

Edizione di giovedì 13 marzo 2014

PENALE TRIBUTARIO

[L'elusione codificata non ha rilevanza penale](#)

di Leda Rita Corrado

IVA

[La procedura di rimborso del credito IVA e le novità della C.M. 5/E/2014](#)

di Luca Mambrin

PATRIMONIO E TRUST

[Professionisti e trust: cosa possiamo fare per i nostri Clienti](#)

di Ennio Vial, Sergio Pellegrino

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Sempre deducibili gli omaggi autoprodotti se di valore normale inferiore a 50 euro](#)

di Luigi Scappini

ACCERTAMENTO

[Il rientro dei capitali e lo scambio di informazioni fra Stati](#)

di Nicola Fasano

BUSINESS ENGLISH

[Estimate of costs, offer, quote: come tradurre il "preventivo" in inglese?](#)

di Stefano Maffei

PENALE TRIBUTARIO

L'elusione codificata non ha rilevanza penale

di **Leda Rita Corrado**

Le vicende del c.d. “**Gruppo Mythos**” sono note. Operante a Milano fin dagli Anni Novanta, questa complessa organizzazione aveva ad oggetto lo svolgimento di “*attività finanziaria di compravendita di partecipazioni e predisposizione di prodotti fiscali per l'impresa*”. L'arresto di uno dei due soci per **corruzione** di funzionari tributari ha scoperchiato il vaso di Pandora: secondo la prospettazione accusatoria, il servizio offerto consisteva in realtà nella creazione di strutture societarie fittizie e nell'assistenza in operazioni inesistenti (*dividend washing, management fees* e finanziamenti) volte unicamente alla riduzione dei tributi dovuti dai clienti. I vertici del gruppo sono stati chiamati a rispondere di **associazione a delinquere** finalizzata alla realizzazione di **reati tributari** (artt. 2, 8 e 10 *quater*, d.lgs. n. 74 del 2000).

Tra i numerosi profili di interesse della [sentenza n. 36859 del 2013](#), merita particolare attenzione il passaggio in cui la Suprema Corte esclude che possano essere considerate elusive le operazioni di *dividend washing* collegate ad **utili inesistenti** (come ampiamente dimostrato – tra l'altro – dalla mancanza delle corrispondenti disponibilità finanziarie e dal tenore testuale dei messaggi di posta elettronica scambiati dagli imputati).

Nello svolgere le proprie argomentazioni, la Corte di Cassazione inserisce un **obiter dictum** (§ 3.3 del “considerato in diritto”) in cui, pur muovendo dalle medesime – e condivisibili – premesse già enunciate per il caso “Dolce & Gabbana” (sentenza n. 7739 del 2012), scivola verso l'opposta conclusione dell'**irrilevanza penale delle condotte elusive** non soltanto quando esse si pongano in contrasto con il principio generale di matrice pretoria dell'abuso del diritto (cfr. sentenze nn. 30055, 30056 e 30057 del 2008), ma anche qualora siano **osteggiate da una specifica disposizione legislativa** come l'art. 37 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973. Due sono gli argomenti che il Collegio tratteggia. In primo luogo si osserva che, in un ordinamento sanzionatorio conformato al rispetto del “*principio costituzionale di stretta **legalità** e del suo immediato corollario, che impone la **tassatività** delle fattispecie incriminatrici*”, “*per aversi sanzioni penali occorrono **previsioni esplicite**, indicative della volontà del legislatore di apprestare [...] la tutela di maggior rigore*”, non essendo sufficienti le disposizioni attribuiscono all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari indebiti. In secondo luogo si rileva che l'assenza di “*una norma da cui ricavare una immediata **equiparazione dell'elusione all'evasione**, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe*” (cfr. art. 35, d.l. n. 223 del 2006 e art. 24, comma 29, d.l. n. 98 del 2011), fa sì che sia “*tutt'altro che automatico*” l'allargamento all'elusione delle sanzioni penali espressamente previste per

l'evasione, specie alla luce delle modifiche al diritto penale tributario introdotte con il d.lgs. n. 74 del 2000.

