

**Edizione di martedì 3 giugno 2014**

## **DICHIARAZIONI**

[La corretta gestione Irpef degli immobili a disposizione](#)

di **Maurizio Tozzi**

## **DICHIARAZIONI**

[Il quadro RW del beneficiario del trust che non sia titolare effettivo](#)

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Nella qualificazione degli enti sportivi l'aspetto sostanziale prevale su quello formale](#)

di **Guido Martinelli**

## **CASI CONTROVERSI**

[Errori dell'intermediario e sanzioni](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

## **IVA**

[Omaggi intracomunitari di beni con Iva variabile](#)

di **Marco Peirolo**

## **CONTENZIOSO**

[Omessi versamenti: nessuna sanzione nel caso di mancato incasso di crediti](#)

di **Massimo Conigliaro**

## **ORGANIZZAZIONE STUDIO**

**Tutti i professionisti gestiscono progetti**

di **Michele D'Agnolo**

## DICHIARAZIONI

---

### ***La corretta gestione Irpef degli immobili a disposizione***

di **Maurizio Tozzi**

Con la [circolare n. 11 del 2014](#) può dirsi definito il contesto normativo ed interpretativo con cui procedere alla gestione dell'**alternatività IMU-Irpef**. Con particolare riferimento agli immobili ulteriori rispetto all'abitazione principale, la regola generale è che se sono tenuti a disposizione, gli stessi sono sottoposti **solo ad IMU**, non concorrendo dunque alla formazione del reddito complessivo del contribuente. L'alternatività IMU-Irpef, invero, opera anche per **l'abitazione principale**, ma in tal caso l'impatto reddituale è più contenuto: infatti, ai fini degli imponibili da dichiarare la situazione non si modifica affatto, posto che una prima casa senza IMU, che concorre per intero al reddito complessivo, comunque origina una deduzione di pari importo. In realtà interessa il principio di sostituzione solo per quei contribuenti che hanno bassi redditi e che eliminando anche quello dell'abitazione principale possono ritrovarsi nelle condizioni di essere fiscalmente a carico di altri. Si immagini un soggetto con un reddito di partecipazione di 2.000,00 euro e una rendita rivalutata del 5% sulla prima casa di 1.050,00 euro. Senza IMU, il suo reddito è di 3.050,00 euro e non può essere a carico di altri; con IMU dovuta, il reddito diviene di 2.000,00 euro ed è **fiscalmente a carico di altri**.

Il quadro però si complica in relazione agli immobili abitativi a disposizione **situati nello stesso comune in cui si trova l'abitazione principale**. In tale circostanza, infatti, il reddito di detto immobile a disposizione, ancorché con IMU dovuta, concorre alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%. La gestione "dichiarativa" di tale particolare evenienza avviene nella colonna 12 del rigo RB1, dove in forza del codice 3 appunto si segnala che l'immobile in questione **forma reddito al 50%**. Ciò posto, è evidente che la corretta compilazione della dichiarazione transita per due elementi fondamentali:

1. Individuazione dell'abitazione principale e utilizzo del codice 1 nella colonna 2 dedicata all'utilizzo;
2. Adeguata separazione degli ulteriori immobili a disposizione tra abitativi e pertinenze.

Circa l'abitazione principale, anche nella circolare n. 11 del 2014 sono effettuati delle importanti precisazioni. Il riferimento normativo è rappresentato dalla definizione contenuta al comma 3-bis dell'articolo 10 DPR 917/1986, secondo cui l'abitazione principale è quella **"nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente"**. I familiari possono anche non essere fiscalmente a carico, dunque non interessa nemmeno che convivano con il contribuente. Di fatto, può tranquillamente verificarsi la circostanza in cui il contribuente dimora in un immobile locato e il suo solo immobile di

proprietà è adibito ad abitazione principale del fratello. In dichiarazione, comunque quest'immobile sarà riportato in colonna 2 con il codice 1, **utilizzo quale abitazione principale**; se poi l'IMU è risultata dovuta, in colonna 12 si utilizzerà il codice 2.

