

## Edizione di lunedì 25 agosto 2014

### CONTENZIOSO

[Il Fisco non può modificare in sede di contenzioso le motivazioni dell'avviso di accertamento](#)  
di Luigi Ferrajoli

### EDITORIALI

[Ripartiamo dalle semplificazioni](#)  
di Sergio Pellegrino

### CASI CONTROVERSI

[Compensazioni Inps e tassazione separata](#)  
di Giovanni Valcarenghi

### CONTENZIOSO

[Il Fisco non può modificare in sede di contenzioso le motivazioni dell'avviso di accertamento](#)  
di Luigi Ferrajoli

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il particolare rapporto tra indeductibilità costi paradisiaci e disciplina cfc](#)  
di Ennio Vial, Vita Pozzi

### IVA

[Importazione di beni oggetto di più vendite successive](#)  
di Marco Peirolo

### ENTI NON COMMERCIALI

**Soci o tesserati?**  
di Guido Martinelli

## CONTENZIOSO

---

### ***Il Fisco non può modificare in sede di contenzioso le motivazioni dell'avviso di accertamento***

di Luigi Ferrajoli

Il tema della  
degli

emessi dall'Amministrazione finanziaria in rapporto alle tesi difensive spendibili dal Fisco nella fase del contenzioso è stato di recente affrontato dalla Corte di Cassazione, che si è pronunciata in merito con la

Nella vicenda in esame, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un **avviso** di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta di registro in relazione al contratto di acquisto di un'azienda; in particolare la rettifica aveva riguardato il **valore** di avviamento.

La società contribuente aveva impugnato l'atto impositivo e la Commissione tributaria provinciale lo aveva **annullato**, censurando la circostanza che gli elementi posti a base del medesimo erano stati individuati nel volume d'affari dell'azienda nel triennio precedente e in un non meglio identificato coefficiente moltiplicatore pari a 1,25, determinato non in forza di legge, ma in base a **indagine conoscitiva** dell'Agenzia delle entrate.

La CTR aveva accolto l'appello dell'Ufficio nel quale era eccepito che, ai fini della rettifica di valore, erano stati applicati i **coefficienti di redditività** desunti dal modello Unico in base all'articolo 2, comma 4, D.P.R. 460/1999; nello specifico il coefficiente di redditività, desunto dalla dichiarazione, era risultato pari al 6,38 %, laddove l'Ufficio aveva utilizzato in atto un coefficiente "corposamente inferiore", pari all'1,25 %.

La società proponeva ricorso per Cassazione eccependo, tra l'altro, **violazione** e falsa applicazione dell'articolo 3 L. 241/1990, poiché la sentenza aveva considerato la rettifica validamente sorretta da un **criterio legale** di valutazione dell'azienda diverso da quello utilizzato in concreto, dall'ente impositore, nella motivazione dell'atto accertativo e menzionato soltanto nelle allegazioni difensive e nell'atto di appello.

La Cassazione, nell'accogliere tale motivo di ricorso, compie un'interessante analisi della funzione della motivazione dell'atto impositivo in rapporto al **diritto di difesa** del contribuente ed agli argomenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di merito.

Secondo la

**Suprema Corte**, i Giudici dell'appello, nel caso in esame, non avevano esercitato la facoltà di qualificare diversamente i fatti posti alla base della pretesa tributaria, ma avevano **illegittimamente** confermato la pretesa impositiva sulla base di altri fatti, mai dedotti dall'Ufficio né posti a base della rettifica del valore di avviamento commerciale, ma allegati e prospettati soltanto in **appello** in quanto asseritamente indicativi di tale valore.

In particolare, ribadendo un proprio consolidato orientamento, la Suprema Corte evidenzia che la **motivazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo contenzioso, nonché di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della **pretesa tributaria** al fine di approntare una idonea difesa.

L'obbligo della motivazione dell'atto impositivo deve pertanto ritenersi assolto con l'enunciazione dei **presupposti** adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'**idoneità** del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria.

Secondo la Suprema Corte: "

*La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di **garanzia** del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di **legalità** che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. l'art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'**informazione** dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di **collaborazione**, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione*".

