

**Edizione di mercoledì 14 gennaio 2015**

## **ACCERTAMENTO**

[La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso “allungano” il termine di prescrizione](#)  
di **Sergio Pellegrino**

## **AGEVOLAZIONI**

[Ristrutturazioni e risparmio energetico: novità della Stabilità 2015](#)  
di **Cristoforo Florio**

## **IVA**

[La gestione degli acquisti di beni su Internet](#)  
di **Marco Peirolo**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[La legge 398/91: risorsa o trappola per gli enti non commerciali?](#)  
di **Guido Martinelli**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Rinnovabili: Milleproroghe di nome e di fatto](#)  
di **Luigi Scappini**

## **BACHECA**

[Voluntary disclosure internazionale e domestica a braccetto](#)  
di **Nicola Fasano**

## ACCERTAMENTO

---

### ***La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso “allungano” il termine di prescrizione***

di **Sergio Pellegrino**

Come noto, dal  
**1° gennaio 2015**, con l'entrata in vigore della Legge di Stabilità, il **ravvedimento operoso** cambia pelle.

La filosofia che ha seguito il legislatore è quella di concepire il ravvedimento operoso non più come **strumento “temporaneo”** per l'autocorrezione da parte dei contribuenti di violazioni commesse, da mettere in campo entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata compiuta la violazione, ma come uno strumento che può **essere sempre utilizzato in questo senso**, fino alla scadenza del termine di prescrizione dell'azione accertativa, con **riduzioni delle sanzioni decrescenti** in relazione al tempo trascorso dal momento di compimento della violazione.

In considerazione del fatto che la legge **non prevede una decorrenza specifica** per le modifiche normative, queste si rendono applicabili anche a violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore della legge, dando in questo modo la possibilità ai contribuenti di sanare violazioni che sulla base della disciplina previgente non potevano essere più oggetto di ravvedimento.

Sulla base della previsione normativa contenuta nella Legge di Stabilità, queste nuove possibilità riguardano soltanto però i **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**: si tratta quindi di imposte sui redditi e relative addizionali, Irap, Iva, ritenute fiscali, imposte d'atto, mentre ad esempio per i tributi locali (Tasi, Tari, Imu, ...) o i dazi doganali non è cambiato nulla da questo punto di vista.

L'altro aspetto particolarmente innovativo è legato alla **modifica delle cause ostative**, anche in questo caso soltanto per i tributi amministrati dall'Agenzia, non essendo per questi il **ravvedimento più inibito dall'inizio di un controllo fiscale**.

Un elemento **strettamente correlato** all'intervento sul ravvedimento operoso è quello relativo alla previsione di un

**termine di decadenza allungato per l'esercizio dell'azione di accertamento nel caso in cui venga presentata una dichiarazione integrativa.**

La legge di stabilità prevede infatti che la presentazione di una dichiarazione integrativa, non solo ai sensi dell'

**articolo 2 comma 8 del d.p.r. 322 del 1998**, ma anche per effetto dell'  
**articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997** e dunque in occasione del ravvedimento operoso, comporti che i  
**termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva si computano sulla dichiarazione integrativa in relazione agli elementi che sono stati rettificati.**

Questo è un aspetto importante, sul quale è opportuno spendere qualche considerazione in attesa delle indicazioni che verranno formulate da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La prima è che la norma fa riferimento soltanto all'articolo 2 comma 8 del d.p.r. 322 del 1998 e non al

**comma 8 bis**: conseguentemente vale soltanto per le dichiarazioni integrative "pro-erario", determinando una maggiore imposta o minor credito d'imposta, e  
**non invece quelle a favore del contribuente.**

Quindi, per quest'ultime, rimane valido il limite parametrato al

**termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo**: decorso questo, l'unica strada per recuperare le maggiori imposte versate è rappresentata dall'  
**istanza di rimborso.**

Qui la logica sfugge perché proprio per le dichiarazioni integrative a favore del contribuente sarebbe stato opportuno inserire la previsione di una modifica dei termini di accertamento, cosa che avrebbe consentito di "sanare" il disallineamento che da questo punto di vista si registra rispetto alle integrative che fanno emergere una maggiore imposta a favore dell'erario.