Acquisti				
	Imponibile	IVA	intra	22%
Luglio	20.000,00	4.400,00	-	-
Agosto	20.000,00	4.400,00	-	-
Settembre	20.000,00	4.400,00	2.000,00	440,00
	<b>60.000,00</b>	<b>13.200,00</b>	<b>2.000,00</b>	<b>440,00</b>

Se invece il contribuente ha due immobili, uno sua abitazione principale e l'altro abitazione principale del fratello, l'amministrazione finanziaria ha chiarito che il codice 1, abitazione principale, **può essere utilizzato una sola volta in dichiarazione** e, in particolare, solo per l'abitazione principale del dichiarante, che dunque **non ha facoltà di scelta** (ad esempio, se anche la rendita dell'immobile abitazione principale del fratello è più alta, comunque il codice 1 deve riguardare l'abitazione del contribuente). In tale evenienza, per l'immobile dato in comodato al fratello dovrà usarsi il codice 10. Se poi detto secondo immobile ricade nello stesso comune dell'abitazione principale, ecco che è necessario, in colonna 12, indicare il codice 3 in modo da consentire la tassazione Irpef del 50%.

N. di rigo	Mod. N.	Esenti di registrazione del controllo				Controlli con supero a 30 gg.	Anno di presentazione dich. ICI/IMU	Stato di emergenza
		Data	Serie	Numero e sottnumero	Codice ufficio			
RB21								

Più particolare è l'ipotesi in cui il contribuente **dimori in un fabbricato rurale**, che come è noto è esonerato dall'indicazione in dichiarazione. La circolare 11 del 2014 ricorda, in merito, che **il codice 1, utilizzo quale abitazione principale è di fatto "assorbito" dal fabbricato rurale** e dunque non è più utilizzabile. Se detto contribuente possiede dunque un solo altro immobile, dato in comodato gratuito al fratello e da questo adibito ad abitazione principale, comunque per tale immobile dovrà usarsi il codice 10 in colonna 2. Se poi è sito nello stesso comune del fabbricato rurale, allora in colonna 12 dovrà evidenziarsi il codice 3.

$$\begin{array}{l}
 \text{Operazioni art. 9} \\
 \text{Operazioni effettuate}
 \end{array}
 \begin{array}{r}
 45.000,00 \\
 \hline
 69.000,00
 \end{array}
 = 65\%$$

Infine, l'altra ipotesi abbastanza diffusa che potrebbe creare qualche incertezza compilativa è quella della **pertinenza** del secondo immobile concesso in comodato gratuito al familiare. La norma è chiara: la concorrenza al reddito complessivo nella misura del 50% riguarda soltanto gli **immobili abitativi non locati** situati nello stesso comune della prima casa. Dunque, rispetto a detti immobili, il contribuente dovrà indicare in colonna 2 il codice 10 (comodato gratuito al fratello), per l'immobile abitativo e il codice 9 (pertinenza degli immobili a disposizione), per, appunto, la relativa pertinenza. In colonna 12, invece, **soltanto per l'abitativo** si pone il problema del codice 3, laddove sia situato nello stesso comune dell'abitazione principale; relativamente alla pertinenza, in colonna 12 **non deve essere utilizzato nessun codice**. L'ultimo esempio possiamo effettuarlo proprio in riferimento ad un contribuente con abitazione principale in un fabbricato rurale, tenuto a dichiarare l'immobile di proprietà, sito nello stesso comune ed utilizzato dal fratello quale abitazione principale, con annessa pertinenza.

TA11		24000,00	22	5280,00
TA12	Operazioni imponibili effettuate senza addebito d'imposta in base a particolari disposizioni			
TA13 TOTALE	(col. 1, somma dei righi da TA1 a TA12; col. 2, somma dei righi da TA1 a TA11)	24000,00		5280,00
TA14	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		1	
	di cui differenze di imposta		2	
TA15 TOTALE	(TA13 col. 2 + TA14 campo 1)			5280,00
TA16	Operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, operazioni assimilate nonché operazioni intracomunitarie	45000,00		
TA17	Altre operazioni			
TA18 TOTALE	(somma dei righi TA13 col. 1, TA16 e TA17)	69000,00		
TA19	Cessioni di beni ammortizzabili imponibili			

## DICHIARAZIONI

---

### ***Il quadro RW del beneficiario del trust che non sia titolare effettivo***

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Esistono ancora **perplessità** sulla compilazione del **quadro RW** in ipotesi di **trust**.

I dubbi riguardano soprattutto quando la segnalazione deve essere fatta dal **beneficiario** e non tanto quando il monitoraggio compete al **trust stesso**, atteso che l'adempimento è ormai consolidato da anni.

Il primo problema è quello di valutare in quale delle tre ipotesi di **titolare effettivo** ricada la fattispecie oggetto di analisi.