Da tale principio, secondo la Cassazione derivano

**due conseguenze**: la prima è che nell'avviso di accertamento devono necessariamente confluire tutte le conoscenze dell'Amministrazione finanziaria e deve essere esternato chiaramente l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla **conclusione** prospettata; la seconda è che le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di **impugnazione** dell'atto, cosicché l'Ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto.



## EDITORIALI

---

### **Ripartiamo dalle semplificazioni**

di Sergio Pellegrino

Le **vacanze sono finite** (o stanno comunque terminando anche per i più fortunati ancora lontani dagli uffici) e si annuncia un mese caldo dal punto di vista degli interventi normativi con i quali dovrebbe essere “riscritto” il nostro sistema tributario, sulla base di quanto previsto dalla **legge n. 23 dell'11 marzo 2014**, con la quale è stata conferita **delega al Governo** per la realizzazione di un “*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”.

Nelle prossime settimane dovrebbe essere infatti (ragionevolmente) emanato il **decreto legislativo in materia di semplificazioni fiscali** approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 20 giugno 2014 e per il quale sono state condotte le audizioni parlamentari.

Il decreto contiene delle novità importanti che rappresentano **semplificazioni effettive**, ma l'aspetto probabilmente più rilevante è quello della **portata simbolica** che un provvedimento di questo tipo porta con sé, atteso il “disperato” bisogno di razionalizzare un sistema tributario contorto e ingovernabile.

Di semplificazioni si parla da moltissimi anni, ma in realtà, fino ad oggi, i **risultati conseguiti sono stati meno che modesti**: per ogni “piccola” semplificazione realizzata, infatti, nuovi interventi normativi o interpretazioni di prassi hanno moltiplicato adempimenti e oneri a carico dei contribuenti.

La necessità di cercare di contrastare in modo efficace la piaga dell'**evasione fiscale** ha “legittimato” il legislatore e l'amministrazione finanziaria a gravare imprese e professionisti in particolare (ma anche gli altri contribuenti) di un significativo **costo “occulto”**, per gestire appunto i molteplici adempimenti, che si è aggiunto ad un **carico fiscale** già di per sé difficilmente sostenibile.

I **risultati** sono, ahimè, sotto gli occhi tutti.

La **complessità del sistema** si è ritorta contro la stessa amministrazione, che tutti questi adempimenti deve controllare, con **costi di gestione enormi** quanto la **massa di informazioni** ricavata (tanto enorme però da renderne problematica la lettura e l'utilizzo).

Sul fronte delle semplificazioni l'Agenzia qualcosa ha effettivamente fatto, soprattutto nel corso dell'ultimo anno, ma è necessario un significativo **cambio di passo**: prima di introdurre

un **nuovo adempimento**, infatti, dovrebbero esserne quantificati i **costi per gli operatori** e dimostrati i **benefici attesi per l'Erario**, al fine di non ripetere le molte negative esperienze già vissute da questo punto di vista (*spesometro, black list, intrastat servizi* e chi più ne ha più ne metta).

Il **decreto semplificazioni** non risolverà certo tutti i problemi, ma rappresenta comunque un **inizio**, un **primo intervento** finalmente nel giusto senso al quale ne dovranno seguire naturalmente degli altri ancora più incisivi. Speriamo possa effettivamente essere il **segnale di una ripartenza**.

## CASI CONTROVERSI

### **Compensazioni Inps e tassazione separata**

di **Giovanni Valcarenghi**

L'articolo 17, comma 1, lettera a) bis del TUIR prevede che siano assoggettate a **tassazione** le imposte o altri oneri per il reddito complessivo per una singola dichiarazione.

Nel novero di questa casistica rientra, appieno, l'ipotesi dei contributi versati alle **casse previdenziali** che si rivelano eccedenti quelli effettivamente dovuti; tipicamente, la situazione si presenta quando il reddito di un anno, utilizzato come base di computo per gli acconti, cala drasticamente nel periodo successivo. Nel resoconto dichiarativo successivo, i contributi versati in acconto durante l'anno risultano **eccedenti l'effettivo debito**, con la conseguenza che l'esubero può essere oggetto di **compensazione** su modello F24, sia pure a determinati limiti e condizioni (al riguardo, si veda, da ultimo, la [circolare INPS numero 74 del 6 giugno 2014](#)).

