontrate negli accertamenti alle sportive: in relazione alla *“convocazione dell’assemblea dei soci attraverso l’affissione dell’avviso nei locali in cui si svolge l’attività sportiva [...] è sicuramente idonea a consentire la più vasta conoscenza e partecipazione rispetto ad una convocazione effettuata a mezzo posta o altro”,* e ancora, *“il fatto che negli anni oggetto di verifica le cariche associative siano state rivestite sempre dalle stesse persone può significare uno scarso impegno e disponibilità degli atri associati ma non può essere univocamente inteso come violazione del principio della libera eleggibilità degli organi amministrativi”.*

Del resto risulta provata l’effettività dell’attività sportiva svolta sulla base della copiosa documentazione in atti.

Da ultimo, ma non perché meno importante, la pronuncia chiarisce finalmente l’assoluta illegittimità del disconoscimento del beneficio della decommercializzazione dei proventi istituzionali solo a fronte dell’avvenuta violazione dell’obbligo di cui all’art. 25, comma 5, L. 133/99, il quale prevede come sanzione la perdita del diritto al regime forfettario di cui alla legge 398/91.

La Commissione, infatti, ritiene che **il mancato rispetto degli obblighi di tracciabilità** dei movimenti finanziari superiori ad euro 516,47 **determina la decadenza del trattamento agevolato in relazione ai proventi di natura esclusivamente commerciale** ma non incide in alcun modo sull’attività puramente istituzionale svolta dall’associazione e sull’applicabilità a questa del regime di cui all’art. 148 TUIR in quanto non fa venir meno sia la qualifica come ente non commerciale in generale che come associazione sportiva dilettantistica in particolare.

.

IVA

Trasporti di beni in esportazione con doppio vettore in regime di non imponibilità Iva

di **Marco Peirola**

Nella prassi operativa, può accadere che il trasporto internazionale di beni dall'Italia verso un Paese extra-UE sia eseguito ricorrendo a **due o più vettori**.

Ipotizziamo che i beni siano destinati in Svizzera e che, nell'“**ordine di ritiro merce**” inviato dallo spedizioniere al trasportatore, sia indicata non solo tale destinazione finale, ma anche che la merce deve essere **consegnata** in Italia **presso il magazzino dello spedizioniere**.

In pratica, quest'ultimo incarica il trasportatore di inviare i beni, per esempio, da Roma a Milano, ove gli stessi verranno trasportati in Svizzera da un secondo trasportatore incaricato dallo spedizioniere stesso.

Si pone allora il problema di capire se al **trasporto effettuato nel territorio italiano** sia applicabile il regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, il cui il n. 2) del primo comma richiama “i **trasporti relativi a beni in esportazione** (...)”.

Non v'è dubbio che il **secondo trasporto**, cioè quello reso allo spedizioniere dal secondo trasportatore, che invia i beni in Svizzera, benefici dell'agevolazione in esame.

Per il **primo trasporto**, invece, anch'esso reso allo spedizioniere, potrebbe escludersi la non imponibilità siccome **integralmente eseguito nel territorio nazionale nei confronti di un committente italiano**. A favore di questa conclusione, deporrebbe la considerazione che il trasporto internazionale è quello che ha origine o fine in un Paese extracomunitario (R.M. 31 ottobre 2000, n. 162/E).

Così riassunti i termini della questione, la **conferma della non imponibilità** anche per la **tratta interamente italiana** sembrerebbe desumersi dalla C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138, nella parte in cui precisa che, per i trasporti di beni di cui al citato art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, “il beneficio si rende applicabile anche nel caso in cui gli stessi vengano effettuati **da più vettori o da terzi sub-contraenti**”.

Tale conclusione, inoltre, sarebbe avvalorata dal tenore letterale dell'art. 9, comma 1, n. 1), del decreto IVA, dato che **solo per i trasporti di persone** è previsto che la non imponibilità si

applica quando i medesimi “*sono eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto*”. Ne consegue, secondo la richiamata circolare, che “se ai fini della esecuzione di tale contratto vengono posti in essere, da parte del vettore incaricato, altri rapporti contrattuali relativi a tratte nazionali, detti rapporti sono soggetti all’IVA”.