Come illustrato nella [C.M. 38/E/2013](#), le ipotesi che interessano il trust sono 3:

1. esistono uno o più **beneficiari** dei **beni** in trust (non rileva il reddito) per una quota di almeno il **25%** del patrimonio;
2. i beneficiari sono individuati solo per **categoria**;
3. i beneficiari non ci sono e si considera il **trustee**.

L'Agenzia ha chiarito come il beneficiario del trust sia tenuto alla **segnalazione** degli investimenti nel quadro RW solo nella **prima ipotesi**.

Infatti, affrontando l'ipotesi della **categoria** dei beneficiari, viene precisato che **non** è pertinente al **monitoraggio** il criterio utilizzato ai fini della disciplina dell'antiriciclaggio per individuare il "titolare effettivo" nel caso in cui i beneficiari dell'entità **non** siano ancora **determinati**.

In tal caso, l'articolo 2, comma 1, lettera *b*), n. 2), dell'allegato tecnico al decreto legislativo n. 231 del 2007, specifica che per "titolare effettivo" si intende la **categoria** di **persone** nel cui interesse principale è istituita o agisce l'**entità giuridica**. Considerato che la dizione "**categoria di persone**" non consente di individuare puntualmente un soggetto tenuto all'obbligo di monitoraggio, il **quadro RW** deve essere **compilato** dall'entità giuridica stessa ricorrendone i presupposti. In tale ipotesi la segnalazione è posta in essere dal **Trust** se qualificato come ente non commerciale **fiscalmente residente** in Italia.

Nell'ultima ipotesi, ovviamente, i beneficiari non effettuano la segnalazione.

Pertanto, l'unico caso in cui il **beneficiario** deve segnalare l'investimento è quello in cui il patrimonio del trust (o parte di esso) sia a lui direttamente riferibile ossia ha il **diritto** di **pretendere** dal *trustee* l'assegnazione dello stesso.

La questione merita tuttavia alcune precisazioni.

Innanzitutto, la circolare prevede una eccezione in ipotesi di **trust non residenti**.

Un passaggio, infatti, evidenzia che *"il **beneficiario** di un trust estero che **non** è **"titolare effettivo"** deve indicare nel **quadro RW** il valore della quota di patrimonio del trust ad esso riferibile"*.

La ratio di tale previsione risiede nel fatto che il **trust, non** essendo **residente, non** potrebbe effettuare personalmente quella **segnalazione** che il beneficiario, non essendo titolare effettivo, non sarebbe tenuto ad effettuare.

Viene quindi operata una **distinzione** tra trust residenti e non residenti.

Se il trust è residente la segnalazione viene fatta dal **titolare effettivo** e, limitatamente al patrimonio residuo, dal trust stesso. Se invece il trust non è residente, egli per forza di cose non potrà segnalare gli **investimenti** nel **quadro RW**. L'adempimento spetterà ai titolari effettivi e, in base all'indicazione contenuta nella circolare, anche ai soggetti che non sono titolari effettivi.

E' fuori discussione che la **segnalazione** da parte di questi ultimi **richiede** comunque la sussistenza di un **diritto** alla **percezione** dei **beni** del trust, per cui l'adempimento non può essere richiesto alla generalità dei beneficiari attuali individuati solamente per categoria.

In tal senso depone non solo il buon senso, ma anche il fatto che la C.M. 38/E/2013 individua l'adempimento in capo al soggetto non titolare effettivo prima di segnalare l'**esclusione** in ipotesi di **beneficiari** individuati meramente per **categoria**.

Ciò detto ci si deve chiedere che **differenza** sussista tra la segnalazione fatta dal **titolare effettivo** e quella posta in essere dal soggetto che **non** lo è.

A parte l'evidente diversa partecipazione al patrimonio del trust, la differenza risiede nell'obbligo di conservare un **prospetto** di tutte le **attività** di cui risulta **titolare effettivo**.

Infatti, le istruzioni al quadro RW chiariscono che per esigenze di **semplificazione**, il contribuente indica, per ciascuna società o entità giuridica, il **valore complessivo** di tutte le **attività** finanziarie e patrimoniali di cui risulta essere il titolare effettivo, avendo cura di predisporre e conservare un **apposito prospetto** in cui devono essere specificati i **valori** delle **single** attività. Detto prospetto deve essere esibito o trasmesso, su richiesta,

all'Amministrazione finanziaria.

E' evidente che se il **beneficiario**, pur avendo un diritto alla attribuzione dei beni, **non** ha una quota del 25% non sarà **titolare effettivo** e **non** sarà tenuto quindi a conservare questo **prospetto**.