Proprio sul significato di tale compensazione appare opportuno interrogarsi, al fine di comprendere se si possa essere dinnanzi ad una ipotesi di rimborso (quella, appunto, evocata dall'articolo 17 del TUIR), oppure se si debba ragionare con un differente approccio.

Si pensi al **caso** del sig. Rossi che, nell'anno 2012, abbia versato contributi previdenziali variabili della gestione artigiani o commercianti per 1.000; tale somma sarà confluìta nel quadro RP di Unico 2013 (redditi 2012) come onere, deducibile secondo il criterio di cassa. Nella stessa dichiarazione, i contributi variabili effettivamente dovuti risultano essere di 400. L'eccedenza di 600 viene utilizzata in compensazione sul modello F24 per abbattere (in tutto o in parte) i contributi dovuti in acconto, che, per ipotesi, ammontano a 320.

In sede di compilazione del **modello Unico 2014** (redditi 2013), si deve risolvere il seguente interrogativo: quanti sono i contributi previdenziali variabili deducibili?

Alla domanda si potrebbe rispondere in due modi:

1. da un lato affermare che il versamento effettivo è pari a zero, in quanto il credito posseduto ha neutralizzato il debito;
2. dall'altro, si potrebbe invece dire che il versato ammonta a 320, a prescindere dal fatto che il sig. Rossi abbia messo mano al portafogli, oppure abbia utilizzato un proprio credito per saldare il debito.

Chi ragiona nel primo modo non dovrà esporre alcun onere deducibile, mentre chi preferisce la seconda ipotesi indicherà un importo di 320.

Proprio in questo secondo caso, nel quadro RM del modello Unico si dovrà segnalare la **restituzione** di 320 (pari all'importo utilizzato in compensazione), assoggettando tale importo a **tassazione separata**, come regola di *default*, oppure optando per la tassazione ordinaria.

Apparentemente si potrebbe dire che si tratta di un **gioco a somma zero**, ma tale conclusione non risulta corretta tenendo conto del **differenti impatti delle aliquote IRPEF applicabili**; infatti, ove le medesime non fossero perfettamente coincidenti nelle due annualità (o, per chi applicasse la tassazione separata, nel triennio di riferimento) si potrebbero produrre delle disparità.

Proprio per tale motivo appare consigliabile considerare la compensazione su modello F24 come un **vero e proprio rimborso**, per il semplice motivo che a tale conclusione si giunge applicando la finzione che sorregge e giustifica l'istituto della compensazione. Infatti, esporre un tributo o un contributo nella colonna "crediti" del modello F24 coincide alla restituzione di una pari somma di denaro da parte dell'Ente, immediatamente impiegata per effettuare un altro versamento. Non a caso, l'intero impianto del decreto legislativo 241/1997 parla sempre di effettuazione dei versamenti con l'utilizzo dei crediti (quindi il debito è comunque considerato versato, mentre il credito è considerato utilizzato).

Pertanto, possiamo concludere che nell'archivio informatico dell'Agenzia e dei vari enti:

- ogni somma che transita nella colonna "**debiti**" del modello F24 si considera come **versata**,
- mentre ogni importo che transita nella colonna "**crediti**" si considera come restituita o **rimborsata**.

Se si condivide tale impostazione, il caso rappresentato è una applicazione pratica del principio sancito dall'articolo 17 che, per conseguenza, richiede la **tassazione** (separata o ordinaria) dell'ammontare dei **crediti INPS compensati**.

## CONTENZIOSO

---

### ***Il Fisco non può modificare in sede di contenzioso le motivazioni dell'avviso di accertamento***

di Luigi Ferrajoli

Il tema della **motivazione** degli **atti impositivi** emessi dall'Amministrazione finanziaria in rapporto alle tesi difensive spendibili dal Fisco nella fase del contenzioso è stato di recente affrontato dalla Corte di Cassazione, che si è pronunciata in merito con la **sentenza n. 9810 del 7/5/2014**.

Nella vicenda in esame, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un **avviso** di rettifica e di liquidazione di maggiore imposta di registro in relazione al contratto di acquisto di un'azienda; in particolare la rettifica aveva riguardato il **valore** di avviamento.