La sentenza in commento non soltanto segna un punto di svolta nei principi enunciati dalla giurisprudenza di legittimità sulla questione della rilevanza penale delle condotte elusive (cfr. sentenze nn. 7739 del 2012 e 19100 del 2013), ma, qualificando come inesistenti le operazioni di *dividend washing* su utili "fantasma" (o "farlocchi", per usare una espressione gergale riportata in alcuni documenti in atti), pare anche superare un altro profilo critico dei precedenti richiamati. Sia nel caso "Dolce & Gabbana" (sentenza n. 7739 del 2012), sia nel caso "Raul Bova" (sentenza n. 19100 del 2013) ipotesi di **evasione** (esterovestizione nel primo, nel secondo interposizione) sono state impropriamente qualificate come fattispecie elusive: ricondurre tali casi nell'alveo della prima categoria consente di troncane il nodo gordiano dell'applicabilità delle sanzioni penali.

Il Giudice di legittimità è tanto fermo nelle proprie convinzioni da ritenere che non sussistano i presupposti né per investire le **Sezioni Unite** della questione della rilevanza penale delle condotte elusive – iniziativa sollecitata invece dal Pubblico Ministero – né per formulare un rinvio pregiudiziale alla **Corte di Giustizia** dell'Unione Europea o per esperire una azione finalizzata al risarcimento dei danni da **illecito comunitario** commesso dallo Stato italiano nell'esercizio della funzione giurisdizionale – come invece prospettato dalla difesa di uno degli imputati – per contrasto con l'orientamento della giurisprudenza europea secondo cui la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo (ad esempio, l'indebita detrazione dell'Iva assolta a monte) "*non deve condurre a una sanzione, per la quale sarebbe necessario un **fondamento normativo chiaro e univoco**, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'Iva assolta a monte*" (Corte di Giustizia UE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*, § 56 e Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, § 93).

IVA

La procedura di rimborso del credito IVA e le novità della C.M. 5/E/2014

di Luca Mambrin

I contribuenti **che presentano un credito Iva annuale**, in alternativa al suo utilizzo in compensazione orizzontale e/o verticale **possono chiederne il rimborso** all'atto di presentazione della dichiarazione annuale.

Si ricorda che **credito Iva** può essere chiesto a rimborso solo al verificarsi di **condizioni tassative**, disciplinate dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972; in particolare **il comma 3** stabilisce che è possibile richiedere il rimborso del credito Iva, se di **importo superiore ad € 2.582,28** al verificarsi di almeno uno dei seguenti requisiti:

- quando viene esercitata **esclusivamente o prevalentemente** attività che comportano **l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni**, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma;
- quando **vengono effettuate operazioni non imponibili** di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un **ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate**;
- limitatamente **all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili**, nonchè di beni e servizi per studi e ricerche;
- quando vengono effettuate prevalentemente **operazioni non soggette all'imposta** per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;
- quando il contribuente si trova nelle condizioni previste **dal terzo comma dell'articolo 17** (soggetti non residenti).

Al di fuori dei casi previsti e **senza limite minimo di importo** il contribuente anche può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale **in caso di cessazione dell'attività** e nel caso in cui **dalle dichiarazioni dei due anni precedenti** risultano eccedenze detraibili; in tal ultimo caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze.

In particolare **per la richiesta di rimborso IVA relativo all'anno 2013** è necessario innanzitutto compilare il rigo VX4 del modello Iva 2014 e presentare la dichiarazione Iva che:

- se presentata **in forma autonoma** può essere trasmessa in via telematica **dal 1 febbraio 2014 al 30 settembre 2014**;
- se presentata **in forma unificata** può essere trasmessa in via telematica dal **2 maggio al 30 settembre 2014** (nel qual caso la richiesta di rimborso deve essere effettuata tramite la compilazione del rigo RX64).

L'articolo 38-bis del D.P.R. 633/1972 prevede che i rimborsi siano erogati **al contribuente** che presta, contestualmente alla presentazione della domanda e per una durata pari a tre anni dalla data di erogazione del rimborso, una **garanzia** sotto forma di:

- **cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato**, al valore di borsa;
- **fideiussione rilasciata** da un' azienda o **istituto di credito**, comprese le casse rurali e artigiane o da una impresa commerciale che a giudizio dell' Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità;
- **polizza fideiussoria** rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione.

