

## Edizione di sabato 19 luglio 2014

### fisco-lavoro

[Il lavoro autonomo occasionale all'estero](#)

di Fabio Pauselli

### PATRIMONIO E TRUST

[Esterovestizione di trust paradisiaci](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

### CONTABILITÀ

[La contabilizzazione degli imballaggi](#)

di Viviana Grippo

### RISCOSSIONE

[La nuova rateazione dei debiti: momento di decadenza e diritto del contribuente alla riammissione alla dilazione](#)

di Cristoforo Florio

## fisco-lavoro

---

### ***Il lavoro autonomo occasionale all'estero***

di Fabio Pauselli

Negli ultimi tempi stiamo assistendo anche per ciò che concerne il lavoro meramente occasionale e senza alcun vincolo di subordinazione. Ciò è dovuto sia alla capillare diffusione di nuovi sia alle maggiori opportunità offerte oltreconfine.

Come noto **l'art. 3, c. 1, del Tuir sancisce il principio di tassazione su base mondiale**, secondo il quale le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia sono ivi tassate sui redditi ovunque prodotti. Così anche chi svolge un'attività di lavoro autonomo occasionale all'estero senza partita Iva, dovrà dichiarare tali redditi e soggiacere alla potestà impositiva del nostro Paese. I redditi derivanti da attività di lavoro non esercitate abitualmente sono ricompresi **tra i redditi diversi ex art. 67, c. 1, lettera l) del Tuir**, la cui determinazione è data, ai sensi dell'art. 71, c. 2 del Tuir, dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificatamente inerenti alla loro produzione. Inoltre, nel caso in cui il **compenso percepito corrisponda alle spese strettamente necessarie per lo svolgimento dell'attività occasionale**, l'Agenzia delle Entrate con la [\*\*Risoluzione n. 49/E/2013\*\*](#) ha previsto la possibilità di non dichiarare tali somme nella dichiarazione dei redditi.

Detto ciò è bene precisare che la potestà impositiva del nostro Paese trova un inevitabile limite nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che vengono stipulate con gli altri paesi esteri e le quali trovano applicazione anche per la fattispecie reddituale in esame. C'è da dire, tuttavia, che generalmente le suddette Convenzioni prevedono, nel paragrafo relativo alle professioni indipendenti, la **tassazione degli introiti esclusivamente nello Stato di residenza del soggetto percettore**, a meno che non si disponga di una base d'affari nel paese estero (ipotesi, questa, del tutto inconciliabile con un'attività meramente occasionale).

Altro aspetto rilevante è l'applicazione della ritenuta alla fonte ex art. 25, c. 1, D.P.R. 600/73, considerato che l'art. 23, c. 1 del medesimo decreto sancisce che anche i soggetti di diritto estero e non residenti in Italia possono agire da sostituti d'imposta e, quindi, essere obbligati ad effettuare la ritenuta a titolo di acconto. L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, ha avuto modo di precisare con la Risoluzione n. 649/1980 che l'ente estero deputato a ciò è soltanto **quello tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese**, esonerando tutti gli altri.

Per quanto riguarda gli aspetti contributivi è qui che emergono le maggiori criticità. Come noto, infatti, per i compensi occasionali superiori a Euro 5.000 scatta l'obbligo d'iscrizione alla

Gestione Separata ex art. 44, c. 2 del D.L. 269/03. In questi casi, al superamento della soglia limite, è il committente ad operare tutte le ritenute previdenziali del caso e versarle alla sede Inps di competenza. Pertanto in tutti quei casi in cui il committente estero non è sostituto d'imposta in Italia, cosa fare? Nel silenzio della norma, chi scrive ritiene che in presenza di redditi occasionali erogati da un committente estero privo dei requisiti per qualificarsi quale sostituto d'imposta in Italia dovrà essere il percepiente residente a dover auto-liquidare il dovuto in sede di dichiarazione dei redditi. In particolare **il calcolo e la liquidazione del contributo dovuto alla Gestione Separata dovrà essere effettuato nell'apposita sezione RR del modello Unico**, compilando attentamente i relativi quadri ([Circolare Inps n. 74/2014](#)).