La società contribuente aveva impugnato l'atto impositivo e la Commissione tributaria provinciale lo aveva **annullato**, censurando la circostanza che gli elementi posti a base del medesimo erano stati individuati nel volume d'affari dell'azienda nel triennio precedente e in un non meglio identificato coefficiente moltiplicatore pari a 1,25, determinato non in forza di legge, ma in base a **indagine conoscitiva** dell'Agenzia delle entrate.

La CTR aveva accolto l'appello dell'Ufficio nel quale era eccepito che, ai fini della rettifica di valore, erano stati applicati i **coefficienti di redditività** desunti dal modello Unico in base all'articolo 2, comma 4, D.P.R. 460/1999; nello specifico il coefficiente di redditività, desunto dalla dichiarazione, era risultato pari al 6,38 %, laddove l'Ufficio aveva utilizzato in atto un coefficiente *"corposamente inferiore"*, pari all'1,25 %.

La società proponeva ricorso per Cassazione eccependo, tra l'altro, **violazione** e falsa applicazione dell'articolo 3 L. 241/1990, poiché la sentenza aveva considerato la rettifica validamente sorretta da un **criterio legale** di valutazione dell'azienda diverso da quello utilizzato in concreto, dall'ente impositore, nella motivazione dell'atto accertativo e menzionato soltanto nelle allegazioni difensive e nell'atto di appello.

La Cassazione, nell'accogliere tale motivo di ricorso, compie un'interessante analisi della funzione della motivazione dell'atto impositivo in rapporto al **diritto di difesa** del contribuente ed agli argomenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di merito.

Secondo la **Suprema Corte**, i Giudici dell'appello, nel caso in esame, non avevano esercitato la

facoltà di qualificare diversamente i fatti posti alla base della pretesa tributaria, ma avevano **illegittimamente** confermato la pretesa impositiva sulla base di altri fatti, mai dedotti dall'Ufficio né posti a base della rettifica del valore di avviamento commerciale, ma allegati e prospettati soltanto in **appello** in quanto asseritamente indicativi di tale valore.

In particolare, ribadendo un proprio consolidato orientamento, la Suprema Corte evidenzia che la **motivazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo contenzioso, nonché di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il quantum della **pretesa tributaria** al fine di approntare una idonea difesa.

L'obbligo della motivazione dell'atto impositivo deve pertanto ritenersi assolto con l'enunciazione dei **presupposti** adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'**idoneità** del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa tributaria.

Secondo la Suprema Corte: *“La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di **garanzia** del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di **legalità** che, anche in forza delle norme dello statuto dei diritti del contribuente (v. l'art. 7), assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'**informazione** dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di **collaborazione**, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'amministrazione”.*

Da tale principio, secondo la Cassazione derivano **due conseguenze**: la prima è che nell'avviso di accertamento devono necessariamente confluire tutte le conoscenze dell'Amministrazione finanziaria e deve essere esternato chiaramente l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla **conclusione** prospettata; la seconda è che le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di **impugnazione** dell'atto, cosicché l'Ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### **Il particolare rapporto tra indeductibilità costi paradisiaci e disciplina cfc**

di Ennio Vial, Vita Pozzi

E' noto come **l'art. 167 del tuir** preveda una **tassazione per trasparenza** dei redditi prodotti da società controllate localizzate in paradisi fiscali (c.d. disciplina sulle *controlled foreign companies*).

L'art. 168 del tuir prevede la tassazione per trasparenza in ipotesi di società collegate.

La norma si pone in chiara relazione anche con l'art. 110 co. 10 e seguenti del tuir che sancisce un regime di **indeductibilità dei costi paradisiaci**, salvo riuscire a dimostrare una delle due esimenti previste.

Le due discipline non si sovrappongono perfettamente in quanto fanno riferimento a due **black list** differenti: il D.M. 22.11.2001 per la "cfc rule" ed il D.M. 23.1.2002 per l'indeductibilità dei costi.

Il comma 12 dell'articolo 110 del Tuir disciplina i rapporti intercorrenti tra le norme prevedendo che "*le disposizioni di cui ai commi 10 e 11 non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risultino applicabili gli articoli 167 o 168, concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate*".

Tale disposizione chiarisce, nella sostanza, che ove ne ricorrano i presupposti la **CFC rule si applica prioritariamente** rispetto al regime di indeductibilità in esame.