In definitiva, per i trasporti di beni, l’apertura concessa dall’Amministrazione finanziaria è la diretta conseguenza della **diversa formulazione della norma** per le due tipologie di trasporto e che, nel caso in disamina, appare ulteriormente giustificata dalla considerazione che, sul piano documentale, l’“ordine di ritiro merce” riporta la destinazione finale dei beni, sicché – in base alla **volontà delle parti** – anche il primo trasporto (Italia su Italia) è un “trasporto di beni in esportazione” ex art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972.

CONTENZIOSO

La residenza fiscale delle piattaforme on-line prevale la sede della direzione

di Niccolò Di Bella

Sebbene, anche di recente (si vedano gli [interventi del 21 e 27 febbraio](#) di Ennio Vial e Vita Pozzi, nonché l'interessante disamina di Massimiliano Tasini [datata 15 febbraio](#)) vi siano state occasioni per parlare del tema legato all'esteroinvestizione societaria e alle conseguenze che essa determina in ambito tributario – con particolare riferimento al contenzioso –, in questo articolo affrontiamo un caso degno di nota per il settore in cui opera la Società accertata.

Prima di entrare nei dettagli della questione, ricordiamo brevemente che per **esteroinvestizione** si intende la **fittizia localizzazione della residenza fiscale** di una società italiana all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello italiana, allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale. Trattasi di un tipico fenomeno di **abuso del diritto**, che rappresenta uno dei principi cardine del diritto tributario Europeo.

La vicenda trae origine da un'ordinanza di **sequestro preventivo** emessa dal GIP di Busto Arsizio su un c.c. bancario intestato ad una Società residente a Malta, ma titolare di una **piattaforma di gioco on line** regolarmente concessa con provvedimento governativo e di un servizio assistenza clienti ubicato nel territorio del nostro Stato.

Secondo l'accusa la Società, per il fatto di conseguire in Italia buona parte dei suoi profitti e per lo svolgimento nel nostro Paese del servizio di assistenza on-line alla clientela, sarebbe dovuta essere assoggettata al regime fiscale nazionale, in virtù della sussistenza di una **stabile organizzazione**.

Con **Sentenza n°1811 del 30.10.13** emessa della III Sez. penale della Corte di Cass., gli Ermellini hanno provveduto a dirimere la questione, non prima di aver ricordato in maniera alquanto chiara ed esaustiva i **criteri – ex art. 73 TUIR** – attraverso i quali è possibile determinare la residenza fiscale per le società di capitali e gli enti. Nel caso di specie giocano un ruolo determinante:

- **Il luogo di svolgimento delle attività di amministrazione e direzione della società;**
- **Ubicazione dei server.**

Entrambi vedevano come localizzazione effettiva (ed opportunamente documentata) lo Stato

di Malta, pertanto la Suprema Corte non ha potuto fare altro che annullare l'ordinanza di sequestro preventivo adducendo ad una serie di motivazioni, a nostro avviso più che condivisibili.

Oltre al passaggio in rassegna della normativa nazionale in materia di residenza fiscale, gli Ermellini mettono puntualmente in evidenza i **criteri delineati dal Modello OCSE**, il cui art. 4 vede nell'oggetto principale della Società non tanto un criterio formale, quanto un criterio "sostanziale", *"...che si allinea ai criteri di individuazione dell'**effective place of management and control** elaborati in ambito internazionale..."*; in un secondo passaggio, non mancano di rilevare l'erroneità dell'applicazione delle **norme internazionali contro le doppie imposizioni** da parte del Tribunale, considerando che *"...il Modello di Convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio adottato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) proprio per regolare a livello internazionale il fenomeno della c.d. doppia imposizione....stabilisce che la persona giuridica debba considerarsi residente solo...nello Stato in cui è localizzata la sede della direzione effettiva dell'ente..."*.