## PATRIMONIO E TRUST

### ***Esterovestizione di trust paradisiaci***

di Ennio Vial, Vita Pozzi



stabilisce che si considerano nel **dello**, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Paesi che non consentono lo scambio di informazioni (paesi non inclusi nella cosiddetta “white list” approvata con D.M. 4.9.1996 e successive modificazioni) quando ed siano nel territorio dello Stato.

La condizione della **residenza** italiana del disponente e del beneficiario non deve necessariamente essere verificata nello stesso **periodo d'imposta**. Infatti, la residenza del **disponente** in considerazione della natura istantanea dell'atto di disposizione, **rileva** nel **periodo d'imposta** in cui questi ha compiuto l'**atto di disposizione** a favore del trust.

Eventuali cambiamenti di residenza del disponente in periodi d'imposta diversi sono irrilevanti.

Per la parte riguardante il beneficiario, la norma è applicabile ai trust con **beneficiari individuati**. Ovviamente i beneficiari non devono essere necessariamente individuati nell'**atto istitutivo** di trust, ben potendo essere determinati **successivamente** ad esempio dal **trustee**.

In questi casi la [\*\*circolare n. 48/E/2007\*\*](#) afferma che la residenza fiscale del beneficiario attrae in Italia la residenza del trust anche se questa si verifica in un **periodo d'imposta successivo** a quello in cui il disponente ha posto in essere il suo atto di disposizione a favore del trust.

La circolare precisa, infine, che ai fini dell'attrazione della residenza in Italia è **irrilevante** l'avvenuta **erogazione del reddito** a favore del beneficiario nel periodo d'imposta.

**L'articolo 73 co. 3 del Tuir** stabilisce, inoltre, che si considerano **residenti nel territorio dello**

**Stato** i trust istituiti in uno **Stato che non consente lo scambio di informazioni** quando, successivamente alla costituzione, un soggetto residente trasferisca a favore del trust la proprietà di un **bene immobile** o di **diritti reali immobiliari** ovvero costituisca, a favore del trust, dei vincoli di destinazione sugli stessi beni e diritti.

Si tratta, in sostanza, del caso in cui pur in mancanza di un disponente originario o di un beneficiario italiano, interviene un successivo **disponente italiano** che apporta **beni immobili**. La circolare precisa che è proprio l'ubicazione degli immobili che crea il **collegamento territoriale** e giustifica la residenza in Italia.

Tale considerazione lascia **perplessi** in quanto la norma sembra trovare applicazione anche nei casi in cui gli immobili non siano collocati in Italia. L'Agenzia ha forse voluto smussare la lettera di una norma che appariva alquanto rigida in quanto faceva scattare l'esterovestizione anche con la mera presenza di un immobile, a prescindere dal paese in cui era collocato.

In entrambe le ipotesi considerate, come detto, l'**attrazione della residenza** interviene solo se il trust è "istituito" in un **Paese** con il quale **non** è attuabile lo **scambio di informazioni** e che quindi non è riportato nella white list di cui al D.M. 4.9.1996.

Sarebbe interessante conoscere se questa lista può essere integrata anche con i nuovi Paesi indicati nella [\*\*C.M. 38/E/2013\*\*](#). Forse quello più interessante è costituito da **San Marino** che è considerato **white list a partire dal 2014**.

Ovviamente è appena il caso di ricordare che i **trust residenti** saranno tassati in Italia sui **redditi ovunque prodotti** (*world wide income*) mentre per i trust non residenti l'imponibilità in Italia riguarda solo i redditi prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art.23 del Tuir.

La **presunzione** di residenza in Italia è solo **relativa**, ben potendo il contribuente dimostrare l'effettiva residenza fiscale del trust all'estero. In questo caso bisognerà dimostrare, ad esempio, che il **trustee estero** opera effettivamente all'estero e che l'oggetto principale dell'attività del trust non è collocata in Italia.

