



Edizione di martedì 15 aprile 2014

ADEMPIIMENTI

[La comunicazione dei beni concessi in godimento ai soci](#)

di Federica Furlani

ADEMPIIMENTI

[Scade il 30 aprile la comunicazione delle SSP](#)

di Luigi Scappini

ACCERTAMENTO

[Raddoppio dei termini: la CTR Lombardia "attua" la Delega Fiscale](#)

di Giancarlo Falco

ACCERTAMENTO

[Nessun automatismo per l'accertamento delle plusvalenze immobiliari](#)

di Nicola Fasano

IVA

[Il leasing nautico alleggerisce l'IVA nell'acquisto di imbarcazioni](#)

di Fabio Garrini

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[E se fosse arrivata la rivoluzione informatica?](#)

di Michele D'Agnolo

ADEMPIMENTI

La comunicazione dei beni concessi in godimento ai soci

di Federica Furlani

In vista della prossima **scadenza del 30 aprile** (salvo proroghe) per effettuare l'invio dei **dati relativi ai beni concessi in godimento a soci e familiari** (della comunicazione dei finanziamenti/capitalizzazioni ci occuperemo in un altro intervento), ricordiamo come i soggetti tenuti ad assolvere tale obbligo siano **in alternativa l'impresa concedente o i soci/familiari utilizzatori**.

La genesi della comunicazione in oggetto discende **dall'art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodecies, del D.L. 138/2011**, che, al fine di contrastare il fenomeno di concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari dell'imprenditore a condizioni più favorevoli rispetto al mercato, ha disciplinato tale fattispecie prevedendo:

- per i soggetti che ricevono in godimento i beni aziendali, **la tassazione, quale reddito diverso, della differenza tra corrispettivo pattuito e valore di mercato del diritto di godimento;**
- per il soggetto concedente, **l'indeducibilità dei relativi costi sostenuti.**

La norma ha previsto inoltre che l'Agenzia delle Entrate proceda a **controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento** e, per rendere più incisiva l'attività di controllo, al fine di monitorare le casistiche indicate, è stato introdotto lo specifico obbligo di comunicazione.

Con il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2013 n. 94902](#) sono stati regolati termini e modalità di effettuazione della comunicazione.

Innanzitutto i **soggetti obbligati** alla trasmissione della comunicazione sono, in alternativa:

- **i soggetti concedenti che esercitano attività di impresa in forma individuale o collettiva**, vale a dire:
 - imprenditori individuali
 - società di persone
 - società di capitali
 - società cooperative
 - stabili organizzazioni in Italia di società non residenti
 - enti privati di tipo associativo (associazioni politiche, sindacali, religiose, ...) limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale
- **i soci o familiari utilizzatori**, dove per familiare si intende il coniuge, i parenti entro il

terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

E' in ogni caso **irrilevante la percentuale di partecipazione del socio** al capitale della società e la comunicazione deve essere effettuata anche nel caso in cui il bene sia concesso in godimento a soci o familiari dei soci di altra società appartenente al medesimo gruppo.

Per quanto riguarda i beni che costituiscono oggetto della comunicazione, va dichiarata qualsiasi tipologia di bene (bene merce, strumentale, patrimonio) di proprietà della società o dell'imprenditore individuale utilizzato personalmente da soci o familiari purché vi sia una **differenza tra il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene e il valore di mercato del diritto di godimento.**

Se quindi l'utilizzo del bene aziendale è avvenuto a valori di mercato non scatta alcun obbligo comunicativo in quanto il presupposto fondamentale è l'esistenza di una **differenza tra corrispettivo e valore di mercato.**

Per quanto riguarda il **valore di mercato** del diritto di godimento del bene, esso va determinato ai sensi del **comma 3 dell'art. 9 Tuir** e corrisponde "*al prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore*".

Nel caso di beni per i quali non sia possibile utilizzare i suddetti criteri, con la [circolare 24/E/2012](#) l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il valore di mercato da confrontare con il corrispettivo pattuito possa risultare da apposita perizia di stima.

Per quanto riguarda il **corrispettivo annuo**, per esigenze di certezza e documentabilità, la citata circolare precisa che questo debba risultare da apposita **certificazione scritta di data certa, antecedente alla data di inizio di utilizzazione del bene.**

Valore di mercato del diritto di godimento e corrispettivo vanno indicati nel modello di comunicazione: in particolare va indicato il corrispettivo maturato per l'anno o per la frazione di anno per cui il bene è stato concesso o ricevuto e il relativo valore di mercato, determinato come sopra.