L'altra considerazione da fare è che limitare l'estensione del periodo di accertamento alle  
**sole poste oggetto di rettifica**, se è comprensibile da un punto di vista logico, rischia invece di non essere facilmente attuabile a livello operativo.

Se ad esempio presento la dichiarazione integrativa per riprendere un costo in precedenza dedotto non correttamente, ad esempio un costo auto, l'estensione del termine di accertamento si riferisce a quella singola fattura o a quella tipologia di componente negativo nella sua interezza? E, ancora, se non ho dichiarato un ricavo, si allunga il termine di prescrizione dell'accertamento per tutti i ricavi?

**Su questo aspetto, attesa la portata particolarmente innovativa dell'intervento normativo, attendiamo che l'Agenzia dia un'indicazione operativa ad Uffici e contribuenti.**

## AGEVOLAZIONI

---

# ***Ristrutturazioni e risparmio energetico: novità della Stabilità 2015***

di **Cristoforo Florio**

La **Legge n. 190/2014**, meglio nota come “**Legge di stabilità per il 2015**”, contiene alcune importanti novità relative ai benefici tributari connessi agli **interventi di ristrutturazione edilizia e di risparmio energetico**. Solo alcune di esse, tuttavia, hanno ricevuto un ampio risalto già nel corso del procedimento di approvazione legislativo. Analizziamo nel prosieguo tutte le nuove disposizioni che sono state dettate sul tema.

L'art. 47, lett. a), dispone, al punto 1), che le **spese** per interventi di **riqualificazione energetica degli edifici e delle parti comuni degli edifici condominiali** beneficiano dell'applicazione della (più alta) **detrazione del 65% se sostenute dal 6 giugno 2013 fino al 31 dicembre 2015**. Prorogata, dunque, fino alla fine del 2015 la detrazione “potenziata” al 65%. Si ricorda che antecedentemente al 6 giugno 2013 la percentuale di detrazione per tali spese era pari al 55%. In mancanza dell'intervento della Legge di stabilità 2015, la percentuale di detrazione per tale tipologia di interventi sarebbe stata ridotta al 50%.

Il punto 2) della predetta lettera a) introduce, invece, una **vera e propria nuova detrazione**, sempre nella misura del **65%**, relativamente ai costi sostenuti **tra il 1° gennaio 2015 ed il 31 dicembre 2015**. Si tratta delle spese sostenute per:

1. acquisto e posa in opera di **schermature solari** (fino ad un **importo massimo di detrazione pari a € 60.000**);
2. acquisto e posa in opera di **impianti di climatizzazione invernale con generatore di calore alimentati a biomasse** (fino ad un **importo massimo di detrazione pari a € 30.000**).

Tra le schermature solari agevolate rientrano, ad esempio, le tende esterne, le chiusure oscuranti, i dispositivi di protezione solare in combinazione con vetrate e, in generale, tutte le schermature di cui all'allegato M del d.Lgs. n. 311/2006.

Per gli **interventi di riqualificazione energetica**, **non vi sono state modifiche alle detrazioni massime usufruibili** (€ 100.000 per gli interventi di riduzione del fabbisogno di energia primaria per la climatizzazione invernale, € 60.000 per gli interventi sull'involucro e per l'installazione di pannelli solari ed € 30.000 per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale).

Relativamente alle **spese di recupero del patrimonio edilizio**, l'art. 47, lett. b), punto 1), è intervenuto sulla disciplina agevolativa, estendendo la **detrazione del 50%** alle **spese sostenute dal 26 giugno 2012 fino al 31 dicembre 2015** (antecedentemente al 26 giugno, infatti, la percentuale di detrazione era pari al 36%). Anche in questo caso, dunque, prorogata a tutto il 2015 la più alta detrazione IRPEF. Peraltro, in mancanza di un apposito intervento normativo, la percentuale di detrazione in esame sarebbe divenuta pari al 40%.

Il successivo punto 2) prevede un'analogia estensione temporale, ovvero **fino al 31 dicembre 2015**, della **detrazione al 65% delle spese sostenute per gli interventi in funzione antisismica e di messa in sicurezza statica degli edifici** (anche per tale bonus, che spetta solo per interventi su edifici ricadenti in zone sismiche ad alta pericolosità specificamente individuate dall'ordinanza del P.C.M. n. 3274/2003, era prevista una riduzione della detrazione che sarebbe divenuta pari al 50% a partire dal 1° gennaio 2015).