La presentazione della garanzia non è necessaria nel caso di:

- **rimborsi di modesto importo** (non superiori ad € 5.164,57);
- **rimborso ridotto rispetto ai versamenti in conto fiscale** (importo non superiore al 10% del totale dei versamenti eseguiti sul conto fiscale nei due anni precedenti la data della richiesta, compresi i versamenti eseguiti mediante compensazione ed esclusi quelli conseguenti ad iscrizione a ruolo, dedotti i rimborsi già erogati);
- **imprese virtuose** (che soddisfano le condizioni di affidabilità e solvibilità indicate nell'art. 38 bis comma 7 del D.P.R. 633/1972);
- **rimborsi delle procedure fallimentari** (non superiori ad € 258.228,40);
- **fondi comuni di investimento immobiliare** di cui all'art. 8 del D.L. 351/2001.

In merito **alle tempistiche di erogazione dei rimborsi** l'Agenzia delle entrate con la [C.M. 5/E/2014](#) ha illustrato **gli indirizzi operativi e le linee guida** per una razionalizzazione delle attività istruttorie dei rimborsi IVA, richiesti sia con la dichiarazione annuale che con il modello IVA TR, indirizzi operativi che dovranno essere adottati dagli uffici al fine di accelerare le tempistiche dei rimborsi con lo scopo di liberare risorse necessarie per contribuire al "*superamento del difficile momento congiunturale*". La **tempestiva liquidazione** dei crediti vantati nei confronti delle amministrazioni pubbliche ha rappresentato nell'ultimo anno un obiettivo prioritario perseguito attraverso "*mirati interventi normativi e concrete azioni amministrative*"; il D.L. 35/2013 infatti ha, tra le altre misure, introdotto alcune disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, nella considerazione che "*la disponibilità di liquidità rappresenta una delle condizioni necessarie per aumentare i piani di investimento e per migliorare le condizioni della gestione ordinaria, oltre che per limitare il fenomeno di chiusura delle attività produttive*".

In particolare **l'art. 5, comma 7 del citato D.L. 35/2013** in riferimento ai **crediti di natura fiscale**, ha previsto un considerevole incremento delle risorse finanziarie disponibili per

l'effettuazione dei rimborsi delle imposte per un importo complessivo non superiore a 2.500 milioni di euro per l'anno 2013 e 4.000 milioni per l'anno 2014.

Vengono **quindi introdotte importanti novità** per **le procedure da seguire** per la lavorazione dei rimborsi:

1. l'elaborazione automatizzata di una proposta **del livello di rischio (risk score)** per ogni richiesta di rimborso presentata;
2. **la standardizzazione** e la **riduzione dei documenti** da richiedere al contribuente;
3. la **graduazione dell'attività di controllo** preliminare al pagamento del rimborso in relazione al livello di rischio.

L'**attività istruttoria** degli uffici sulle richieste di rimborso relative all'IVA deve basarsi **sul livello di rischio (risk score)** proposto dall'applicazione informatica denominata **"Analisi del rischio IVA"**: tale applicazione reperisce le informazioni già disponibili nel sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate e consente agli uffici di rettificare il livello di rischio proposto sulla base di elementi informativi non rilevabili automaticamente.

I **parametri** predefiniti per **la determinazione del livello di rischio** sono:

- **continuità aziendale;**
- **tipologia di attività svolta;**
- **natura giuridica del contribuente;**
- **regolarità delle dichiarazioni e dei versamenti in un arco temporale definito;**
- **assenza di accertamenti e verifiche in un arco temporale definito;**
- **assenza di carichi pendenti;**
- **coerenza degli importi richiesti a rimborso e dei presupposti in un arco temporale definito;**
- **assenza di frodi e violazioni penali tributarie;**
- **"conoscenza" del soggetto da parte dell'uffici.**

Una volta definito il **livello di rischio** per ciascuna istanza di rimborso presentata (**collocandola in classi di rischio alto, medio o basso**) l'attività istruttoria sul rimborso viene diversificata, con particolare riguardo alla **documentazione da richiedere al contribuente** e alla tempistica delle verifiche rispetto alla fase di pagamento del rimborso stesso: nei confronti dei contribuenti cui risulta attribuito un **livello più elevato di rischio** saranno **effettuati controlli più stringenti**, mentre saranno **meno stringenti** i controlli effettuati nei confronti dei soggetti cui è **attribuito un più basso livello di rischio**, velocizzando quindi la procedura di liquidazione del rimborso.