E' bene precisare che nel caso di bene concesso in godimento solo per una frazione dell'anno, è necessario **rappresentare il valore di mercato ai giorni di godimento**; ad esempio, nel caso di immobile concesso in godimento per 60 giorni ad un corrispettivo di 2.000 € e valore di mercato pari a 30.000 €, il valore da confrontare con il corrispettivo pattuito sarà pari a 4.931,51 € (30.000 € * 60gg / 365).

Proseguendo nella definizione dei beni oggetto di monitoraggio, il provvedimento n. 94902 del 2.8.2013 ha individuato le seguenti categorie di beni, riportate nel modello di comunicazione, per ognuna delle quali sono richiesti dei dati rilevanti:

- **autovetture/altri veicoli**
- **unità da diporto**
- **aeromobili**
- **immobili**
- **altro**

Infine, per quanto riguarda i **casi di esclusione** dall'obbligo di comunicazione, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 94902 ha esplicitamente indicato tra questi:

- i **beni concessi in godimento agli amministratori**, che siano soci o familiari di soci, a prescindere dalla presenza o meno, in capo all'amministratore utilizzatore, di un *fringe benefit* ex artt. 51 o 54 Tuir.

Sulla base dell'esclusione in esame, non saranno neppure oggetto di comunicazione i beni concessi in godimento a soci di snc e a soci accomandatari di sas che rivestono *ex lege* la qualifica di amministratori (art. 2291 co. 1 e art. 2318 Cod. Civ.).

- i **beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo**, in quanto in questa ipotesi l'utilizzatore è assoggettato alla disciplina di tassazione prevista dagli artt. 51 e 54 Tuir (circolare 24/E/2012)
- i **beni concessi in godimento all'imprenditore individuale**
- i **beni ad uso pubblico per i quali è prevista la deducibilità integrale dei costi** (es. taxi)
- i **beni a deducibilità limitata**

Nel caso in cui in capo all'utilizzatore non si generi alcun reddito diverso a causa della presenza di costi indeducibili che azzerano il fringe benefit, l'obbligo di comunicazione non sussiste (Risposte Agenzia 22.1.2014). Anche in presenza di una differenza positiva tra valore di mercato e corrispettivo annuo, se questa viene azzerata per effetto dei costi indeducibili relativi al bene (Es. autovettura) concesso al socio/collaboratore, non vi è alcun obbligo di comunicazione.

- **beni di valore inferiore a 3.000 € inclusi nella categoria "altro".**

ADEMPIMENTI

Scade il 30 aprile la comunicazione delle SSP

di Luigi Scappini

Il prossimo **30 aprile** scade il termine per l'**invio telematico**, da parte delle **SSP** (strutture sanitarie private), della **comunicazione** degli incassi relativi alla cd **riscossione accentrata** dell'anno **2013**.

L'adempimento è stato introdotto con la **Finanziaria per il 2007** (L. n. 296/2006) con il preciso intento di **monitorare** l'ammontare complessivo dei **compensi** derivanti dall'esercizio delle **professioni** sanitarie.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 38, le **strutture sanitarie private** devono procedere alla **riscossione** dei **compensi** dovuti al **professionista** per **attività medica e paramedica** resa all'interno della **propria struttura** in esecuzione di un rapporto che dia luogo a un reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 Tuir.

Il richiamo al reddito di lavoro autonomo fa sì che **non** si debbano considerare incluse nell'adempimento i **corrispettivi** incassati dalla struttura che sono collegati a **prestazioni** rese dal medico in regime di **intramoenia**.

Per **struttura sanitaria privata** deve intendersi, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in sede di primo commento con la [**circolare n. 13/E del 15 marzo 2007**](#), e in seguito con il provvedimento direttoriale di approvazione del modello di comunicazione ([**protocollo n.2007/90499**](#)) *"le società, gli istituti, le associazioni, i centri medici e diagnostici e ogni altro ente o soggetto privato, con o senza scopo di lucro, che operano nel settore dei servizi sanitari e veterinari, nonché ogni altra struttura in qualsiasi forma organizzata che metta a disposizione, a qualsiasi titolo, locali ad uso sanitario, forniti delle attrezzature necessarie per l'esercizio della professione medica o paramedica".*

Elemento fondamentale è la **concessione** di un **immobile** o parte di esso, comunque dotato delle necessarie strutture per l'esercizio della professione medica e cioè la diagnosi, cura e riabilitazione resa nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie soggette a vigilanza (cfr. **articolo 99 del R.D. n. 1265/1934**).