Come nel caso del risparmio energetico, nell'ambito degli sconti fiscali per ristrutturazioni edilizie **non vi sono state modifiche relativamente al tetto massimo di spesa** su cui calcolare la detrazione del 50% (**€ 96.000 per unità immobiliare**).

L'art. 47, lett. b), punto 3) dispone inoltre la **proroga al 31 dicembre 2015 della detrazione del 50%**, fino ad un **massimo di € 10.000**, per l'**acquisto di mobili e grandi elettrodomestici** destinati ad **arredare l'immobile oggetto di recupero edilizio**. Si ricorda che tale sconto spetta solo in concomitanza con la ristrutturazione dell'immobile; a tal fine occorrerà dimostrare che la data di inizio lavori sia anteriore a quella in cui sono sostenute le spese per l'acquisto del mobilio.

La Legge di stabilità 2015 introduce, al riguardo, una **importante precisazione**, specificando che la detrazione massima di € 10.000 spetta, al ricorrere delle condizioni di legge, **indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione** che fruiscono della detrazione IRPEF del 50%. In altri termini, l'incentivo per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici è **completamente svincolato dall'entità della spesa sostenuta per l'intervento di ristrutturazione edilizia**, con la conseguenza che le spese da portare in detrazione per l'acquisto dell'arredo potranno anche superare quelle di ristrutturazione edilizia.

La legge di stabilità 2015 interviene anche sulla **detrazione IRPEF spettante agli acquirenti di immobili facenti parte di edifici interamente ristrutturati** (restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia), eseguiti da imprese costruttrici, di ristrutturazione immobiliare o da cooperative. L'articolo 1, comma 48, prevede infatti un **allungamento da 6 a 18 mesi del termine decorrente dalla fine dei lavori, entro il quale la ditta venditrice deve procedere all'alienazione o all'assegnazione dell'unità immobiliare** affinché l'acquirente possa fruire del beneficio fiscale. Trattasi, in buona sostanza, di un intervento che prende atto delle difficoltà in cui sta incorrendo il settore immobiliare ed agevola la fruizione del beneficio fiscale in capo agli acquirenti, concedendo ai costruttori un maggiore lasso temporale per la vendita degli immobili.

Ciò che invece **non viene chiarito è l'aspetto riguardante la fase transitoria** dell'allungamento del periodo temporale. Considerando che la nuova disposizione entra in vigore dal 1° gennaio 2015, è presumibile ritenere che i trasferimenti immobiliari effettuati entro la fine del 2014, per i quali sia decorso il termine di 6 mesi dall'ultimazione dei lavori, non attribuiranno alcun diritto alla detrazione. Diversamente, dal 1° gennaio 2015, qualora siano già trascorsi 6 mesi dalla data di fine lavori ma non sia stato ancora superato il termine dei 18 mesi, l'acquirente potrà fruire della detrazione. Si ricorda che la detrazione da ultimo citata è pari al **50% con un limite massimo di € 96.000** e la base di commisurazione dello sconto fiscale è rappresentata dal **25% del prezzo di acquisto dell'immobile**.

Da ultimo, si evidenzia che l'art. 1, comma 657, della Legge di stabilità 2015 ha **incrementato, a partire dal 1° gennaio 2015, la ritenuta** che banche e Poste Italiane sono tenute ad effettuare sui **bonifici** effettuati dai soggetti che intendono **usufruire delle agevolazioni fiscali per recupero del patrimonio edilizio e/o per riqualificazione energetica**. In particolare, la suddetta ritenuta **viene innalzata dal 4% all'8%**.

*P*

## IVA

---

### ***La gestione degli acquisti di beni su Internet***

di **Marco Peirola**

In caso di acquisto di beni su Internet da fornitori non residenti, con successiva consegna sotto forma di prodotti materiali (cd. “**commercio elettronico indiretto**”), il trattamento applicabile ai fini Iva dipende essenzialmente:

- dallo **status del cliente** (privato consumatore o soggetto Iva), esplicitato in sede di ordine d'acquisto, e
- dal **luogo di partenza dei beni acquistati**, indicato in fattura o desumibile dal **documento di trasporto**.