Pertanto, nel caso in cui il reddito della partecipata estera venga **attratto a tassazione (per trasparenza) in Italia** in capo al socio residente, nei confronti di quest'ultimo non troverà applicazione il disposto del comma 10 dell'articolo 110 del Tuir relativamente ai costi derivanti da transazioni intercorse con la medesima partecipata.

La *ratio* della norma è chiara. E' inutile contestare un **componente** di **costo** di una impresa italiana quando il corrispondente **ricavo** viene comunque **tassato** in capo al **soggetto italiano** per trasparenza.

Per fare un **esempio banale** potremmo ipotizzare che la società italiana riceva una fattura di

100 dalla controllata paradisiaca. Il costo di 100 è compensato dalla tassazione per trasparenza del medesimo importo.

Sul punto sono necessarie un paio di osservazioni.

Innanzitutto, il fatto che non si applichi il regime di indeducibilità dei costi **non esclude** l'applicazione della **disciplina in materia di transfer price**.

Infatti, dobbiamo ricordare come la disciplina cfc conceda correttamente un **credito** a fronte delle **imposte** pagate **all'estero**. Pertanto, per tornare al nostro esempio, se l'importo di 100 fosse gonfiato rispetto al **valore normale**, si gonfierebbe indebitamente anche il credito a fronte delle eventuali imposte estere che l'Italia dovrebbe concedere.

Una seconda osservazione importante attiene invece all'ambito applicativo **dell'esclusione** che riguarda **soltamente i costi derivanti da transazioni intercorse con la medesima partecipata** e non anche i costi che detta partecipata intrattiene con controparti paradisiache.

E' ragionevole attendersi che una società collocata in un paradiiso fiscale intrattenga delle **transazioni commerciali** con altri **soggetti in loco**, non fosse altro che per acquisire i servizi essenziali per il suo funzionamento come l'assistenza legale e contabile, le utenze ed altri servizi di varia natura.

In questo caso, la **tassazione per trasparenza in Italia** porterà anche a un possibile **sindacato della nostra Amministrazione su detti costi**.

Riteniamo, tuttavia, che in questi casi la **prova esimente dell'effettività della transazione** e dell'interesse concreto alla stessa non sia particolarmente difficile da dimostrare in considerazione del fatto che si tratta spesso di **servizi di ammontare** relativamente **contenuto** o che, in ogni caso, difficilmente l'impresa avrebbe potuto cercare in Paesi a fiscalità ordinaria.

Tali costi troveranno, ad esempio, collocamento nei **righi FC19 e FC30** del modello unico società di capitali.

## IVA

---

### **Importazione di beni oggetto di più vendite successive**

di Marco Peirolo

Nelle operazioni con l'estero può verificarsi l'ipotesi in cui l'impresa provvede all'importazione in Italia di merce di provenienza extracomunitaria, a sua volta **acquistata da un'impresa con sede in altro Stato membro** dell'Unione europea.

L'art. 218 del Reg. CEE n. 2454/1993 dispone che alla **dichiarazione in dogana** per l'immissione in libera pratica (modello DAU-IMP) occorre **allegare la fattura** sulla cui base è dichiarato il **valore in dogana delle merci importate**.

In applicazione dell'art. 181 del citato Regolamento, la fattura deve essere presentata:

- da una persona residente nel territorio doganale dell'Unione europea;
- anche qualora sia intestata ad una persona residente in uno Stato membro **diverso** da quello in cui il valore in dogana viene dichiarato.

Qualora sia necessario determinare il valore in dogana, la dichiarazione doganale effettuata per le merci importate è accompagnata da una dichiarazione degli elementi relativi al valore in dogana (**dichiarazione del valore**) compilata sul modello DV1 (art. 178 del Regolamento).

In via generale, le Autorità doganali determinano il **valore in dogana** delle merci importate in base al **metodo del valore di transazione**. La base imponibile dei dazi è, infatti, rappresentata dal valore di transazione, cioè dal **prezzo effettivamente pagato o da pagare** per le merci quando siano **vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale comunitario** (art. 29, par. 1, del Reg. CEE n. 2913/1992 – Codice doganale comunitario).