Si ricordi, infine, che un soggetto potrebbe essere **titolare effettivo** anche con una partecipazione modesta in quanto si deve considerare anche la **percentuale** detenuta ai **familiari** indicati nell'articolo 5, comma 5, del Tuir (ipotesi tutt'altro che infrequente in caso di trust).



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Nella qualificazione degli enti sportivi l'aspetto sostanziale prevale su quello formale***

di Guido Martinelli

Non può che essere salutata con assoluto favore la decisione della **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia** che, con la sentenza **1312/22/14 del 20 febbraio 2014** ha concretamente privilegiato nella decisione e dato rilievo ai i profili sostanziali dell'attività svolta da un sodalizio sportivo dilettantistico rispetto a quelli formali evidenziati dall'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento e, di conseguenza, respinto la domanda dell'erario.

La decisione, assunta su ricorso in appello svolto dall'ufficio dopo che il Giudice di prime cure aveva, anche lui, accolto la tesi difensiva del contribuente, verte su un **accertamento** che aveva **disconosciuto l'applicabilità dell'art. 148 del testo unico delle imposte sui redditi** (e, conseguentemente, dell'art. 4 d.p.r. 633/72 ai fini Iva) basando tale giudizio, in via principale, dall'analisi dello statuto dell'associazione sportiva in esame.

Già, in primo grado, il Giudicante aveva eccepito che le **contestazioni vertevano** esclusivamente su **"vizi formali dello Statuto"**, **senza che questo possa costituire prova della natura commerciale della associazione.**

In sede di appello l'Agenzia riformulava detti rilievi evidenziando, tra l'altro, la mancata previsione in statuto del divieto di lucro indiretto e anomalie in riferimento alla tipologia dei soci.

La Commissione Regionale ha, invece, condiviso la tesi del contribuente che aveva, in sede difensiva, minuziosamente analizzato il contenuto del proprio statuto.

Va in questa sede stigmatizzata la circostanza che **si rilevano in sede di accertamento presunte mancanze dello statuto, senza poi verificare se a dette crepe corrispondano effettivi comportamenti antiregolamentari** posti in essere dal contribuente.

Rimane, inoltre, irrisolto quale sia il contenuto della definizione **di distribuzione indiretta di utili**. Ossia se trovi il suo presupposto normativo nella disciplina di cui all'art. 10 del d.lgs. 460/97, come sostenuto da alcuni documenti di prassi della medesima Agenzia, o, in maniera più corretta ad avviso di chi scrive, dall'art. 3 comma due del d. lgs. 155/06.

Veniva, inoltre, contestata **l'omessa applicazione della ritenuta d'acconto** nei confronti dei collaboratori che avevano prestato attività in favore della associazione medesima.

Purtroppo continua l'Agenzia a non prendere atto che **l'applicazione dell'art. 67 primo comma lett. m) del Tuir sui compensi prescinde dalla natura commerciale** (infatti la possono applicare anche le società di capitali e le cooperative sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che la stessa Agenzia delle entrate nella circolare 21/2003 cataloga tra gli enti commerciali di cui all'art. 73 lett. a del Tuir) o meno dell'ente erogatore il compenso essendo a tal fine condizioni necessarie e **sufficienti** quella oggettiva dello svolgimento di attività sportive dilettantistiche e quella soggettiva del riconoscimento da parte del Coni.

Così come si continua a trascurare la previsione secondo la quale **alle associazioni sportive dilettantistiche non si applichi la previsione della perdita della qualifica di ente non commerciale prevista dall'art. 149 del Tuir.**

Il Giudicante di secondo grado, in modo molto analitico, prima verifica le singole parti dello statuto e **l'effettivo rispetto della clausola di non lucratività**. A tale ultimo fine analizza le movimentazioni economiche e giunge a ritenere che: *“non vi sono entrate relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi di natura commerciale e i costi sotto l'aspetto della loro inerenza sono quelli riferibili all'attività stessa dell'ente”*.

Da tutto quanto sopra ne ha fatto derivare che: *“dall'esame della documentazione prodotta e allegata al fascicolo di causa risulta che l'associazione in questione non svolge attività commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 del Tuir non rientrando nell'attività alcuna di quelle previste dall'art. 2195 del codice civile **difettando totalmente di una organizzazione in forma di impresa, la mancanza dello scopo di lucro contrasta infine con la definizione di impresa che ha quale obiettivo il profitto**”*

Non appare chiarissimo, dalla lettura della decisione, quale sia il rilievo ai fini Iva eccepito dall'Ufficio, in quanto il Giudicante eccepisce che: *“anche per quanto riguarda l'iva il comportamento della associazione è in linea con il d.p.r. 633/72 in quanto la stessa va considerata costo deducibile ai fini delle imposte dirette nonostante l'ufficio abbia sostenuto il contrario”*.