Pertanto, avendo Italia e Malta siglato nel 1981 l'accordo per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e prevenire le evasioni fiscali, in caso di **conflitto di imposizione tra i due paesi** è necessario applicare le norme pattizie, le quali prevedono – appunto – la prevalenza della sede in cui effettivamente e stabilmente la società ha la propria direzione.

Non resta altro che augurarci che i nostri giudici, nell'affrontare e dirimere le complesse questioni di fiscalità internazionale, prestino sempre più attenzione a quelle raccomandazioni emanate a livello internazionale, preziose per consentire di venire a capo di situazioni che presentano un elevato grado di complessità; complessità data anche (e soprattutto) dal livello di internazionalizzazione delle relazioni commerciali di un numero sempre più crescente di imprese.

ACCERTAMENTO

Pignoramento invalido se notificato ad un soggetto giuridico inesistente: il trust

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recentissima [sentenza n.307 del 25/2/2014](#) il Tribunale di Reggio Emilia ha statuito che il Giudice dell'Esecuzione può rilevare d'ufficio l'**invalidità** dell'atto di pignoramento, quando lo stesso venga posto in essere nei confronti di un soggetto giuridico inesistente, quale il trust.

Nel caso in esame il **creditore** procedente proponeva opposizione avverso l'ordinanza del 25.3.2013 emessa dal citato Tribunale, con la quale era stata rilevata d'ufficio l'invalidità del pignoramento notificato e trascritto nei confronti di un **trust** anziché nei confronti del proprio trustee.

In particolare, il creditore eccepiva che l'**irregolarità** dell'instaurazione della procedura esecutiva avrebbe dovuto essere rilevata dalle parti in causa e non già d'ufficio dal Giudice e che, comunque, non considerava sbagliato instaurare una procedura forzata nei confronti del trust, in quanto soggetto giuridico esistente.

Il Tribunale di Reggio Emilia, riprendendo le argomentazioni già dedotte dal medesimo organo giudicante con l'ordinanza del 25/3/2013, **rigettava** l'opposizione e concedeva termine per l'instaurazione del giudizio di merito, che si concludeva con la sentenza in esame n. 307/2014.

Preliminarmente il Giudice adito, con la sentenza menzionata, ha ritenuto che fosse "*precipuo compito del G.E. **verificare d'ufficio** che l'atto di pignoramento, il quale costituisce l'incipit del processo esecutivo, non fosse affetto da vizi tali da renderlo nullo o inidoneo al suo scopo, cioè quello di dare inizio alla procedura*".

Lo stesso estensore della decisione ha evidenziato che alcuni **elementi** di invalidità possono essere sanati in assenza di una tempestiva opposizione agli atti, ai sensi dell'art. 617 c.p.c. e, questi, secondo principi generali, non possono essere eccepiti d'ufficio; altri invece **sono rilevabili d'ufficio** o perché ciò è previsto dalla legge (tra i tanti, vedasi l'articolo 37 L. 183/2010), o perché principi di massima tutela del debitore lo impongono (in tema di impignorabilità parziale dei trattamenti pensionistici, cfr. sentenza n. 6548 del 22/3/2011 Corte di Cassazione), o perché si tratta di irregolarità particolarmente gravi (nullità dell'atto **di pignoramento** immobiliare privo della sottoscrizione del difensore, cfr. sentenza n. 6264 del 20/4/2012) o perché i vizi sono talmente gravi da rendere l'atto del tutto inidoneo allo scopo

per cui è prescritto (nel pignoramento presso terzi sia l'ingiunzione al debitore esecutato, ex articolo 492 c.p.c., sia l'intimazione rivolta al terzo, ex articolo 543 c.p.c., costituiscono **elementi essenziali** dell'atto e la loro mancanza implica l'inesistenza del pignoramento, cfr. sentenza n. 2473 del 30/1/2009).