Infine l'agenzia precisa che rimane comunque fermo, il principio della **liquidazione dei rimborsi** secondo **l'ordine cronologico di presentazione delle istanze**, secondo quanto disposto dall'articolo 7-bis del D.L. 547/1994, e che tali **nuove procedure di analisi del rischio** non verranno applicate ai rimborsi richiesti dalle imprese di più rilevante dimensione, in quanto già destinatarie dell'attività di "tutoraggio" di cui all'art. 27 del D.L. 185/2008.

PATRIMONIO E TRUST

Professionisti e trust: cosa possiamo fare per i nostri Clienti

di **Ennio Vial, Sergio Pellegrino**

Nell'[editoriale di lunedì](#) abbiamo evidenziato come, almeno secondo la nostra valutazione, il **trust** possa rappresentare un'**interessante opportunità professionale per la nostra categoria** (e non soltanto appannaggio di avvocati e notai).

Qualcuno dei Colleghi ci ha scritto dicendo che sono anche loro “stufi” di gestire contabilità e adempimenti fiscali, ma di quello “vivono”, avendo un “piccolo” studio e una clientela “normale” e quindi implicitamente (e speriamo noi bonariamente) rimproverandoci di non ravvisare come quello del *trust* sia un argomento di nicchia.

Ci permettiamo di **dissentire da questa valutazione** e cerchiamo di spiegarne anche le **motivazioni**.

La considerazione più immediata da fare è che **tutti i clienti, grandi o piccoli che siano**, sono accomunati da un'**esigenza comune**: quella di gestire al meglio il proprio patrimonio, di proteggere la loro “ricchezza”, di pianificare un ordinato passaggio generazionale. Anzi, paradossalmente, **più piccolo è il patrimonio, più questo è esposto, e maggiormente avvertita sarà un'esigenza di questo tipo**.

Non c'è quindi professionista che potenzialmente **non si debba considerare interessato al tema**, che non vuol dire che ne debba necessariamente diventare esperto, ma che quantomeno deve possederne i rudimenti in modo da poter fornire al proprio cliente quell'assistenza “di base” così importante per supportarne le scelte: è di lui che il cliente si fida e per questo terrà in grande considerazione le sue valutazioni.

Per svolgere al meglio il proprio compito, il **professionista di fiducia** dovrà confrontarsi con il cliente per capire quali siano le sue esigenze, le sue problematiche, quello che potremmo definire il suo “**programma di vita**”: le **conoscenze tecniche**, che pur, evidentemente, sono fondamentali, si affiancano a questo ruolo, che potremmo definire di **natura fiduciaria**, e che è la base della costruzione di un “**buon**” *trust*, ossia di un **trust utile** per chi lo istituisce e per i suoi beneficiari.

Abbiamo già evidenziato nel precedente contributo come in questa fase il professionista debba considerare in modo adeguato le **implicazioni psicologiche**, non banali, del percorso intrapreso dal proprio cliente: nei momenti in cui non vi sono all'orizzonte particolari

problemi, infatti, la segregazione del patrimonio “*fa paura*” (salvo essere invece anelata quando questi malauguratamente si manifestano, ma è ormai troppo tardi per intervenire).

Soltanto una volta fatta questa analisi e comprese le **reali esigenze** del proprio cliente, il professionista si potrà quindi concentrare sulla **redazione dell'atto istitutivo**, con l'obiettivo, non semplice, di **tradurre nelle clausole dell'atto i desiderata** del cliente.

Il compito non è certo di poco conto perché quell'atto dovrà **regolamentare la gestione del patrimonio e dei suoi frutti** durante la vita del *trust*, delineare gli **ambiti di intervento** delle varie figure coinvolte – dai disponenti al *trustee*, dal guardiano ai beneficiari -, stabilire cosa accadrà al momento di **devoluzione del patrimonio** quando si verifica la fine del *trust*.

Sarà naturalmente fondamentale la **valutazione delle implicazioni fiscali** in ogni fase della vita del *trust*: la tassazione al momento iniziale di disposizione dei beni, l'imposizione dei redditi prodotti dal *trust*, quella al momento di attribuzione del patrimonio ai beneficiari.

Una volta istituito il *trust*, l'attività del professionista di fiducia del cliente **non si esaurisce**, anzi.