Finalmente una decisione che parte dal presupposto che **le associazioni “debbono” potersi finanziare anche organizzando attività per le quali richiedano dai propri associati corrispettivi differenziati purché sussista, con i frequentatori, una *affectio societatis*, un legame che vada oltre la mera corrispettività di un servizio e si possa, a prescindere dal contenuto formale dello statuto, verificare che la collegialità nella gestione e l'assenza di scopo di lucro siano effettivamente perseguiti**

## CASI CONTROVERSI

---

### ***Errori dell'intermediario e sanzioni***

di **Giovanni Valcarenghi**

Avvicinandosi il periodo di chiusura dei modelli dichiarativi, appare opportuno rammentare che **molta attenzione** deve essere posta nella trattazione dell'**impegno a trasmettere**, documento che l'intermediario deve rilasciare al contribuente a mente delle linee guida che regolano il rapporto tra i due soggetti.

Quando tutto si svolge nei termini ordinari nulla quaestio, ma quando si tratta di trasmettere **dichiarazioni oltre il termine** canonico previsto, l'attenzione deve crescere in modo esponenziale: infatti, se assumiamo l'impegno a trasmettere un modello, in qualità di intermediari abilitati ed incaricati dobbiamo prestare attenzione al termine in cui perfezioniamo l'invio. Normalmente si hanno a disposizione 30 giorni di tempo, fatto salvo il caso in cui la scadenza ordinaria coincida con un termine inferiore: in tale ipotesi, è possibile rifiutare l'incarico, oppure, ove si voglia agevolare il contribuente, assumerlo ugualmente ma provvedere più tempestivamente rispetto all'ordinaria tempistica.

Ma, **quando il termine è già scaduto**, la trasmissione può avvenire nell'ordinario periodo temporale. Proprio in tale fattispecie andrà prestata attenzione al fatto che l'impegno a trasmettere indicato sul frontespizio dovrà essere **opportunamente ricordato** con lo svolgimento materiale dei fatti.

Diversamente, può accadere che, da una semplice **distrazione** (che significa lasciare sul frontespizio la data "generale" di impegno che si è deciso di adottare nello studio), derivi una **sanzione a carico dell'intermediario**. Sanzione che coinciderebbe con la violazione di tardiva trasmissione del modello, posto che dalle "carte ufficiali" deriva l'assunzione di un impegno nei termini non ottemperato in modo puntuale.

Tale distrazione può costare cara, per il semplice fatto che l'articolo 7-bis del decreto legislativo 241/1997 prevede una sanzione che va da 516 a 5.164 euro.

Il problema poi si acuisce se tale tardività (intendiamo, sia ben chiaro, sempre quella derivante dalla distrazione in merito alla data dell'impegno a trasmettere) riguardi più dichiarazioni trasmesse con unico file, oppure un unico file che contiene più dichiarazioni. In tal senso, la [risoluzione 105/E/2004](#) prevedeva la sanzione per ogni modello e non per ogni file trasmesso.

Al riguardo, va notato che l'Agenzia delle entrate, con le [circolari 52/E/2007](#) e [11/E/2008](#),

aveva sostenuto l'applicabilità del solo cumulo giuridico di cui all'art.8 della L.689/81, praticamente giungendo alla conclusione che si dovesse applicare la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo.

Tale posizione non è condivisa dalla giurisprudenza di merito che, con alcune sentenze (CTR Bari 6.12.2013, CTR Aosta 18.10.2013 e CTR Firenze 11.03.2014), sta invece sostenendo l'applicabilità delle disposizioni delle sanzioni amministrative (quindi anche l'applicazione del cumulo), ritenendole compatibili con il sistema sanzionatorio previsto per gli intermediari.

Quindi, in virtù dell'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997, *“È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione”*. Analogamente, alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

Pertanto, ove l'intermediario abbia trasmesso tardivamente tanti file distinti, si applicano le disposizioni del cumulo materiale. Quindi, sanzione di Euro 516,00 aumentata di  $\frac{1}{4}$ , per complessivi Euro 645,00.

Ovviamente **è meglio evitare l'errore**, ma per le casistiche del passato si può tenere conto di questo orientamento di favore.