Si ricorda come, per effetto del dato letterale della norma, siano obbligate alla comunicazione **anche** le strutture sanitarie private ove vengano svolte prestazioni nei confronti di animali, stante il richiamo al **settore veterinario**.

Tecnicamente, sempre l'articolo 1, comma 38, prevede che le strutture sanitarie provvedano, da un lato a **incassare il compenso in nome e per conto** del prestatore di lavoro autonomo e a **riversarlo** contestualmente al **medesimo** e dall'altro a **registrare** nelle scritture contabili obbligatorie, ovvero in apposito registro, il **compenso incassato** per ciascuna prestazione di lavoro autonomo resa nell'ambito della struttura.

Nella registrazione, oltre ovviamente al corrispettivo riscosso, dovranno essere indicati:

- generalità e codice fiscale del professionista;
- data di pagamento ed estremi della fattura emessa e
- modalità di pagamento.

In altri termini, a prescindere dalle modalità tecniche con cui viene effettuato il **pagamento** – contanti o altro mezzo di pagamento quali carta di credito o *bancomat* – esso deve, comunque, essere effettuato **nei confronti della struttura sanitaria** che agisce **in nome e per conto** del professionista. La struttura sanitaria privata dovrà procedere a girare al professionista gli importi riscossi.

Rientrano nella previsione della cd **riscossione accentrata** anche i **compensi** che vengono liquidati da **società assicurative** e/o casse autonome di assistenza sanitaria per conto dei propri assistiti, fermo restando la sussistenza dei presupposti oggettivi richiesti (prestazioni rese dal professionista in esecuzione di un rapporto contrattuale intrattenuto direttamente con il paziente). In tal senso depone l'Agenzia delle Entrate nella richiamata circolare n. 13/E/2007, nonché la successiva [risoluzione n.160/E del 17 aprile 2008](#) con cui è stato, tra l'altro precisato come ai fini del corretto adempimento sia necessario che la struttura sanitaria privata sia in possesso della fattura emessa dal professionista, essendo sufficiente l'annotazione degli estremi della fattura stessa “*nelle scritture contabili o in apposito registro*”. Nel medesimo registro si ricorda come debbano essere annotate non solo le generalità del paziente ma anche la relativa dichiarazione che il pagamento verrà assolto da un terzo (società di assicurazioni o cassa di assistenza sanitaria) rilasciando, eventualmente, al paziente apposita attestazione.

Al contrario, **non soggiace** alla procedura di riscossione accentrata la società che concede in **sublocazione** alcune unità immobiliari – ad uso studio medico – **a medici di medicina generale** (c.d. medici di base o di famiglia). In tal caso, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione n. 304/E del 21 luglio 2008](#), ha riscontrato la carenza del presupposto oggettivo “atteso che non si è in presenza di prestazioni di natura sanitaria rese dal medico nell'ambito di un rapporto contrattuale intrattenuto direttamente con il paziente.”. Infatti, in tali situazioni il medico “*agisce al fine di soddisfare le finalità istituzionali del Servizio Sanitario Nazionale dirette a tutelare la salute pubblica.*”.

ACCERTAMENTO

Raddoppio dei termini: la CTR Lombardia “attua” la Delega Fiscale

di Giancarlo Falco

Il terzo comma dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede una specifica deroga alla disciplina generale dei termini di accertamento, in particolare: *“in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”*.

In altre parole, laddove la contestata violazione costituisca o possa costituire un fatto di reato penalmente rilevante e per il quale il legislatore abbia previsto l'obbligo di denuncia di cui all'art.331 c.p.p., i termini per la notifica dell'accertamento raddoppiano attestandosi relativamente ad otto e dieci anni a seconda del tipo di violazione commessa.

Tale formulazione ha suscitato un lungo dibattito giurisprudenziale sulla portata applicativa del raddoppio dei termini: la norma non specifica, infatti, se il rinvenimento degli elementi penalmente rilevanti possa o meno essere idoneo a cagionare il raddoppio dei termini ove si concretizzi in un momento in cui i **termini per l'accertamento siano già decaduti**, ovvero se l'attività ispettiva, possa o meno essere avviata **dopo lo spirare del termine ordinario**.