Se il fornitore è **identificato ai fini Iva in altro Paese UE** e i beni, all'atto dell'acquisto, **partono anch'essi da un altro Paese UE**, l'operazione si qualifica, per il cliente italiano, **che agisca in veste di soggetto Iva**, come un acquisto intracomunitario: di conseguenza, la fattura di acquisto deve essere integrata con l'Iva e va presentato il modello INTRA 2-*bis*. Se, invece, l'acquirente **non si è qualificato come soggetto Iva**, si applica l'imposta del Paese UE del fornitore, salvo che quest'ultimo si sia identificato ai fini Iva in Italia per opzione o perché le cessioni ivi effettuate nell'anno precedente e/o nell'anno in corso sono state superiori a 35.000,00 euro; in questa ipotesi, l'operazione è territorialmente rilevante in Italia per cui l'imposta è addebitata dalla posizione Iva italiana del fornitore comunitario.

Nel caso in cui il **fornitore sia extracomunitario** e i beni, all'atto dell'acquisto, **partano da un Paese extra-UE**, l'operazione dà luogo ad una **importazione**, soggetta in dogana a Iva e a eventuali dazi, a prescindere dalla qualifica del cliente (soggetto Iva o privato consumatore). Previa numerazione e annotazione della bolletta doganale di importazione nel registro degli acquisti, è possibile, per il cliente che agisca in veste di soggetto Iva, esercitare la detrazione dell'imposta pagata in dogana, mentre la fattura emessa dal fornitore estero deve essere registrata nella sola contabilità generale.

Nell'ipotesi considerata (**fornitore extracomunitario**), laddove i beni siano **spediti da un altro Paese UE**, la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.16.3) ha chiarito che, salvo diversa disposizione della normativa del Paese UE di provenienza dei beni, il fornitore extra-UE dovrebbe identificarsi ai fini Iva in uno dei due Paesi UE interessati dalla triangolazione. Nello specifico:

- l'**identificazione nel Paese UE di provenienza dei beni** comporta la realizzazione di un'operazione intracomunitaria, per cui il cliente italiano, soggetto Iva, è tenuto ad integrare la fattura di acquisto con l'Iva e a presentare il modello INTRA 2-*bis*;

- **l'identificazione in Italia** pone a carico della posizione Iva italiana del fornitore extra-UE l'adempimento degli obblighi connessi con gli acquisti intracomunitari; mentre per il cliente italiano si realizza un acquisto interno, soggetto ad imposta attraverso la procedura di integrazione e di registrazione prevista per gli acquisti intracomunitari, ma senza l'obbligo di presentazione del modello INTRA 2-*bis* (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972);
- **l'identificazione in un diverso Paese UE** implica che l'operazione si configuri come una triangolazione comunitaria, per cui il cliente italiano deve integrare la fattura di acquisto con l'Iva e presentare il modello INTRA 2-*bis*.

La citata C.M. n. 13-VII-15-464/1993 (§ B.16.3) precisa infine che, qualora il fornitore extra-UE non si identifichi in nessun Paese UE, gli obblighi relativi a tale cessione devono essere adempiuti dal cliente italiano attraverso l'emissione di un'autofattura (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

Un'ulteriore ipotesi da considerare è quella del **fornitore non residente (UE o extra-UE)** con i **beni già "fisicamente" presenti in Italia** all'atto dell'acquisto.

Siccome i beni oggetto di acquisto sono già stati precedentemente trasportati/spediti in Italia dal fornitore stesso, per esempio con introduzione in un proprio **magazzino di consegna**, è dato ritenere che:

- il **fornitore UE**, per i beni provenienti da altro Paese UE, trasferiti a "se stesso" in Italia, si sia ivi identificato al fine di procedere all'acquisto intracomunitario, imponibile Iva ex art. 38, comma 3, lett. b), del D.L. n. 331/1993;
- il **fornitore extra-UE**, per i beni provenienti da un Paese terzo, trasferiti a "se stesso" in Italia, si sia ivi identificato al fine di versare l'Iva all'importazione in dogana.