## IVA

---

### ***Omaggi intracomunitari di beni con Iva variabile***

di **Marco Peirola**

Gli omaggi inviati in altro Paese membro dell'Unione europea **non danno luogo ad una cessione intracomunitaria**, in quanto soggetti a IVA nel Paese membro di destinazione e costituito dal **cedente**.

Ne consegue, come indicato dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.2.1), che alle cessioni gratuite di beni si applica la **normativa interna**, stante l'esplicito rinvio alle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 previsto dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993.

Salvo quanto successivamente esposto, le cessioni gratuite di **beni di propria produzione o commercio** sono sempre considerate **imponibili** ai fini IVA (art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972), fatta eccezione per i **campioni gratuiti** appositamente contrassegnati (art. 2, comma 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), esclusi dal campo di applicazione dell'imposta in quanto non danno luogo né ad una cessione intracomunitaria, né ad una cessione interna.

Se l'omaggio è costituito da beni di propria produzione o commercio, l'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972 opera una **distinzione** a seconda che il cedente italiano **abbia detratto o meno l'imposta "a monte"**. Infatti:

- nel primo caso (detrazione operata), la cessione gratuita dà luogo al **pagamento dell'IVA**. In assenza di rivalsa dell'imposta, **non obbligatoria** ai sensi dell'art. 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione può essere certificata attraverso una delle procedure previste dalla C.M. 27 aprile 1973, n. 32/50388 (§ VI), ossia:

– emettendo un'**autofattura singola** per ciascuna cessione, ovvero un'**autofattura globale mensile** per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi". L'autofattura (singola o globale) deve essere annotata nel solo registro delle fatture emesse (Cass., 4 agosto 1992, n. 9254);

– annotando, su un apposito "**registro degli omaggi**", tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare globale dei valori normali (ora prezzi di acquisto o di produzione) delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquote;

- nel secondo caso (detrazione non operata), la cessione gratuita è **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA**.

A prescindere dal trattamento IVA applicato all'omaggio, l'operazione:

- non deve essere dichiarata ai fini **INTRASTAT** né ai fini fiscali, né statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1);
- non concorre né alla formazione del **plafond**, né all'acquisizione dello **status di esportatore abituale**.

Il regime IVA delle cessioni gratuite di **beni non di propria produzione o commercio** è previsto dal combinato disposto degli artt. 2, comma 2, n. 4), e 19-bis1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972.

Tenuto, infatti, conto che “gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, **costituiscono sempre spese di rappresentanza**” (C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E), ne consegue che, per i beni di **costo unitario**:

- **non superiore a 25,82 euro:**

- la cessione gratuita è **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA;
- il cedente **può detrarre** l'imposta assolta per il relativo acquisto;

- **superiore a 25,82 euro:**

- la cessione gratuita è **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA;
- il cedente **non può detrarre** l'imposta assolta per il relativo acquisto. In caso contrario, deve essere effettuata la rettifica della detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Anche per i beni non di propria produzione o commercio, a prescindere dal costo unitario (inferiore o superiore a 25,82 euro), l'operazione:

- non deve essere dichiarata ai fini **INTRASTAT** né ai fini fiscali, né statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1);
- non concorre né alla formazione del **plafond**, né all'acquisizione dello **status di esportatore abituale**.

## CONTENZIOSO

---

### ***Omessi versamenti: nessuna sanzione nel caso di mancato incasso di crediti***

di **Massimo Conigliaro**

Mancati incassi? **Niente sanzioni** sul mancato pagamento delle imposte!

L'esimente dalle sanzioni nei casi di **omessi versamenti** per causa imputabile ai ritardati pagamenti della pubblica Amministrazione (e non solo) prende quota nelle Commissioni Tributarie. In un precedente intervento ([Lo Stato paga in ritardo? Niente sanzioni sugli omessi versamenti](#)) avevamo segnalato il caso della C.T.R. Roma, che aveva valorizzato tale principio per un'azienda che non aveva potuto versare le imposte alle naturali scadenze, pur vantando **ingenti crediti** verso l'A.S.P. locale. L'art. 5 del D. Lgs. 472/97 letto congiuntamente all'art. 6, comma 5, della L. 212/2000 relativo alle cause di non punibilità può portare all'**esimente della non punibilità** del soggetto che ha commesso il fatto per forza maggiore.

E la **forza maggiore** – per dirla con la C.T.R. Roma – *é quell' accadimento esterno e superiore al volere del soggetto che determina, in modo irresistibile ed inevitabile, il medesimo ad un'azione oppure ad un'omissione e la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 180/E del 10 luglio 1998 la definisce "ogni forza del mondo esterno che determina in modo inevitabile il comportamento del soggetto"*.