Il testo normativo si presta, infatti, ad entrambe le interpretazioni, motivo per cui, la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, con ordinanza del 29 aprile 2010, n. 266, ha rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 nella parte in cui non subordina il raddoppio al fatto che la denuncia ex art. 331 c.p.p. sia stata inviata antecedentemente allo spirare dei termini di decadenza (chiaro è che il medesimo discorso vale anche rispetto all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73).

La **Corte Costituzionale** con la sentenza 25 luglio 2011, n. 247 si è pronunciata in senso sfavorevole al contribuente, statuendo che il comma 3 dell'art. 43, D.P.R. n. 600 del 1973 *“prevede, quale unica condizione per il raddoppio dei termini, la sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendente dal suo adempimento. [...] la lettera della legge impedisce di interpretare le disposizioni denunciate nel senso che il raddoppio dei termini presuppone necessariamente un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato”*.

Pur avendo superato il vaglio dei giudici costituzionali, però, i dubbi che ha suscitato la previsione dell'art. 73 in merito ai confini temporali concessi all'Amministrazione finanziaria

per l'accertamento dei reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000, **continuano a suscitare accesi dibattiti.**

Sul punto è intervenuta la Legge Delega per la riforma del sistema fiscale (**L. 11 marzo 2014, n. 23**), con l'intento di risolvere definitivamente la questione, prevedendo esplicitamente **all'art. 8** che venga ridefinita *"la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza"*.

Posta la *ratio* della deroga in parola, dunque, i decreti legislativi che saranno emanati sulla base della Delega, dovranno chiarire in via definitiva che i termini di cui al terzo comma del citato art. 43 non operano discrezionalmente per l'amministrazione procedente, nel senso che **questa non può, una volta spirato il termine ordinario, usare a proprio vantaggio il raddoppio di detti termini per notificare accertamenti per i quali è incorsa in decadenza.**

Tale ultima interpretazione è stata già fatta propria dai giudici della [C.T.R. Lombardia: nella sentenza n. 382/29/2014](#), come vedremo di seguito, si anticipa in concreto quanto previsto nella Legge Delega.

Per i Giudici, infatti, *"sia l'art. 43, comma 4, del DPR 600/1973 che l'articolo 57, comma 4, del DPR 633/1972, secondo i quali un avviso di accertamento integrativo può essere notificato fino alla scadenza dei termini previsti dai commi precedenti, fanno comprendere che non è possibile una riapertura dei termini una volta maturati, e ciò se vale per un accertamento integrativo vale, per la medesima ragione, anche per il raddoppio dei termini in presenza di ipotesi di reato"*.

Una diversa interpretazione della norma, infatti, *"esporrebbe i contribuenti alla possibilità di essere sottoposti ad accertamento anche a distanza di molti anni dalla scadenza del termine ordinario [...]. Ciò farebbe venire meno la certezza delle situazioni giuridiche che con la fissazione dei termini di decadenza – oltre che di quelli di prescrizione – il legislatore ha voluto garantire al contribuente"*.

Il raddoppio dei termini è condizionato, quindi, all'effettivo invio della denuncia penale ex art. 331 c.p.p. e alla circostanza che detto invio avvenga quando i termini di decadenza dell'attività accertativa previsti in via ordinaria non siano ancora spirati. Va, pertanto, considerata illegittima la pretesa impositiva derivante da attività ispettiva avviata successivamente all'intervenuta decadenza dei termini ordinari di accertamento, anche qualora sussista un'ipotesi di reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 che consente l'applicazione della disciplina in oggetto.

ACCERTAMENTO

Nessun automatismo per l'accertamento delle plusvalenze immobiliari

di Nicola Fasano

È molto diffusa la prassi da parte dell'Agenzia delle entrate di accettare la **plusvalenza** derivante dalla **cessione di terreni edificabili**, ai fini delle imposte dirette, sulla base dell'accertamento effettuato in precedenza nell'ambito dell'imposta di registro. Si tratta, peraltro, di una questione che si presenta in termini simili anche con riferimento alla **cessione d'azienda**.