Infatti al riguardo recentemente la Suprema Corte, a **Sezioni Unite**, ha statuito che: *“ove la possibilità di assumere la veste di parte faccia difetto, si è in presenza di un giudizio che, per l'inesistenza di uno dei soggetti del rapporto processuale che si vorrebbe instaurare, si rileva strutturalmente inidoneo a realizzare il proprio scopo: donde l'inammissibilità dell'atto che lo promuove”*.

Tale principio può trovare applicazione anche nell'ambito dell'espropriazione forzata, dato che anche quest'ultima si svolge in un **processo tra le parti necessarie**.

Il **trust** è dunque da considerarsi come un **soggetto giuridico inesistente**, non essendo ente autonomo che svolge la propria attività attraverso la persona fisica del trustee, ma piuttosto un semplice rapporto tra soggetti, così come emerge dall'articolo 2 della Convenzione dell'Aja, resa esecutiva in Italia con la L. 364/1989 che afferma: *“ai fini della presente Convenzione, per trust s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente – con atto tra vivi o mortis causa – qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un trustee nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato”*, e così come emerge anche dall'insegnamento della richiamata sentenza n. 28363 del 22/12/2011 della Corte di Cassazione, che ha rilevato che: *“il trust non è soggetto giuridico dotato di una propria personalità e il trustee è l'unico soggetto di riferimento: nei rapporti con i terzi interviene il trustee che non è il legale rappresentante del trust, ma colui che dispone del diritto”*.

In tale linea interpretativa si era precedentemente posta anche l'ordinanza datata 14.3.2011 dello stesso Tribunale di Reggio Emilia, che aveva stabilito che: *“contrariamente a quanto sostenuto dalla difesa opponente, il trust non è un ente autonomo a sé stante né può essere “entificato” e trattato alla stregua di una società”*.

Nel caso *de quo*, il **destinatario** dell'atto di pignoramento e della successiva trascrizione è stato il **trust**, soggetto inesistente.

Il Giudice quindi correttamente ha rilevato d'ufficio l'**invalidità** della instaurata procedura esecutiva e della successiva trascrizione, attività appunto eseguite nei confronti del trust invece che del trustee, unico dotato di soggettività giuridica.

VIAGGI E TEMPO LIBERO

E le Ceneri sono arrivate

di **Chicco Rossi**

La scorsa settimana parlavamo di **Carnevale** e di **gnocchi** e già siamo proiettati verso la chiusura dei bilanci e l'inizio della campagna dichiarativa.

Eh sì, perché due giorni fa era il **Mercoledì** delle **Ceneri**, il mercoledì precedente la prima domenica di **Quaresima** che introduce al periodo penitenziale in vista della **Pasqua** cristiana e del **lunedì dell'Angelo** quando andremo a fare una scampagnata con le **uova sode decorate**.

Ecco che allora, per trarre spunto in vista dell'impegno artistico che ci aspetta, si può andare, per avere qualche ispirazione a fare una bella gita a **Salisburgo** patrimonio dell'Unesco e città natale di un certo *Joannes Chrysostomus Wolfgangus Theophilus* **Mozart**.

A ben vedere Salisburgo ha dato i natali ad altri eccellenti personaggi quali il drammaturgo **Thomas Bernhard** ed è stata per un breve periodo la città del grande **Trap**.

Salisburgo è una splendida cittadina visitabile in una giornata, perfetta per gli amanti della musica classica, i golosi e i nostalgici del Natale ormai trascorso.

Passeggiare per le sue vie richiama a un tempo che fu, grazie alle insegne dei negozi in ferro battuto esposte all'esterno.

Il nome trae origine dall'economia che trainava la città: l'estrazione di sale dalle miniere di salgemma delle vicine montagne, collegate alla città dal fiume **Salzach**, infatti, *Salzburg* in tedesco significa **Castello del sale** e lo stesso fiume che attraversa la città ha un significato affine a **Via del sale**.