In entrambi i casi, la **successiva vendita dei beni al cliente italiano** dà luogo ad un **acquisto interno**, in quanto territorialmente rilevante ai sensi dell'art. 7-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza, l'acquirente, se agisce in veste:

- di **soggetto IVA**, deve assoggettare ad imposta l'operazione attraverso:
  - la e di registrazione prevista per gli acquisti intracomunitari, ma senza l'obbligo di presentazione del modello INTRA 2- (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), se il fornitore è stabilito in altro Paese UE;
  - l'emissione di un'**autofattura** (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), se il fornitore è stabilito in un Paese extra-UE;
- di **privato consumatore**, riceve una **fattura con addebito dell'IVA** da parte della posizione Iva italiana del fornitore (UE o extra-UE).





*hbspt.cta.load(393901, '0e4a39a2-09fc-4d45-a4d3-912e4934c14d', {});*

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***La legge 398/91: risorsa o trappola per gli enti non commerciali?***

di **Guido Martinelli**

**La Legge 16.12.1991 n. 398** che consente la determinazione forfettaria del reddito e dell'iva da versare per le associazioni sportive dilettantistiche (campo di azione ampliato, poi, con l'art. 9-bis della Legge n. 66/1992 a tutti gli enti senza scopo di lucro) e l'esonero dalla tenuta di scritture contabili è stata, da subito, accolta con grande favore dal mondo del non profit.

Alla rilevanza, non secondaria, della semplificazione amministrativa e dei costi fiscali contenuti, unisce, ad avviso di chi scrive, un **vantaggio** di assoluto rilievo. Consente di **non dover procedere alla distinzione dei costi c.d. "istituzionali" da quelli "commerciali"** (unici componenti negativi utilizzabili per abbattere i ricavi imponibili) e conseguente determinazione pro quota di quelli forfettari. Distinzione che, per la sua scarsa possibilità di determinarla oggettivamente, produce di solito rilevanti contestazioni in sede di accertamento.

Tale disciplina è stata, negli ultimi mesi, oggetto di nuova attenzione da parte del legislatore.

In primis con il c.d. decreto semplificazione (D.Lgs. n. 175/2014. Sul punto vedi anche la Circolare della Agenzia delle entrate n. 31/E/2014) che ha previsto **un'unica percentuale di detrazione Iva (50%) sia per i corrispettivi di pubblicità che per quelli di sponsorizzazione (prima al 10%)**.

La novella pone fine a lunghe dispute dottrinarie e giurisprudenziali su cosa debba intendersi per l'una o l'altra fattispecie adottando, tra l'altro, la soluzione più favorevole per il contribuente. Pertanto non si può che accogliere con favore la semplificazione introdotta

Successivamente, nella recente Legge di Stabilità (L. n. 190/2014), **elevando da 516,46 a mille euro il limite dell'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti degli enti** (obbligo anch'esso originariamente previsto solo per le sportive e successivamente allargato a tutti gli enti con un discutibile provvedimento di prassi amministrativa, la Risoluzione n. 102/E/2014), il cui mancato rispetto comporta la sanzione della decadenza dal diritto di utilizzare la disposizione legislativa in esame.

Proprio la determinazione di questa sanzione produce due aspetti potenzialmente dubbi sui quali si propone una soluzione.

Il primo, legato alla **possibilità di poter legittimamente utilizzare la disposizione legislativa di favore nell'annualità successiva a quella che, a seguito di accertamento, ha prodotto la**

decadenza dal diritto ad avvalersi della norma. A mio avviso se l'associazione nell'anno in contestazione "comunque" non aveva conseguito proventi commerciali superiori a 250.000 euro (limite di soglia al di sopra del quale si esce, per forza di legge, dal regime) **tale diritto permane** a prescindere che lo si sia perso nella stagione precedente a seguito di accertamento che ha rilevato movimentazioni non tracciabili sopra la soglia indicata. Sul secondo aspetto si ritiene che si debba, invece, **ripartire da zero nel conteggio delle annualità (cinque) per le quali l'opzione per la Legge n. 398/1991 appare vincolante.**

Va detto che, a prescindere da un positivo "riallineamento" dei limiti di pagamento per contante previsti per ogni soggetto, la norma introdotta con la Legge di Stabilità appare di **scarso rilievo operativo per la vita delle associazioni.** Associazioni che avrebbero, invece, (o perlomeno quelle che non ricorrono a comportamenti elusivi) ben volentieri barattato il limite dei pagamenti (mantenendolo alla vecchia soglia dei 516 euro) con un innalzamento più "importante" di quello dei versamenti. Troppe volte il rilievo sulla tracciabilità è legato da versamenti in contanti sopra soglia derivanti, ad esempio, dall'incasso di numerose quote associative pagate in contanti nella giornata precedente.