Tale impostazione è **aspramente contestata** sia dalla dottrina che da buona parte della giurisprudenza, soprattutto di merito (fra le tante, cfr. CTP di Reggio Emilia, n. 80/3/13, che ha accolto il ricorso del contribuente condannando l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di giudizio). Ciò in quanto, come noto, il **valore venale** che è alla base dell'accertamento ai fini dell'imposta di **registro** è ben diverso rispetto al **prezzo di cessione** che invece rileva ai fini della determinazione della plusvalenza nel comparto delle **imposte dirette**.

Tuttavia, tale **macroscopica differenza**, seppur spesso evidenziata da molte sentenze della Corte di Cassazione, viene da quest'ultima di fatto **disattesa** nel momento in cui non esclude che l'amministrazione finanziaria **possa procedere in via induktiva** all'accertamento del reddito da plusvalenza sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro. Pertanto, viene posto **a carico del contribuente l'onere probatorio** (da assolvere anche con ricorso ad **elementi indiziari**) per superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di aver **in concreto** venduto a prezzo inferiore (Cass. 23001, 13/12/2012, Cass. n. 6789/2003, Cass. n. 16700/2005, Cass. n. 21055/2005, Cass. n. 4057/2007, Cass. n. 5070/2011, Cass. n. 23608/2011).

È evidente, peraltro, come la **prova in negativo** assuma spesso i contorni di una vera e propria "*probatio diabolica*", anche perché in casi di questo tipo spesso il valore venale determinato ai fini dell'imposta di **registro** viene definito dall'Ufficio in **adesione con l'acquirente** (poiché come noto, per il pagamento dell'imposta di registro sono **coobbligati** il venditore e l'acquirente che nella pratica provvede interamente al pagamento) e il venditore resta "prigioniero" di tale valore. Motivo per il quale anche il venditore, nell'ambito dell'accertamento dell'imposta di **registro**, deve sempre **valutare attentamente** la strategia da seguire coordinandosi, ove possibile, con l'acquirente, anche perché, a fronte dell'adesione da parte dell'acquirente,

l'eventuale ricorso da parte del venditore che contesti il valore venale definito ai fini del registro, rischia, sempre a causa del vincolo di coobligazione, di imbattersi nella “cessata materia del contendere”.

Ciò posto, una volta che l'accertamento ai fini del registro è **divenuto definitivo** (per mancata impugnazione o per definizione in sede di adesione) la difesa del venditore è in salita e dovrà inevitabilmente incentrarsi sul fatto che **il prezzo di vendita recepito in un contratto esprime la rilevanza di fattori contingenti e variabili**, quali le caratteristiche specifiche del bene venduto e/o situazioni personali delle parti.

Si pensi, per esempio alle **caratteristiche oggettive** del bene (come potrebbe essere la distanza da servizi e infrastrutture, il mancato accesso diretto dalla strada, una “vista” delle unità immobiliari da costruire a scopo turistico che non affacci sul lago o sul mare ecc.). Potrebbe “pesare” inoltre la necessità che il compratore sia costretto ad affrontare o meno spese di ristrutturazione del bene acquistato. Sotto il **profilo soggettivo**, invece, si potrebbe far leva sulle esigenze di realizzo immediato di liquidità da parte del venditore, nonché i legami familiari fra le due parti.

Va segnalata, peraltro, la recente Ordinanza della [**Corte di Cassazione n. 14574 del 11/6/2013**](#), secondo cui l'utilizzo del valore determinato per l'imposta di registro, ai fini dell'accertamento della plusvalenza conseguente alla vendita di un terreno edificabile, **impone la valutazione sia del precedente prezzo di acquisto**, se avvenuto a distanza di poco tempo, sia della circostanza che la definizione con **adesione** del nuovo valore, ai fini del **registro**, è stata sottoscritta non dal venditore ma **dall'acquirente**. Nel caso di specie, in sostanza, la Corte ha condiviso le eccezioni del contribuente, censurando l'operato dell'Ufficio che aveva utilizzato ai fini dell'accertamento delle dirette il valore venale definito con il solo venditore ai fini dell'imposta di registro e sulla scorta del fatto che, in occasione del precedente (e recente) acquisto del terreno il prezzo di vendita **non aveva subito alcuna rettifica** da parte dell'amministrazione finanziaria.