Molto spesso il professionista di fiducia del cliente sarà chiamato a svolgere il **ruolo di guardiano**.

Come **trustee** verrà infatti magari individuata una *trust company* o un altro professionista che con maggiore abitudine ricopre incarichi di questo tipo, ma il **professionista di fiducia** del cliente avrà il compito, non meno importante, di “vigilare” sulla gestione del *trust* e di esercitare il controllo sull'attività del *trustee*, contribuendo a prendere le decisioni più importanti (ossia quelle per le quali l'atto istitutivo ha previsto il suo coinvolgimento “attivo”).

Potrà capitare però anche che il cliente voglia assolutamente che rivesta direttamente il **ruolo di trustee**, proprio in virtù del consolidato rapporto fiduciario esistente.

In questa veste il professionista dovrà gestire il patrimonio disposto in *trust*, coordinarsi con l'eventuale guardiano, relazionarsi, se del caso, con i beneficiari, così come con i terzi: **un ruolo dunque non dissimile da quello di un amministratore**.

Ci sono poi gli **adempimenti amministrativi e tributari** del *trust*, che potranno essere, come è naturale, gestiti dallo studio.

Insomma, le **cose da fare sono molte** e per una **vasta platea di clienti** potenzialmente interessati ... a partire da noi stessi ... **non dimentichiamoci che il trust è un'opzione da considerare con attenzione per gestire e tutelare al meglio anche il nostro patrimonio**.

Di questo e molto altro parleremo nello Special Event dedicato al trust che si terrà a Bologna il prossimo 21 e 22 marzo. Per info e iscrizioni www.euroconference.it



Special Event

TRUST 2014

Incontro operativo finalizzato a illustrare i molteplici utilizzi del trust, i vantaggi per i Clienti, le opportunità per il Professionista. Tutto attraverso l'analisi di casi reali e atti istitutivi di trust.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sempre deducibili gli omaggi autoprodotti se di valore normale inferiore a 50 euro

di **Luigi Scappini**

L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 27/E](#) di ieri è tornata sul tema delle **spese di rappresentanza** e ha affermato come siano sempre **deducibili** dal **reddito di impresa**, ai sensi dell'articolo 108, comma 2 Tuir, gli **omaggi** autoprodotti il cui valore normale, ai sensi dell'articolo 9 sempre Tuir, sia **inferiore** ai **50 euro**.

Ma andiamo per gradi.

L'articolo 108, comma 2 Tuir prevede che *“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*.

Precedentemente, fino a tutto il periodo di imposta **2007**, le spese di rappresentanza erano deducibili nella misura di 1/3 del loro ammontare, per **quote costanti** nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. La modifica è avvenuta a mezzo dell'articolo 1, co.33, lett.p) della L. n. 244/07 (Finanziaria per il 2008) che, come anticipato, ha introdotto un regime di **deducibilità integrale** delle suddette spese, al ricorrere di determinate **condizioni** previste dall'art.108, co.2 del Tuir. La norma testé richiamata deve essere letta in stretta connessione con il **decreto ministeriale** del **16 novembre 2008**, con cui è stata data **attuazione** alla disciplina in oggetto e che offre una **definizione** di **spese di rappresentanza** e fissa il **limite percentuale** entro cui le stesse sono **deducibili**, delimitando in tal modo i concetti di inerenza e congruità per tale fattispecie.

Si considerano spese di rappresentanza quelle che rivestono il carattere della **gratuità**.

In particolare, come peraltro richiamato nelle premesse della risoluzione da parte della stessa Agenzia delle Entrate, si possono considerare come tali le spese:

- relative all'organizzazione, diretta o indiretta, di viaggi di tipo turistico in occasione dei quali è svolta attività a carattere promozionale dei beni o servizi che costituiscono

oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;

- sostenute per eventi a carattere conviviale, in occasione di ricorrenze aziendali, come anniversari o centenari, o festività, nazionali o religiose;
- sostenute per intrattenimenti in occasione della inaugurazione di nuove sedi dell'impresa ovvero di nuovi uffici o stabilimenti;
- sostenute per eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi prodotti dall'impresa;

e ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti lettere ma che, comunque, si qualifichi funzionalmente per essere idonea, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali.

Una volta che le spese sono caratterizzate dalla gratuità e dello scopo per le quali sono sostenute, è necessario indagare la loro **inerenza**, infatti, non tutte le spese possono essere giustificate.