Ma nonostante i numerosi interventi legislativi, di prassi amministrativi e di dottrina sulle modalità applicative di questa legge, alcuni aspetti continuano ad essere problematici.

Ne evidenziamo al momento due.

Molte associazioni sportive che hanno optato per la Legge n. 398/1991 gestiscono, ad esempio, in convenzione con l'ente pubblico proprietario, impianti sportivi. Detti accordi prevedono anche **un contributo a carico dell'ente proprietario.**

Tale contributo – corrispettivo, ai sensi di quanto previsto dall'art. 143, comma 3, lett. b) del Tuir, **viene decommercializzato e, come tale, non soggetto ad imposizione diretta. Ma analoga norma non viene prevista dal D.P.R. n. 633/1972 ai fini Iva.** Ci troviamo, pertanto, di fronte ad un provento soggetto ad Iva ma non imponibile Ires. **Detti importi versati alle sportive incidono o no nell'ammontare del plafond dei 250.000 euro ai fini della applicabilità della Legge n. 398/1991?** E se, come si ritiene, non incidono, (e, pertanto, potrei aver già incassato per sponsorizzazioni l'importo massimo consentito e pagato forfettariamente la relativa Iva) **potrò comunque assolvere l'imposta sul valore aggiunto godendo dell'abbattimento del 50%?**

Consentiteci l'ultima provocazione, posta più volte e ancora senza risposta. **Viene previsto che si esce dal regime della L. n. 398/1991 dal mese successivo a quello di "supero" del plafond.**

**Ma, quindi, nel mese in cui lo supero, posso fatturare "quanto voglio" e pagare tutto con il forfait?**

Sarebbe importante conoscere sul punto l'opinione della Amministrazione finanziaria.



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Rinnovabili: Milleproroghe di nome e di fatto***

di **Luigi Scappini**

Il  
**D.L. n. 192/2014**, meglio noto come  
**Milleproroghe**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 392 del 31.12.2014, ha portato una lieta notizia per quanto concerne il comparto  
**agricolo** che, a ben vedere, pian piano, in quest'ultimo periodo si è visto  
**erose** gran parte di quelle  
**prerogative** stratificatesi nel tempo.

Infatti, il Legislatore, salvo ripensamenti in sede di conversione in legge del decreto, ha  
**rimandato** di un  
**altro**  
**anno** l'entrata in vigore del  
**nuovo regime di tassazione** per le  
**agroenergie** come disegnato con il D.L. n. 66/2014 e rimodulato in sede di conversione in legge.

In altri termini, anche per il  
**periodo** di imposta  
**2015** si renderà applicabile il  
**regime** di tassazione applicato per l'  
**anno** appena  
**concluso**.

Ma andiamo con ordine e delineiamo il quadro di riferimento.

**Originariamente**, l'articolo 1, comma 423, della Legge 23.12.2005, n. 266, come modificato dall'art.2

-*quater* del D.L. n. 2/2006, stabiliva che “

*... la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti **rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche** nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, del codice civile e si **considerano produttive di reddito agrario**”.*

A mezzo di tale previsione, la  
**produzione** di energia da fonte fotovoltaica veniva in tutto e per tutto

**equiparata** a un'  
**attività connessa** e come tale fruiva del particolare regime di  
**determinazione** del  
**reddito** su base  
**catastale**.