Si tratta di una presunzione che risulta particolarmente agevole se il trustee opera in una "isoletta sperduta" del Pacifico, ma che diviene alquanto **ardua** nel caso della **Svizzera**.

La circolare 48/E/2007 precisa che, **ove compatibili**, anche le disposizioni in materia di **esterovestizione delle società** previste dall'art. 73 del Tuir co. 5-bis e 5-ter, sono applicabili ai trust ed in particolare a quelli istituiti o comunque **residenti** in **Paesi** compresi nella **white list**, per i quali non trova applicazione la specifica presunzione di residenza di cui sopra.

La disciplina sull'esterovestizione delle società, introdotta con il D.L. n.223/06, ha inserito nell'art.73 una presunzione relativa in base alla quale è considerata esistente nel **territorio** dello Stato la **sede dell'amministrazione** di società ed enti, che detengono **partecipazioni di controllo**, ai sensi dell'art.2359 del c.c. nei seguenti soggetti: Spa, Sapa, Srl, società

cooperative, società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, se, alternativamente:

- sono **controllate**, anche indirettamente, ai sensi dell'art.2359, co.1, del c.c., da **soggetti residenti** nel territorio dello Stato;
  
- sono **amministrate** da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in **prevalenza** di consiglieri **residenti** nel territorio dello Stato.

**L'estensione al trust** di una simile disciplina, ancorché con le riserve espresse dalla circolare, desta **non poche perplessità**.

Sicuramente **non** può trovare applicazione la **prima ipotesi** in quanto il trust non può, per sua natura, essere controllato da una società.

La norma potrebbe trovare applicazione nel caso di un trust estero con **trustee residente** in **Italia** e con partecipazioni di controllo in società di capitali italiane. Si tratta invero di un'ipotesi piuttosto **remota** in quanto i trust esteri sono di norma gestiti da **trustee esteri**.

La disciplina è quindi incompatibile o di **difficolissima applicazione**.

## CONTABILITÀ

---

### ***La contabilizzazione degli imballaggi***

di Viviana Grippo

Contabilmente la gestione degli **imballaggi** dipende dalla natura dell'imballaggio stesso e dal suo utilizzo, ci sono infatti imballaggi che generano costi e ricavi, che sono o meno compresi nel prezzo, che possono essere o meno riutilizzati.

In linea generale quindi essi troveranno allocazione tra:

- le **rimanenze** se trattasi di imballaggi venduti insieme alla merce,
- le i **mobilizzazioni** quando essi venissero utilizzati più volte.

Nel primo caso gli imballaggi sono da considerare al pari di una merce e verranno quindi valutati a fine anno con valorizzazione da riportare nella voce B6 dello stato patrimoniale.

Se gli imballaggi sono a rendere e quindi verranno usati più volte, essi dovranno essere contabilizzati, al pari dei beni durevoli, tra le immobilizzazioni ed ammortizzati. In tale caso è ragionevole che l'imballaggio "dato" al cliente sia accompagnato dal versamento di una cauzione da restituirsì al momento della riconsegna. La cauzione andrà registrata tra i debiti. Nel caso in cui il cliente non restituisca l'imballaggio l'impresa potrà trattenere il deposito registrando un provento e stralciando il debito.

Veniamo alle scritture contabili.

Facciamo il primo caso, quello in cui **l'imballaggio venga venduto con il nostro bene merce**, ovvero che lo stesso quindi sia da noi acquistato per poi essere usato al momento della vendita.