Si considerano **inerenti** le spese **sostenute e documentate** finalizzate ad **erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi** per finalità **promozionali** o di **pubbliche relazioni** *“il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore”*.

Ecco che allora il Legislatore, ha individuato un parametro che non può essere soggetto a particolari contestazioni come nel passato quando, al contrario, era lasciata libera facoltà agli Uffici di indagare in merito alla congruità o, per utilizzare un termine tanto caro alla giurisprudenza, **economicità** o meno della spesa sostenuta.

Sono **congrue** e quindi deducibili le spese sostenute nel **limite**:

1. dell'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
2. dello 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
3. dello 0,1 % dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Tuttavia, *“sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro”*, non interferendo, tra l'altro, tali spese, con il limite sopra individuato.

Proprio questo limite, individuato in 50 euro, è stato l'innescò dell'interpello.

Nello specifico, l'istante chiedeva il corretto significato da attribuire all'inciso “valore” nell'ipotesi in cui oggetto di spesa siano beni la cui produzione e commercializzazione è oggetto dell'attività propria dell'impresa.

L'Agenzia delle Entrate, aderendo all'interpretazione proposta dall'interpellante ha precisato come con la locuzione “**valore**” in luogo di quella di “costo”, il Legislatore abbia voluto riferirsi al valore normale dei beni, ai sensi dell'**articolo 9 del Tuir**.

In conclusione, per i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è diretta l'attività di impresa, (auto)prodotti dalla società o commissionati a lavoratori esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita, il valore di mercato rileva esclusivamente al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata. Nel caso in cui tale valore normale sia superiore al limite di euro 50, a prescindere dal costo sostenuto per l'autoproduzione, tale spesa rientrerà nel calcolo del *plafond* di deducibilità.

Ne deriva, di converso, che nel caso opposto in cui il valore normale dell'omaggio sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della deduzione integrale.

ACCERTAMENTO

Il rientro dei capitali e lo scambio di informazioni fra Stati

di **Nicola Fasano**

Il Governo ha deciso di **stralciare** le norme contenute nel d.l. 4/2014 in materia di “voluntary disclosure” (che non saranno pertanto oggetto di conversione entro la fine di marzo) per approntare una proposta di legge, parrebbe entro fine maggio, che, partendo dal precedente testo normativa potrebbe raccogliere, almeno in parte, i suggerimenti provenienti dagli operatori, tesi ad **allargare la copertura penale della regolarizzazione, alleggerire** professionisti e intermediari delle incombenze in ambito di controlli **antiriciclaggio** e di responsabilità penali connesse con la sanatoria, rendere più **semplice e appetibile la procedura**, anche dal punto di vista dei costi in via generale (si parla di un'imposta a forfait fra il 18 e il 25%), o quanto meno per i capitali meno cospicui.

In attesa che vengano sciolti i diversi nodi, è opportuno evidenziare come la procedura per il rientro dei capitali, a prescindere da come sarà definitivamente approvata, va valutata attentamente, in quanto potrebbe essere davvero **l'ultima occasione** per regolarizzare i fondi illecitamente detenuti all'estero, prima che l'amministrazione finanziaria **abbia a disposizione le evidenze** dei conti e degli investimenti esteri direttamente dalle autorità fiscali degli Stati in cui sono custoditi.

Nel giro di qualche anno, infatti, verrà notevolmente potenziato il c.d. “**scambio di informazioni**” fra le amministrazioni fiscali dei vari Paesi, implementato sia **su iniziativa dell'Italia**, che sta stipulando sempre più convenzioni a ciò finalizzate anche con Stati c.d. “offshore”, che sulla spinta proveniente a livello internazionale **dall'Unione europea e dall'Ocse**.

Lo scambio di informazioni può essere:

- **a richiesta**, quando l'autorità fiscale dello Stato A chiede notizie allo Stato B relativamente ad uno o più contribuenti oggetto di controllo;
- **spontaneo**, quando l'autorità fiscale dello Stato B constata un evento al proprio interno, che riguarda un contribuente dello Stato A, e ritiene che le informazioni di cui è in possesso **possano interessare** l'autorità fiscale dello Stato A (per es. richiesta di rimborsi, controlli su soggetti che si rivelano interposti o nell'ambito di frodi ecc.);
- **automatico**, quando l'autorità fiscale di uno Stato comunica in modo **sistematico** determinate informazioni relative a tutti i contribuenti di ciascuno degli altri Stati. Si tratta, ovviamente, del mezzo più efficace per contrastare fenomeni di evasione

internazionale.