Adesso la [Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, con la sentenza n. 179/1/13 del 10 dicembre 2013](#), si spinge oltre e concede la **non applicazione di sanzioni** al contribuente che dimostra il mancato incasso non soltanto di crediti verso la pubblica amministrazione ma anche verso i privati.

Nel caso trattato, la parte contribuente impugnava una **cartella di pagamento** con iscrizioni a ruolo per omesso versamento di imposte, contestando **esclusivamente** la non debenza di sanzioni. Assumeva che il ritardo nel pagamento dell'imposta fosse assolutamente **incolpevole** perché imputabile a **forza maggiore**, sì che, in applicazione degli artt.5 e 6, comma 5, D. Lgs. n.472/1997. Eccepeva quindi che la mancanza dell'**elemento psicologico** comportava l'esclusione dell'applicabilità sia delle sanzioni che degli interessi e del conseguente compenso di riscossione.

A sostegno del proprio assunto, la ricorrente precisava di svolgere attività di gestione, riparazione e manutenzione dell'impianto **comunale** di pubblica illuminazione per conto del



Comune di Campobasso. nonché, in subappalto, lavori di **pubblica illuminazione** con imprese appaltatrici dello stesso Comune. Aggiungeva che, nonostante i vari e **documentati solleciti**, il Comune di Campobasso **non aveva mai** rispettato le **scadenze previste**, sì che i notevoli ritardi nei pagamenti (fino a 8 mesi) l'avevano costretta, a scontare le fatture presso le banche, con notevoli aggravii economici. Documentava quindi che i detti inadempimenti avevano comportato **indebitamento** verso banche, fornitori ed anche verso i dipendenti per varie centinaia di migliaia di euro, nonché verso lo stesso erario (con il quale aveva in corso numerose rateizzazioni), costringendola anche a licenziamenti del personale.

Il Comune di Campobasso osservava che la ricorrente svolgeva la propria attività per pubbliche amministrazioni solo per il 60% della clientela mentre per il restante 40% si trattava di privati, onde l'inadempimento della sola Amministrazione Comunale non giustificava la situazione di illiquidità.

La C.T.P. di Campobasso ha accolto il ricorso della parte contribuente sulla scorta della puntuale dimostrazione in giudizio dei ritardi di pagamento della P.A. nonché sull'ulteriore circostanza, documentalmente provata, che anche per l'attività svolta in regime di subappalto per imprese private (appaltatrici del Comune) la ricorrente doveva ancora percepire importi rilevanti.

I giudici hanno quindi applicato il principio di cui all'**art.5, comma 1, del D.Lgs. n.472/97**, laddove afferma che *per la responsabilità nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od **omissione cosciente e volontaria**, sia essa dolosa o colposa. La legge richiede quindi non solo che il soggetto abbia agito con coscienza e volontà, ovvero essendo pienamente capace e rendendosi conto dell'azione che compie, ma anche che egli sia colpevole, ovvero che gli si possa **rimproverare** un comportamento doloso o, quantomeno, negligente.*

Nella fattispecie in esame la ricorrente ha ampiamente dimostrato che l'omesso pagamento del tributo è stato provocato dai ripetuti ritardati pagamenti delle somme ad essa dovute non solo dal Comune di Campobasso, ma anche da altri **soggetti privati** che agivano quali appaltatori del Comune predetto. Ha altresì dimostrato la propria assenza di colpa, ovvero di avere fatto uso della **ordinaria diligenza** per rimuovere l'ostacolo frapposto all'esatto adempimento delle obbligazioni.

La parte contribuente infatti ha dimostrato di avere sollecitato in più occasioni i pagamenti che le erano dovuti, sopportando evidenti notevoli perdite economiche dovendo infine richiedere un **mutuo in banca** per far fronte ai debiti nei confronti di fornitori e dipendenti.

Si tratta di una pronuncia importante adeguatamente sollecitata da un **ricorso tributario** che – contestando soltanto le **sanzioni** e nulla osservando sugli omessi versamenti di somme dovute – ha “**costretto**” l'organo giudicante a soffermarsi sull'unico motivo di doglianza, adeguatamente supportato da argomentazioni e prove.