IVA

Il leasing nautico alleggerisce l'IVA nell'acquisto di imbarcazioni

di Fabio Garrini

Sarà capitato a tutti di sentire il termine “**leasing nautico**”, ma forse non tutti ne conoscono le caratteristiche: nei fatti si tratta di un contratto di locazione finanziaria che sconta una limitata imponibilità IVA per (parziale) difetto di territorialità dell’operazione. Vediamone più nel dettaglio le caratteristiche, ricordando che la **modifica ai principi di individuazione della territorialità** nelle prestazioni di servizi, introdotta a decorrere dal 1 gennaio 2010, ha limitato la possibilità di utilizzare le percentuali forfettarie di applicazione dell’IVA ai soli contratti dove l’utilizzatore è “privato”.

Leasing nautico e territorialità ai fini IVA: dal 2010 verifica della territorialità solo per l’utilizzatore “privato”.

La disciplina applicabile al leasing nautico sino al 31.12.09, **introdotta in Italia con la L. 342/00**, era contenuta nell’art. 7, c. 4, lett. f) del DPR 633/72: esso prevedeva che le prestazioni derivanti da contratti di locazione, compresa la locazione finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto effettuate al di fuori dell’Unione Europea non dovessero considerarsi effettuate nel territorio dello Stato – e di conseguenza non assoggettabili ad IVA – se i mezzi di trasporto venivano utilizzati al di fuori del territorio comunitario, a prescindere dal domicilio o residenza del committente. Al contrario, tali operazioni dovevano essere considerate nel campo di applicazione dell’imposta solo se utilizzate in ambito comunitario. Se però il mezzo di trasporto veniva impiegato in parte nel territorio UE e in parte al di fuori di esso, si doveva considerare rilevante ai fini IVA solo la parte del canone di locazione proporzionale all’utilizzo che è stato fatto in ambito comunitario.

Le **attuali regole sulla territorialità** delle prestazioni di servizi contenute nell’art. 7-ter del DPR 633/72 prevedono invece (in estrema sintesi) la rilevanza dell’operazione nel paese dove è stabilito il committente se questo è un operatore economico, ovvero al contrario nel paese del prestatore se il destinatario della prestazione stessa è un privato. In tema di leasing nautico (in quanto operazione di durata superiore ai 90 giorni) occorre però incrociare tale previsione con quanto previsto all’art. 7-sexies (riguardanti solo i rapporti B2C), pertanto non resta che concludere che, a decorrere dal 1.1.2010:

- se **l’utilizzatore** è un **operatore economico** si applica la regola generale, quella della rilevanza nel paese del committente. Quindi se il committente è un soggetto residente **i canoni di leasing rientrano nel campo applicazione dell’IVA per il loro importo**

totale e non più soltanto in proporzione al periodo di utilizzo nel territorio UE (come previsto sino al 31.12.2009, in quanto sino a quel momento era prevista una deroga generale alla territorialità);

- al contrario, se **l'utilizzatore** è un **privato** (indipendentemente da dove questo sia residente, italiano, comunitario o extracomunitario che sia) si applica la deroga di cui all'articolo 7-sexies, quindi permane il criterio di **tassazione nel luogo ove risulta stabilito del prestatore, sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità.**

Concentrando l'attenzione al caso di utilizzatore privato, la conclusione sarà che il canone addebitato prevede **l'applicazione dell'aliquota IVA su di un imponibile ridotto**, costituito dalla sola frazione di corrispettivo corrispondente all'utilizzo dell'unità da diporto all'interno delle acque comunitarie.

Nella [**CM 38/E/09**](#) l'Agenzia delle Entrate ha osservato che le regole sulla territorialità dei canoni di locazione si applicano anche ai canoni di **"prelocazione"**, importi corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo della imbarcazione, in quanto questa non sia ancora in grado di navigare o perché in fase di costruzione e/o assemblaggio o perché non abbia ancora ottenuto la licenza di navigazione.

Evidentemente individuare la quota di utilizzo intra/extra UE non è affatto semplice, né per l'Agenzia in sede di controllo, né per il contribuente. Per tale motivo l'Agenzia delle Entrate, in collaborazione con il Ministero dei trasporti, ha stilato una **tabella di forfetizzazione della possibilità di utilizzo extracomunitario dell'imbarcazione**, in base ad alcune caratteristiche tecniche delle unità da diporto: più la barca ha dimensioni rilevanti (al riguardo sono proposte due scale distinte a seconda che si tratti di barca a motore ovvero a vela), maggiore è il presumibile utilizzo extraterritoriale e, di conseguenza, minore è la quota di corrispettivo da assoggettare ad IVA. Dette percentuali, come chiarito dalla CM 38/E/09, **tengono già conto delle normali soste dell'imbarcazione** (rimessaggio, manutenzioni, ecc.) e quindi non devono essere rettificate a tal fine.