Le varie tipologie di scambio di informazioni, e le relative modalità applicative, sono disciplinate da accordi (bilaterali o multilaterali) internazionali che, in qualche caso, possono anche sovrapporsi.

Con alcuni **Paesi non trasparenti** (Bermuda, Isole Cayman, Isole Cook, Isole di Man, Gibilterra, Guernsey, Jersey), l'Italia ha **già firmato convenzioni per lo scambio di informazioni** (in genere a richiesta o spontanei), ora in attesa di ratifica.

Così come nella gran parte delle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** stipulate dall'Italia è contenuta l'apposita clausola (formulata sulla base **dell'art. 26 del Modello Ocse**, recentemente aggiornato in modo **più incisivo**) che disciplina lo scambio di informazioni, anche se spesso ridotta a mera "dichiarazione di intento", in assenza di ulteriori accordi attuativi (tanto che sono stati stipulati accordi ulteriori per lo scambio di informazioni anche con Paesi con cui c'era già la Convenzione contro le doppie imposizioni e la specifica clausola).

In ambito **europeo**, il punto di riferimento è rappresentato dalla **Direttiva 2011/16/UE** che riguarda **tutte le imposte** (ad eccezione dell'Iva per cui vigono disposizioni peculiari e dei contributi previdenziali) e prevede le tre tipologie di scambio di informazioni. La disposizione focale è quella dettata **dall'art. 8**, riguardante lo **scambio automatico**, ai sensi del quale l'autorità competente deve comunicare all'autorità competente di qualsiasi Stato membro (entro 6 mesi dalla fine del periodo di imposta), le informazioni disponibili sui periodi di imposta **a partire dal 1° gennaio 2014**, riguardanti i residenti in quest'ultimo Stato membro, sulle seguenti categorie di reddito e capitale: **redditi da lavoro, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita** non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione europea sullo scambio di informazioni e misure analoghe, **pensioni, proprietà e redditi immobiliari**.

Lo stesso art. 8 prevede che lo scambio di informazioni automatico potrà essere esteso, **a partire dal 2017** (ma la Commissione europea ha proposto l'anticipazione già al 2014) ad ulteriori categorie reddituali ed in particolare a **dividendi, plusvalenze, royalties**.

La Direttiva, per essere pienamente operativa, deve essere recepita dai singoli Stati (l'Italia **ha appena approvato**, lo scorso 28 Febbraio 2014, il decreto legislativo per darvi attuazione). Per l'aspetto specifico dello scambio automatico i provvedimenti di recepimento saranno adottati **a partire dall'1.1.2015** (art. 29).

Su scala mondiale, poi va segnalata la **Convenzione multilaterale sull'assistenza reciproca in materia fiscale**, sottoscritta da 64 Stati. La Convenzione è entrata in vigore il 1° aprile 1995, ed è aperta all'adesione di nuovi Stati. Fra le **adesioni più recenti** si segnalano quelle di: **Svizzera, Andorra, Liechtenstein e San Marino**. A questi si aggiunge **Monaco**, che ha già sottoscritto una lettera di intenti per l'adesione.

La Convenzione prevede le tre tipologie dello scambio di informazioni. Lo scambio automatico può essere attivato **su base bilaterale o plurilaterale** in base a **specifici accordi** tra i singoli Stati. Copre anche l'Iva e i contributi previdenziali

Alcuni Stati poi, si stanno attivando per attuare lo **scambio automatico di informazioni in relazione a specifiche ipotesi** e categorie reddituali, come per es. nel caso del c.d. **"FATCA"** lanciato dagli USA (cui ha aderito anche l'Italia) e raccolto nel progetto pilota tra 5 paesi UE (Francia, Germania, Italia, Regno Unito e Spagna) che hanno ad oggetto lo scambio automatico di informazioni bancarie e relativi interessi.