## ORGANIZZAZIONE STUDIO

---

### ***Tutti i professionisti gestiscono progetti***

di **Michele D'Agnolo**

È inutile che siate gelosi. Non sono soltanto gli appartenenti alle professioni tecniche a gestire progetti, ma anche i coordinatori tra loro. Non è un caso che nelle operazioni straordinarie aziendali più complesse si parli, ad esempio, di vera e propria **ingegneria finanziaria**. Lo stesso accade quando il modo di definire un nuovo intervento si basa su dati e informazioni già disponibili quando il cliente ha deciso di avviare un'operazione di marketing possono essere considerati un progetto, la cui messa a punto e

L'attività di progettazione deve essere appropriatamente **pianificata e gestita**. Lo capiamo intuitivamente, che se il progetto non c'è o qualcuno ha sbagliato i calcoli o non ha tenuto conto di tutte le esigenze poi la casa crolla, l'auto si guasta e così via.

Notiamo immediatamente che ci sono alcune **regolarità tra "famiglie" di progetti**. La progettazione di un edificio ha diversi elementi in comune con quella di altri immobili. In altre parole, i passi da seguire nella progettazione di ogni edificio civile saranno molto simili. Parliamo in questi casi di una cornice di progettazione. Può essere utile rivedere per esempio la cornice che descrive le fasi tipiche della progettazione di un intervento di consulenza complessa giuridico-economica, come una operazione straordinaria

In prima battuta **andranno ascoltate le esigenze del cliente**, esplicite e implicite. Andranno **verificati i vincoli** normativi e di prassi cogenti e verificato se sono compatibili tra loro. Si tratta dei cosiddetti requisiti di input del progetto. Se i requisiti di input sono incompatibili tra loro il progetto non potrà essere realizzato. Ad esempio un cliente che vuole minimizzare il carico fiscale e il rischio di accertamento potrebbe in realtà presentarci obiettivi tra loro incompatibili.

Seguirà una fase di **ideazione e progettazione** di massima, e ove possibile saranno poste all'attenzione del cliente più alternative.

Una volta scelta l'alternativa da sviluppare occorrerà definirla in tutte le sue parti, **assegnando le responsabilità e i tempi di esecuzione**. Per gli ingegneri l'*output* di questa fase è il progetto esecutivo, accompagnato dal capitolato dei lavori. Per i commercialisti, gli avvocati, i notai e i consulenti del lavoro impegnati in una operazione straordinaria invece sarà un elenco di attività nel quale dovranno essere declinati tutti gli adempimenti prodromici e susseguenti all'operazione straordinaria in questione. Se abbiamo scelto la cessione di azienda oltre a stabilire chi fa la situazione contabile, chi fa la perizia di valutazione, chi predispone l'atto di cessione, occorrerà segnalarlo anticipatamente ai sindacati, ma anche coordinare l'intervento dei vari professionisti che dovranno eseguire ad esempio la comunicazione unica al Registro

delle Imprese con finalità IVA, INPS, INAIL, provvedere alla volturazione delle licenze e delle concessioni, ai passaggi di proprietà di immobili e autoveicoli, agli adempimenti e segnalazioni in materia di sicurezza sul lavoro e di privacy, ad altri adempimenti di natura settoriale. E qui, in assenza di progettazione, tende a sfuggire sempre qualcosa.

**Progettare significa quindi limitare il rischio che un adempimento non venga svolto o venga duplicato, o venga svolto in ritardo.** Significa anche chiarire chi risponde per l'esecuzione delle singole attività. Quante volte un'operazione straordinaria è stata posticipata di un anno per l'impossibilità di ottenere tempestivamente una situazione contabile aggiornata da parte del cliente?

A questo punto, definito analiticamente chi fa cosa e quando, le varie attività potranno essere realizzate. E qui il professionista, o un suo collaboratore, si trasforma da ideatore a direttore dei lavori.

Ci potranno naturalmente essere **variazioni** sia in corso di progettazione che in corso d'opera. Pensiamo a cosa succede ogni volta che c'è una operazione straordinaria e si va dal notaio, è impossibile che il notaio non chieda qualche aggiustamento. Oppure quello che succede quando il cliente cambia idea il giorno dell'atto. In tutti questi casi, le buone prassi di progettazione ci impongono di riconsiderare tutte le conseguenze che a cascata si creano quando cambiamo un fattore. Invece a volte, nel trambusto della riunione e nella concitazione del momento, sovente acconsentiamo a fare cose delle cui conseguenze ci accorgiamo solo dopo che la frittata è ormai fatta.

Per maggiori approfondimenti si veda il mio articolo "[Il project management nello studio professionale](#)", pubblicato su Vision Pro 1-2013.