Sul punto si deve peraltro segnalare la successiva [**RM 284/E/07**](#), attraverso la quale l'Amministrazione Finanziaria ha ricordato l'importanza di verificare l'effettivo utilizzo, tanto da **ammettere percentuali anche inferiori a quelle stabiliti**: se si è in grado di **provare** l'utilizzo continuativo al di fuori delle acque territoriali comunitarie, i canoni sarebbero completamente non soggetti ad IVA per mancanza del requisito territoriale. Al contrario, se l'utilizzo avviene interamente in acque territoriali comunitarie (ma in questo caso la prova dovrebbe avvenire a cura dell'Agenzia), il canone dovrebbe essere interamente soggetto ad IVA.

Linee guida per la verifica

Visto il vantaggio che la specifica disciplina sul leasing nautico offre – in termini di parziale esclusione dall'IVA per difetto del requisito territoriale – l'Agenzia ha individuato alcuni **elementi di anomalia** nei contratti:

- la prima anomalia risiede in un **maxicanone eccessivamente elevato** (superiore al 40% del costo di acquisto del bene ovvero anche inferiore a detto importo se, sommato a qualunque altro elemento che rappresenti un'anticipazione finanziaria effettuata dall'utilizzatore, determini il superamento della soglia del 50%);
- la seconda anomalia è individuata nella presenza di **garanzie eccessive a favore del locatore**, quali garanzie monetarie che di fatto annullano o riducono significativamente la causa finanziaria dell'operazione (es: rilevanti depositi in denaro) ovvero la costituzione di pegno su titoli a favore di società di leasing;
- altro elemento di anomalia risulta la **durata del contratto inferiore a 48 mesi** (anche a seguito di riduzione della durata successiva alla stipula), mentre non rientra tra gli indicatori di anomalia l'entità anche ridotta del prezzo di riscatto.

In questi casi il leasing maschera un'operazioni di cessione vera e propria, la quale invece non può beneficiare dei descritti vantaggi.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

E se fosse arrivata la rivoluzione informatica?

di Michele D'Agnolo

Una crepa incombente mi avverte che in ufficio è arrivato il momento di rifare il controsoffitto della mia stanza. Controvoglia ho dovuto iniziare a spostare le mie carte, accumulate e stratificate in oltre vent'anni di attività professionale.

Ripulendo uno scaffale della biblioteca mi è tornato tra le mani il mio vecchio libro universitario di **storia economica**. Gran bell'esame, strategico riempitivo per piani di studi in difficoltà.

Quanti ricordi, sfogliando le pagine sottolineate e colorate. Quella volta studiavo così, massacrando oltre che me stesso anche i libri. Ma a un certo punto, l'attenzione mi è caduta sul capitolo più importante, quello della **Rivoluzione Industriale**. E ho iniziato a leggere.

Prima di allora, gli artigiani lavoravano ognuno nella propria casa o in una piccola bottega, e poi vendevano ai mercanti i loro tessuti e i loro manufatti. Poi arrivarono il telaio meccanico e la macchina a vapore. I macchinari trasformarono le moltitudini di artigiani in operai stipendiati e una esigua minoranza di mercanti in imprenditori, man mano che il capitale necessario per svolgere l'attività di produzione diventava più ingente.

Le similitudini con quello che sta capitando nel mercato dei servizi e in particolare delle professioni basate come la nostra sulla elaborazione e trasmissione di informazioni economiche e giuridiche, sono davvero impressionanti.

Il connubio di **personal computer** e affini, **internet** e **telefonia cellulare** consente oggi l'elaborazione e la **trasmissione di dati e di immagini alla velocità della luce** ed a costi irrisori.