Se a tutto questo aggiungiamo **l'enorme mole di dati a disposizione dell'Agenzia delle entrate** (fra cui spiccano **saldi e movimentazioni complessive** dei rapporti finanziari dal 2011 in avanti, e le **informazioni registrate per l'antiriciclaggio** che saranno trasmesse dagli intermediari finanziari) nonché i **poteri di controllo** sempre più incisivi (da ultimo, con la legge 97/2013, anche **richieste mirate a intermediari finanziari e professionisti per le operazioni con l'estero** poste in essere dai clienti), ecco che la "voluntary", a prescindere dal suo costo, potrebbe essere davvero un appuntamento da non perdere.

BUSINESS ENGLISH

Estimate of costs, offer, quote: come tradurre il "preventivo" in inglese?

di **Stefano Maffei**

Capita sempre più spesso al commercialista italiano di ricevere richieste di **preventivo da clienti o colleghi stranieri**, interessati a servizi di consulenza contabile o fiscale, oppure a costituire società in Italia. Occorre perciò chiedersi quale sia la traduzione più corretta per il termine "preventivo".

Io suggerisco *estimate of costs*, espressione che non lascia dubbi rispetto al fatto che si tratti di una stima, ossia di una previsione suscettibile di variazioni laddove l'incarico al professionista subisca modifiche nel corso del rapporto di servizio. Un'alternativa ancor più sofisticata è *estimate of fees and costs*, espressione che prefigura come il preventivo in questione contenga una lista tanto di compensi (*fees*) che di costi vivi (spese di viaggio). Dal lato del cliente, peraltro, sempre di costi si tratta e quindi *estimate of costs* è più immediato e comunque corretto.

Al termine di una e-mail che specifichi i servizi richiesti, un avveduto cliente straniero potrebbe dunque scrivervi: "*Could you kindly send me your estimate of costs for the service described above?*". Non ci resterà che produrre un preventivo, allegarlo alla risposta e inserire in calce la frase "*Please find attached my estimate of costs*" oppure "*Please find enclosed my estimate of costs*".

I clienti più zelanti potrebbero insistere per ottenere una *itemized estimate of costs*, ossia un preventivo dettagliato, distinto per attività o per singole voci di spesa (*items*). In quel caso, taluni compensi potrebbero essere imputati su base oraria (*hourly rate*) e altri tramite una *flat rate*. Ecco alcuni *items* da includere in un preventivo ad un cliente straniero:

- *Drafting of distribution agreement between Società s.r.l. and Company Ltd (1500€ – flat rate);*
- *Meeting with client (4 hours – 150€ per hour);*
- *Accommodation and travel costs (parking at airport, airfare, taxi, hotel, meals, etc..).*

In italiano, però, il termine "preventivo" ha una duplice valenza.

Attenzione a distinguere "fare un preventivo" per un cliente (da tradursi appunto con *to*

make/produce an estimate of costs) da 'mettere a preventivo' una spesa. Quest'ultima espressione si riferisce alla pianificazione di una spesa per un efficace controllo di gestione e va tradotta con il verbo *to budget*. Così, ad esempio, il professionista che si accinga all'acquisto di un portatile dirà *I budgeted €750 for the purchase of a new laptop computer* mentre, in relazione ad un'azienda, capiterà di scrivere che *The managing director budgeted €25,000 for the purchase of a new company car*.

Passiamo ora brevemente ad alcune alternative con riferimento al 'preventivo' al cliente.

Non è sbagliato utilizzare i sostantivi *offer* e *quotation* (o l'informale *quote*), che letteralmente indicano statuizioni dirette ad un cliente o consumatore sul valore/prezzo di un determinato servizio. Ma *to quote* è più frequentemente utilizzato come verbo e così, nel caso di un servizio idraulico è corretto affermare che *The plumber quoted me €300 for installing a new shower*, mentre con riferimento al mercato azionario *Several football clubs are now quoted on the Stock Exchange*. Quando vogliamo conoscere il prezzo di prodotti – invece che di servizi – è meglio chiedere direttamente il prezzo o la *price list*.

Tenete tuttavia presente che *quotation* (o *quote*) hanno come significato principale quello di 'citazione' (con riferimento a proverbi o frasi famose di scrittori, poeti, politici). Così, è corretto scrivere che *The book begins with a quotation from Goethe* mentre *"I have a dream" is the most quoted phrase of Martin Luther King*.

Per spunti e terminologia sull'inglese commerciale visitate il sito www.eflit.it