Prima si registra l'acquisto di imballaggi come materiale di consumo:

Diversi a Debiti vs Fornitori (sp) 6.100,00

Imballaggi c/acquisti (ce) 5.000,00

Iva a credito (sp) 1.100,00

Quindi si procede con la vendita della merce e degli imballaggi:

Crediti vs clienti (sp) a Diversi 12.810,00

a Merce (ce) 10.000,00

a Imballaggi (ce) 500,00

a Iva a debito (sp) 2.310,00

Alla fine dell'anno si provvederà a rilevare le rimanenze finali di imballaggi:

Rimanenze di imballaggi (sp) a Imballaggi c/rimanenze (ce) 4.500,00

Supponiamo, invece, di utilizzare degli **imballaggi per più consegne**, va dapprima rilevato l'acquisto di imballaggi durevoli:

Diversi a Debiti vs Fornitori 12.200,00

Imballaggi (sp) 10.000,00

Iva a credito (sp) 2.200,00

Alla fine dell'anno si dovrà rilevare l'ammortamento degli imballaggi, supponiamo che la vita utile degli stessi sia di 5 anni, in tal caso avremo:

Ammortamento imballaggi (ce) a Fondo ammortamento imballaggi (sp) 2.000,00

Chiaramente, nel caso di imballaggio/attrezzatura, esso è un **imballaggio a rendere**.

Affrontiamo tale casistica, dapprima considerando la mancata richiesta di cauzione, poi il caso di istituzione di essa.

Nel primo caso, al momento in cui l'imballo esce dall'azienda per accompagnare la merce, faremo la seguente scrittura fra i conti d'ordine:

Imballaggi da rendere (co) a Ns imballaggi presso terzi (co) 1.000,00

Supponiamo che la **restituzione** degli imballaggi avvenga **solo parzialmente**, dovremo procedere, prima, con lo storno nei conti d'ordine dei nostri imballaggi presso terzi:

Ns imballaggi presso terzi (co) a Imballaggi da rendere (co) 800,00

Quindi, con l'emissione della fattura per il pagamento della parte di imballaggi trattenuti dal cliente:

Crediti vs clienti (sp) a Diversi 244,00

a Imballaggi (ce) 200,00

a Iva a debito (sp) 44,00

Nel secondo caso, invece, gli imballaggi da rendere prevedono la richiesta di **cauzione**, registreremo quindi la vendita della merce e la cauzione ricevuta dal cliente:

Crediti vs cliente (sp) a Diversi 12.200,00

a Merce (ce) 10.000,00

a Iva a debito (sp) 2.200,00

Banca c/c (sp) a Debiti per Cauzioni (sp) 500,00

Supponiamo che anche in questo caso la restituzione avvenga solo parzialmente, ovvero che solo la metà dell'imballaggio sia restituita. Occorrerà quindi rilevare quale **sopravvenienza** il ricavo derivato dalla mancata restituzione dell'imballaggio:

Crediti vs clienti (sp) a Diversi 305,00

a Sopravvenienza attiva (ce) 250,00

a Iva a debito (sp) 55,00

All'atto del pagamento il cliente corrisponderà l'**iva** e verrà stornata la quota parte di cauzione non restituita:

Diversi a Crediti vs clienti (sp) 305,00

Debiti per Cauzioni (sp) 250,00

Banca c/c (sp) 55,00

Infine si dovrà restituire la cauzione per gli imballaggi avuti indietro:

Debiti per Cauzioni (sp) a Banca c/c (sp) 250,00



## RISCOSSIONE

---

### **La nuova rateazione dei debiti: momento di decadenza e diritto del contribuente alla riammissione alla dilazione**

di Cristoforo Florio

Nel [pezzo pubblicato ieri](#) abbiamo analizzato la nuova possibilità introdotta dal legislatore con il D.L. 66/2014 di **“riattivare” la rateazione dei debiti** verso Equitalia per tutti i contribuenti che risultino decaduti alla data del 22 giugno 2013 da un precedente piano di dilazione dei ruoli.

Considerato che gli **effetti della decadenza** dal piano di rateazione dei ruoli possono essere particolarmente gravi, determinando l'intera riscuotibilità del debito, con eventuale adozione di misure cautelari (ipoteca, fermo dei beni mobili registrati) e avvio delle attività espropriative, vale la pena soffermarsi a ragionare sul **concepto di “decadenza”**.