Gli stessi concetti economici classici di servizio come bene non immagazzinabile e come bene non fruibile a distanza vengono completamente stravolti. Posso registrare la mia consulenza su un videomessaggio o in un elenco di FAQ. Posso tenere una chat dal mio luogo di villeggiatura con più interlocutori situati in qualsiasi parte del globo. Con la conseguenza che i nostri mestieri non sono più scalabili. Chi è bravo e fortunato può diventare un asso pigliatutto, mentre chi è meno brillante non è in alcun modo tutelato dal sistema. **Essere l'unico commercialista del circondario non è più sufficiente.**

E allora se ci fa piacere sapere che un medico di Bombay può refertare una TAC effettuata nel

centro di New York, forse non ci lascia altrettanto sereni sapere che una congrua percentuale di dichiarazioni dei redditi dei contribuenti britannici e statunitensi sono elaborati in India e Pakistan, da preparatissimi colleghi low cost formatisi nelle università inglesi. E non pensiamo di restare protetti a lungo dalle storture del nostro sistema normativo e burocratico. Si dice che alcuni colleghi italiani si stiano organizzando per aprire analoghi centri di elaborazione dati in Albania e Romania.

E non finisce qui. Con il riconoscimento vocale molte segretarie saranno sostituite dal **più disponibile ed economico surrogato elettronico**. Con il riconoscimento ottico, che si sta sperimentando in alcuni studi, la macchina scannerizza la fattura e propone all'operatore una scrittura contabile da confermare, proprio come la cassiera del supermercato non digita più il prezzo di ogni articolo ma li passa sopra a un raggio laser che legge quasi tutte le etichette. Con la conseguenza che una singola cassiera sovrintende sei casse automatiche. Con la **fatturazione elettronica** non è lontano il giorno in cui la fattura si contabilizzerà sostanzialmente da sola. Con la riconciliazione bancaria automatica, che confronta l'home banking con il conto contabile, ore e ore di lavoro per quadrare la contabilità del benzinaio non sono più necessarie. E con *l'Internet of things* il barattolo di pelati si addebiterà in carta di credito e fatturerà e contabilizzerà da solo uscendo dal supermercato dentro la nostra sporta. Il mondo sarà avvolto da una gigantesca contabilità industriale che terrà conto di tutto. E le imposte saranno come le spese condominiali: un ineludibile dato di fatto.

E pensate a che cosa accadrà quando l'XBRL sarà accoppiato al piano dei conti unico nazionale, che esiste già in Spagna e Francia. I bilanci e le note integrative si compileranno da soli, e da lì l'Agenzia delle Entrate ricaverà le dichiarazioni dei redditi delle società di capitali oltre che aggiornare in tempo reale gli studi di settore. Anche l'ISTAT non ci domanderà più nulla ma pescherà le statistiche da lì. Non è un caso che anche dal punto di vista normativo vi sia stato il tentativo di riportare il conto economico civilistico al centro del processo di elaborazione dell'IRES.

Come cambierà allora l'organizzazione dei nostri studi? Di certo ci sarà sempre meno elaborazione manuale e **sempre più audit**. Le competenze di chi controlla questi flussi automatici dovranno essere enormi e la gestione di eventuali non conformità sarà complicatissima. Per annullare una fattura elettronica che è già andata a finire dappertutto ci vorranno maghi dell'informatica e della contabilità e la capacità di bypassare i call center che le pubbliche amministrazioni useranno in modo sempre più massiccio.

Vi sono peraltro, rispetto alla rivoluzione industriale, alcune significative differenze: il telaio meccanico e la macchina a vapore spopolavano le campagne e riempivano di proletari le città, mentre oggi le informazioni non conoscono (e purtroppo non rispettano) alcun territorio, vanno a cercare di minuto in minuto il minore costo di elaborazione in qualsiasi parte del mondo. E allora i clienti un giorno sceglieranno i professionisti come gli hotel su Trivago, guardando alla disponibilità del momento. E magari le nostre prestazioni costeranno di più a Maggio e di meno ad Ottobre.

L'altra novità, per fortuna positiva, è che mentre nella rivoluzione industriale servivano ingenti capitali, nel nostro scenario soltanto i provider di infrastrutture e servizi devono disporne. Da utilizzatori, invece, possiamo accedere pienamente alla rete delle reti e comunicare con collaboratori, colleghi, fornitori e clienti comodamente da casa e con **apparecchiature e abbonamenti che costano poco più di un caffè al giorno**. E, come per il mio esame di storia economica, sta a noi decidere se riporre il libro facendo finta di niente o leggerlo fino in fondo per apprenderne prima e meglio degli altri la lezione.