La previsione rappresenta(va) di per sé una  
**forzatura** se è vero che, al fine di soddisfare il  
**requisito** di  
**prevalenza** stabilita affinché le attività connesse siano tassate catastalmente, l'Agenzia delle  
entrate, con la  
**Circolare**  
**n. 32/E/2009** ha dovuto  
**forzare** l'interpretazione, non essendo i raggi solari determinabili né in termini quantitativi né  
in termini di valore  
*ex art. 9, comma 5 del Tuir.*

E in tal senso deve essere letto anche il  
**rimando**, effettuato a cura della  
**C.T.P. di**  
**Caltanissetta** che, con  
**ordinanza**  
**n. 1443** del  
**07.07.2014** ha riscontrato possibili  
**vizi** di

**costituzionalità**, rimandando il giudizio alla Consulta, nella norma richiamata, nonché, in  
connessione, dell'art. 1, comma 1093, della L. n. 296/2006 (opzione delle società agricole per  
la determinazione del reddito catastalmente) poiché “  
*pur perseguendo l'apprezzabile interesse di tutela delle imprese agricole e di sostegno alla  
produzione energetica da fonti rinnovabili, più rispettosa dell'ambiente, difettano di qualsiasi  
indicazione circa i limiti quantitativi e qualitativi per l'individuazione della produzione di energia  
da fonti rinnovabili come attività connessa a quella agricola, sicché – in palese violazione degli artt.  
2, 3 e 53 Cost. – finiscono per determinare un sistema di fiscalità di favore, assolutamente  
irragionevole e privo di qualsiasi nesso con l'effettiva capacità contributiva, traducendosi  
dall'esonero della tassazione per ricavi anche di notevolissimo importo (a fronte di modesti ricavi  
derivanti dalla coltivazione).*”.

Fatto sta che il Legislatore, forse prevenendo l'ordinanza, è intervenuto con il richiamato  
**D.L. n. 66/2014** e, in particolare con l'  
**articolo 22**,  
**comma 1** ha corretto le modalità di tassazione,  
**prevedendo**, in sostituzione della determinazione catastale, sulla falsariga di quanto previsto  
per altre attività connesse, una  
**quantificazione** del reddito in

**misura**

**forfettaria** pari al

**25% “**

*dell'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto”.*

Tale

**cambiamento** repentino, in spregio anche allo

**Statuto del contribuente**, perché gli acconti 2014 dovevano essere determinati secondo le nuove regole, venivano parzialmente

**mitigate** instaurando un

**regime**

**provvisorio** per il solo

**2014** per cui, ai sensi del successivo

**comma 1-bis** dell'art. 22, fermo restando le disposizioni tributarie sulle accise, veniva individuata una

**franchigia**, differenziata a seconda della tipologia di fonte energetica sfruttata,

**entro la quale** il

**reddito** comunque si considerava determinato

**catastalmente** e solamente al superamento del quale si rendeva applicabile, per l'eccedenza l'aliquota di forfettizzazione del 25%.

Per la precisione i limiti erano:

- per la cessione di energia da fonte **agroforestale 2.400.000 KWh** e
- per la cessione di energia da fonte **fotovoltaica 260.000 KWh**.

Ebbene, come spesso accade in Italia, alla luce delle pressioni ricevute dal comparto, tale

**regime** transitorio è stato

**esteso** a tutto il

**2015**.

A questo punto non resta che

**attendere** il responso della

**Consulta** chiamata a rispondere alla tributaria di Caltanissetta con

**udienza** fissata per il prossimo

**25 febbraio** e capire le eventuali contromosse del Legislatore, il tutto con buona pace della certezza del diritto e del business plan.

A parere di chi scrive, la

**correzione** in corsa, pur rimanendo una forzatura la riconduzione della produzione energetica tra le attività connesse, sebbene, a bene vedere, l'attuale decreto ministeriale vi riconduca anche la produzione del gelato,

**rappresenta** una  
**soluzione**

**salomonica**, poiché è indubbio che la norma prestasse il fianco a critiche. Inoltre, come anticipato, tale determinazione forfettaria è, in tutto e per tutto, allineata con quella prevista per altre attività agrarie non determinate catastalmente quali, ad esempio, quelle connesse non rientranti nell'elenco contenuto nel decreto ministeriale o le prestazioni di servizi, il tutto quindi in una logica di modernizzazione sempre più spinta dell'agricoltura.