Salisburgo è diventata diocesi nel 739 per merito di quel **San Bonifacio** che ha dato il nome al paese del "**Bradisismo**".

Da non perdere è una visita alla **fortezza** di **Hohensalzburg**, di origine medievale che, in ragione della sua posizione, sulla cima del **Festungsberg**, permette una splendida panoramica sulla città. È la fortezza più grande ancora intatta d'Europa.

Scendendo nella vie cittadine, non si può non fare un passaggio per la **Getreidegasse** (il Vicolo delle Granaglie) dove si trova la casa natale di **Mozart** e a cui ogni estate viene dedicato il

Festival della musica, con appendice pasquale, occasione nella quale si possono ascoltare i capolavori del genio della musica (anche se Chicco Rossi ama di più l'austero Bach e si ritrova nel **Ludovico Van** amato anche da Alex) quali il Don Giovanni, Così fan tutte e Le nozze di Figaro.

E come non comprare il prodotto salisburghese per eccellenza, venduto in tutto il mondo, le **Mozartkugeln** di cui ce ne sono una varietà che va al di là delle ordinarie Viktor Schmidt, entrare nella **pasticceria Fürst** è come entrare in un mondo a noi sconosciuto a prova di temerari della dieta.

Passeggiando per la Getreidegasse ci si imbatte nel negozio dove i bambini restano incantati ma rappresentano anche una mina vagante visto che sembra di essere in una cristalleria: siamo tra le **uova di gallina decorate** per tutte le stagioni.

Visto che ci siamo possiamo anche fermarci da **Schneiders** per comprare un bell'impermeabile con termometro che misura la temperatura corporea annesso (Chicco ce l'ha in versione blu comprato nel suo negozio di fiducia a Napoli, strana la vita vero?).

A questo punto abbiamo due alternative: andiamo a fare acquisti per un brindisi regale o andiamo a visitare un posto il cui nome ha dato il titolo a un grande film di guerra?

Partiamo dalla seconda ipotesi: andiamo a **Kehlsteinhaus** il cui nome non dice niente, ma se scrivo Nido dell'aquila?

Nel 1939, in occasione del 50° compleanno di Hitler, su progetto dell'architetto Albert Speer, Martin Bormann, segretario personale del Führer e i membri del NSDAP (il Partito Nazionalsocialista Tedesco dei Lavoratori) fecero costruire l'edificio a un'altitudine di 1.834 metri, in modo tale da poter dominare tutta la Baviera e il Salisburghese. Allo chalet si accede a mezzo di un tunnel di 124 metri scavato nella roccia e dotato di un ascensore in bronzo, smeraldo e oro. Il tratto finale è ricoperto in marmo rosso di Carrara offerto indovinate da chi? Attualmente lo chalet è un ristorante senza pretese dove si può comunque mangiare un wurstel con del brezel, sorseggiando una buona birra (Zipfer?).

L'alternativa è quella del brindisi. Ma dove andremo mai? Nel tempio del **calice di cristallo da vino**: la **Riedel**.

Signori, si entra in un posto da capogiro dove servirebbe in Gps per riuscire ad orientarsi nell'offerta interminabile di forme di **calice**, pronte a soddisfare qualsiasi richiesta, a cui si aggiungono **decanter**, corsi di degustazione e tutto quanto ha a che fare con il mondo del vino che a noi piace tanto.

E per fare un prosit cosa scegliamo?

Ma un **Quarz** della **Cantina di Terlano**, un Sauvignon Blanc in purezza dal colore giallo

paglierino All'olfatto si evidenziano le classiche note fruttate di mango, papaya e pompelmo rosso abbinare agli aromi di erbe come il tè verde. Al palato presenta un sapore armonicamente pieno che diventa deciso e persistente nel retrogusto.

Avvisiamo gli utenti che purtroppo il vino va prenotato in anticipo (Chicco con un amico si è premunito e ne ha fatto una buona scorta).