Sotto un profilo operativo, infatti, gli uffici locali di Equitalia hanno adottato – anche in passato – un atteggiamento di *favor* nei confronti del contribuente, mantenendo una sorta di **soglia di tolleranza** (sia nell'ambito dei piani “vecchi”, con decadenza a due rate consecutive, che in quelli “nuovi”, con decadenza a otto rate, anche non consecutive), provvedendo spesso a revocare il piano di dilazione concesso al contribuente **ben oltre il termine di decadenza** previsto dalla legge.

Tale impostazione, indubbiamente lodevole sotto il profilo del rapporto contribuente-Fisco, rischia tuttavia di ingenerare conseguenze di non poco momento per l'accesso alla nuova rateazione di cui all'articolo 11 *bis* del D.L. n. 66/2014. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi del contribuente che abbia stipulato un piano di rateazione antecedentemente all'entrata in vigore del c.d. “Decreto del Fare”, con previsione di decadenza a due rate consecutive. Laddove questi sia inciso nel mancato pagamento di due rate successive entro il 22 giugno 2013, dovrebbe considerarsi – ai sensi di legge – decaduto e, pertanto, ammesso al nuovo piano di rateazione da richiedere entro il 31 luglio 2014. Tuttavia e in virtù dell'interpretazione fornita da Equitalia (vedi anche **nota Equitalia del 1 ° luglio 2013**), la situazione testè descritta viene spesso considerata dall'ente riscosso ancora in *bonis*, in alcuni casi in quanto è stato esteso al contribuente il trattamento di favore della decadenza a otto rate non consecutive (pur trattandosi di piano stipulato antecedentemente e ormai decaduto) e in altre ipotesi in quanto viene applicato il sopra richiamato meccanismo di tolleranza nei confronti del contribuente, con ciò determinando un **disallineamento tra momento di decadenza dal piano e revoca dello stesso da parte dell'Agente della riscossione**.

Sotto il profilo giuridico, i due concetti (decadenza e revoca) sono molto differenti. La **decadenza** dal piano di rateazione è infatti *ex lege*, **scatta cioè automaticamente al verificarsi dei presupposti** di legge a causa dell'inadempimento di obblighi da parte del contribuente, destinatario di un precedente atto amministrativo (la concessione del piano di rateazione). **La revoca, invece, è un vero e proprio atto amministrativo** di secondo grado con il quale la Pubblica Amministrazione provvede al ritiro dell'atto di primo grado, dopo aver esperito una valutazione di opportunità relativa al mutamento degli elementi rispetto al momento dell'adozione del provvedimento amministrativo di rateazione (di primo grado).

La circostanza per cui l'**Agente della riscossione attribuisce rilevanza alla revoca della rateazione**, piuttosto che alla sua decadenza, non è confortata da alcuna disposizione di legge e trova riscontro – al momento – solo in circolari amministrative aventi valenza vincolante per il solo ente pubblico e non anche per il contribuente.

Peraltro, si evidenzia che anche la recente [risoluzione n. 32/E del 19 marzo 2014 elaborata dall'Agenzia delle Entrate](#), ponendosi in disaccordo con l'interpretazione di Equitalia fornita con la richiamata nota del 1° luglio 2013, ha chiarito che le disposizioni del c.d. "Decreto del Fare" sulla decadenza a otto rate sono applicabili ai "vecchi" piani di rateazione ma **sempre a condizione che gli stessi non siano già decaduti alla data del 22 giugno 2013**. L'interpretazione fornita da Equitalia con la nota più volte citata, in base alla quale era stata prospettata la possibilità di consentire anche ai contribuenti ormai decaduti di poter beneficiare delle nuove disposizioni, non risulta invece sostenibile, in quanto non confortata da alcuna disposizione di rango normativo.

Pertanto, per il contribuente che voglia valutare l'**accesso alla nuova rateazione** in scadenza al 31 luglio 2014, sarà di estrema importanza **verificare e individuare la data di decadenza dal piano**, piuttosto che la data di revoca da parte dell'ente riscosso, considerato che – per l'accesso al beneficio – il Legislatore ha attribuito rilevanza esclusivamente alla prima e non alla seconda.