## BACHECA

---

### ***Voluntary disclosure internazionale e domestica a braccetto***

di **Nicola Fasano**

Fra i temi più delicati da affrontare nell'ambito della procedura di **collaborazione volontaria** vi è quello della relazione fra la procedura **internazionale**, attività cioè da soggetti che hanno violato le norme in materia di monitoraggio fiscale detenendo illecitamente **capitali all'estero** e quello della procedura **nazionale**, strettamente intesa, relativa cioè a **violazioni diverse** da quelle connesse con la illegittima detenzione di capitali esteri.

I dubbi nascono dal fatto che l'art. 5-quater co. 1, lett. a), D.L. 167/1990 introdotto dalla L. 186/2014 prevede che ai fini della **sanatoria "internazionale"** il contribuente deve, in primo luogo indicare **spontaneamente** all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, **tutti gli investimenti e tutte le attività** di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la **determinazione dei redditi che servono per costituirli** o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro **dismissione o utilizzazione** a qualunque titolo. Ciò con riferimento a **tutti i periodi di imposta ancora accertabili**. Non solo, la disposizione prosegue stabilendo che il contribuente deve esibire, sempre con riferimento a tali anni, anche i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali **maggiori imponibili** agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dei contributi previdenziali, dell'iva e delle ritenute, **non connessi con le attività costituite o detenute all'estero**.

Sotto il profilo **letterale**, pertanto, sembra che colui il quale decide di aderire alla voluntary internazionale sia tenuto a regolarizzare non solo le violazioni connesse con l'illecita detenzione all'estero di attività, ma anche **eventuali violazioni "interne"** che **nulla hanno a che vedere** con il mancato adempimento degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Se così fosse, in sostanza, si dovrebbe concludere che il professionista che ha un **immobile all'estero** (acquistato in anni non più accertabili) **locato mai dichiarato** e che abbia incassato in **Italia compensi in nero** negli anni che intende sanare con la voluntary, sarebbe tenuto comunque a regolarizzare anche i compensi in nero. In mancanza, l'intera procedura di voluntary **potrebbe essere inficiata** per mancanza di uno dei requisiti fondamentali della stessa, ovvero la **completezza dei documenti** e delle informazioni sulla intera posizione fiscale del contribuente in relazione agli anni ancora accertabili. Il che, peraltro, potrebbe emergere solo a **distanza di tempo** a seguito di controlli dell'amministrazione finanziaria.

Diverso invece sarebbe il caso in cui la emersione (anche) dei compensi in nero fosse una **mera facoltà** del contribuente che comunque, se non attivata (ferme restando, ovviamente, tutte le

ordinarie conseguenze, sotto il profilo accertativo e penale, in caso di controlli da parte del Fisco), **non avrebbe ripercussioni** sulla tenuta della voluntary internazionale che resterebbe pienamente legittima.

La questione, inoltre, si riverserebbe anche sul piano delle **cause ostative**: così per esempio, se le due sanatorie fossero legate a filo doppio, **un'eventuale accesso, ispezione, verifica sull'ambito "interno"** potrebbe portare oltre che alla preclusione della voluntary domestica, anche alla **preclusione della voluntary internazionale** proprio perché mancherebbe il requisito della "completezza" della disclosure.

In verità l'introduzione della procedura "nazionale" è dovuta alla **volontà del legislatore** di offrire la possibilità ai **soggetti diversi** dagli autori delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale (come per esempio le società tramite cui sono stati costituiti i fondi neri all'estero) di **sanare la propria posizione** fruendo di analoghi benefici amministrativi e penali, **evitando l'effetto "a cascata"** derivante dall'autodenuncia-delazione della persona fisica.

Al di fuori di tali ipotesi, pertanto, la voluntary "nazionale" con presupposti slegati dalle violazioni che portano alla collaborazione volontaria "internazionale" **dovrebbe essere solo eventuale**. Anche in un incontro, organizzato dalla stampa specializzata, tenutosi ieri, a cui erano presenti alti rappresentanti politici e dell'Agenzia delle Entrate, la questione **non sembra essere stata risolta con sufficiente chiarezza** (pur se **pare** sia **prevalente** l'orientamento **dell'obbligatorietà** delle due procedure con quella internazionale che "ingloberebbe" quella nazionale), per cui si dovrà attendere la circolare dall'Agenzia delle entrate per avere un quadro definitivo sulla questione.