La **fattura** è, quindi, il documento dal quale è possibile desumere il suddetto valore, che assume rilevanza anche ai fini del calcolo dell'IVA all'importazione, posto che l'art. 69, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che “l'imposta è commisurata (...) al valore dei beni importati **determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale (...)**”.

Si ricorda che, per determinare il valore in dogana delle merci importate, al prezzo effettivamente pagato o da pagare occorre:

- **addirizionare** alcuni elementi, quali le commissioni e le spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto, il costo dei contenitori e dell'imballaggio, le *royalties* che

- l'acquirente è tenuto a pagare come condizione della vendita, ecc. (art. 32 del Codice);
- **dedurre**, tra le altre, le spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo d'introduzione nel territorio doganale comunitario, nonché le spese relative a lavori di costruzione, installazione, montaggio, manutenzione o assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione, sulle merci importate (art. 33 del Codice).

Come anticipato, il valore di transazione è il **prezzo effettivamente pagato o da pagare** per le merci quando siano **vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale comunitario**.

Di regola, le merci oggetto di vendita che siano dichiarate per l'immissione in libera pratica si **presumono** vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale comunitario (art. 147, par. 1, del Regolamento).

Nel caso in esame, relativo all'ipotesi di effettuazione di **più vendite successive prima della dichiarazione in dogana**, l'art. 147, par. 1, del Regolamento precisa che tale presunzione vale solo:

- nei confronti dell'**ultima vendita** sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale comunitario, ovvero
- nei confronti di una vendita nel territorio doganale comunitario **anteriore** all'immissione in libera pratica delle merci.

Per il calcolo del solo **dazio doganale**, l'operatore può tuttavia assumere il **prezzo relativo ad una vendita precedente**, purché sia in grado di **dimostrare** che la stessa è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale comunitario.

In pratica, l'importatore può richiedere l'applicazione del dazio in funzione dell'importo indicato nella **fattura di "prima vendita"** (*first sale price*), generalmente inferiore rispetto a quello riportato sulla seconda fattura, a condizione che sia in grado di esibire – in sede di importazione – la prima fattura. Per contro, ai fini del calcolo dell'IVA all'importazione, occorre in ogni caso presentare la **seconda fattura**.

In definitiva, l'impresa italiana, in qualità di importatore:

- per il **calcolo del dazio**, assumerà come valore doganale il prezzo di vendita praticato dal fornitore extracomunitario al rivenditore comunitario;
- per il **calcolo dell'IVA all'importazione**, assumerà come valore doganale il prezzo dell'ultima vendita, cioè quello praticato, nei suoi confronti, dal rivenditore comunitario.

Ai fini della compilazione del **modello DAU-IMP**, è stato chiarito che, nella **casella 47** (calcolo delle imposizioni), occorre indicare (circolare dell'Agenzia delle Dogane 11 dicembre 2006, n. 45):

- per l'IVA all'importazione, il codice **405**;
- per il dazio, il codice **A00**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Soci o tesserati?**

di Guido Martinelli

Durante queste ferie estive con una collega abbiamo avuto modo di conversare sul tema della **equiparazione della fattispecie del tesserato a quella dell'associato** ad una associazione o società sportiva dilettantistica ai fini del godimento della agevolazione sui corrispettivi specifici a fronte delle prestazioni di servizi resi.

Il problema sembrava definito alla luce di una presa di posizione da parte della Agenzia delle entrate: *“Con riferimento alle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei frequentatori e/o praticanti che non rivestono la qualifica di soci, si ritiene che la disposizione agevolativa”* di cui al combinato disposto dell'art. 148 Tuir e 4 dpr. 633/72 **“si applichi a condizione che i destinatari delle attività risultino tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali (Coni, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva)”** ([\*\*R.M. n.38/E del 17 maggio 2010\*\*](#)).

L'assunto della **equivalenza, ai fini fiscali, del tesseramento al vincolo associativo**, riconosciuto dalla Agenzia delle entrate, condivisibile e conforme alla previsione delle norme citate, ha portato anche molte associazioni, al fine di limitare i problemi di governance e di partecipazione ai momenti assembleari, spesso oggetto di rilievo in sede di accertamento, a ridurre il numero degli associati per incrementare quello dei semplici “tesserati”.

Ma, una prima domanda sorge spontanea: **chi sono i tesserati?**

Innanzitutto, in via preliminare occorre precisare che il termine si usa con riferimento ai regolamenti dell'ente sportivo nazionale al quale il sodalizio sportivo è affiliato. Pertanto, **più correttamente, andrebbe scritto tesserato alla Federazione o all'ente di promozione sportiva**. Ai fini in esame è, del tutto irrilevante, la circostanza che l'associazione o società sportiva rilasci “anche” una sua tessera di riconoscimento che, come tale, non ha alcun rilievo giuridico.

La natura di un tesseramento ad una organizzazione sportiva nazionale riconosciuta dal Coni può avere una duplice valenza. **In un caso**, come accade quasi sempre con gli enti di promozione sportiva, **costituisce prova dell'avvenuta instaurazione del vincolo associativo tra la persona fisica e l'ente nazionale avvenuto per il tramite della sportiva** e produce, in capo alla persona fisica, l'acquisizione dei diritti elettorali nell'ente di appartenenza, **nell'altro**, come accade, invece, quasi sempre con le Federazioni sportive nazionali, **il tesseramento ha natura di atto amministrativo e costituisce una sorta di “autorizzazione”, di “patente” a partecipare**

**all'attività sportiva organizzata da quella Federazione** attraverso le squadre e l'attività del club sportivo presso il quale si tessera.

Definito ciò va subito affermato che, ai fini fiscali **la diversificazione circa la natura del tesseramento è irrilevante** e, pertanto, possiamo sicuramente affermare che, ai fini fiscali, il trattamento dei corrispettivi versato dai tesserati all'ente sportivo nazionale presso il quale è affiliato il sodalizio sportivo che fornisce il servizio è equiparato al corrispettivo versato dall'associato al medesimo sodalizio indipendentemente dalla natura del tesseramento stesso.

**Tutto risolto, quindi? Basta tesserare e risolviamo i problemi della carenza di vita associativa?**

La cautela è d'obbligo.

Un primo problema è legato al perfezionamento del tesseramento. È certo che, **affinché scatti la legittimazione dell'agevolazione fiscale in capo al tesserato, sia necessario che, all'atto del pagamento del servizio da parte del medesimo, questo tesseramento si sia già perfezionato**. Il momento di conclusione dell'iter varia tra le diverse realtà sportive nazionali ma, non vi è dubbio, non può definirsi concluso “almeno” prima che almeno i dati del nuovo tesserato siano comunicati alla segreteria generale della Federazione o dell'Ente di promozione sportiva.

**Fino a quel momento la persona fisica è da considerarsi “terzo”** pertanto, come tale, soggetto nei confronti del quale non potrà mai scattare il diritto alla defiscalizzazione del corrispettivo (“... *si precisa che l'attività esterna degli enti associativi cioè quella resa nei confronti dei terzi, non rientra di regola nella sfera di applicazione delle norme agevolative sopra riportate ...*” C.M. n.12/09 e, meno recente, C.M. n. 124/98).

**Ma ciò potrebbe continuare a non essere sufficiente.** Infatti, come insegna la Suprema Corte (C. Cass. sez. V sent. n. 4147 del 20.02.2013), sarà comunque necessario che l'ente sportivo oggetto di accertamento dimostri “che l'attività svolta non aveva natura commerciale” e superi, pertanto, dimostrando, ad esempio, l'avvenuto perfezionamento del tesseramento in momento antecedente a quello di pagamento del servizio, “*la presunzione della natura commerciale delle prestazioni fornite e dei beni ceduti dietro corrispettivo*”.

Infatti non tutte le prestazioni di servizi a fronte delle quali l'associato o il tesserato versi un corrispettivo specifico **possono essere ritenute defiscalizzate** ma **solo quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali di natura “non commerciale”**.

E qui, come se fossimo in un monopoli impazzito si pone la domanda: **può una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro, ente commerciale per disciplina civilistica e fiscale (vedi sul punto anche la circ. 21/03) avere una attività istituzionale “non commerciale”?**

Con la collega, consapevoli della difficoltà della risposta, arrivati a questo punto, abbiamo optato per andare a farci il bagno.