

Edizione di mercoledì 6 maggio 2015

ENTI NON COMMERCIALI

[Il termine per l'ammissione al 5 per mille 2015 scade il 7 maggio](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

DICHIARAZIONI

[I compensi per attività sportiva dilettantistica: quadro RL Unico PF](#)

di Luca Mambrin

PENALE TRIBUTARIO

[Bancarotta fraudolenta ed omissione nella tenuta della contabilità](#)

di Luigi Ferrajoli

ACCERTAMENTO

[La cartella di pagamento a seguito di controlli automatizzati](#)

di Leonardo Pietrobon

IVA

[In reverse la riparazione di impianti di edifici](#)

di Alessandro Bonuzzi

BACHECA

[Voluntary disclosure: l'analisi finale nel nuovo seminario di specializzazione](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

ENTI NON COMMERCIALI

Il termine per l'ammissione al 5 per mille 2015 scade il 7 maggio

di **Carmen Musuraca, Guido Martinelli**

Ancora poche ore di tempo per i soggetti interessati **al riparto della quota del 5 per mille 2015** relativo ai redditi Irpef 2014 per la **presentazione in via telematica delle domande di ammissione al beneficio**.

La Legge di stabilità 2015, la n. 190/2014, art. 1, comma 154, infatti, nel confermare l'applicabilità delle disposizioni relative al riparto della quota del 5 per mille dell'Irpef *“relativamente all'esercizio finanziario 2015 e ai successivi, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi dell'annualità precedente”* ha sia stabilizzato in maniera permanente questa forma di finanziamento ai settori di rilevanza sociale ma ha anche lasciato invariate, rispetto a quanto stabilito con la legge 22 maggio 2010, n. 73, le finalità e le tipologie di soggetti beneficiari, le modalità di accesso al contributo e quelle di pubblicazione degli elenchi degli enti iscritti, ammessi o esclusi, nonché i criteri per l'erogazione delle somme attribuite.

In ragione di ciò, pertanto, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 13/E/2015, le varie scadenze *“rimangono sempre valide e sono rideterminate nell'anno con riferimento a ciascun esercizio finanziario”* e rimangono, dunque, invariati il giorno e il mese di tutti i termini fissati dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 131 del 2010, mentre viene aggiornato l'anno con riferimento a ciascun esercizio finanziario.

Entro la giornata di domani 7 maggio, dunque, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate la **domanda di iscrizione nell'elenco dei soggetti ammessi al beneficio**.

La domanda va trasmessa esclusivamente in via telematica, direttamente dai soggetti interessati abilitati ai servizi telematici e in possesso di *pin code*, ovvero per il tramite degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica secondo le vigenti disposizioni di legge.

Entro il **30 giugno 2015** sarà necessario inviare **anche la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante il possesso dei requisiti che danno diritto al contributo, con allegata copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del rappresentante legale che sottoscrive la domanda di iscrizione.

Per facilitare la predisposizione della dichiarazione sostitutiva la procedura telematica di iscrizione consente di stampare un modello di dichiarazione sostitutiva già precompilato in alcuni campi con le informazioni contenute nella domanda di iscrizione.

Per gli enti che non dovessero provvedere entro le scadenze ricordate agli adempimenti di cui sopra, rimane comunque ferma la possibilità prevista dall'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, di procedere **entro il 30 settembre alla regolarizzazione della propria posizione** ai fini dell'ammissione al riparto.

Gli enti che fossero interessati, infatti, hanno ancora la possibilità di **sanare la domanda di iscrizione o la dichiarazione sostitutiva che non sia stata regolarmente presentata entro i termini previsti o la dichiarazione sostitutiva alla quale non sia stata allegata copia del documento di identità del rappresentante legale.**

Per la regolarizzazione è necessario essere **in possesso dei requisiti per l'ammissione** al riparto della quota del cinque per mille **alla data originaria di scadenza dei termini di presentazione della domanda di iscrizione** ed eseguire l'adempimento, versando una **sanzione di 258 euro**. La sanzione deve essere versata con il Modello F24, indicando il codice tributo 8115, ed è esclusa la possibilità di compensarne l'importo.

L'Agenzia delle Entrate pubblicherà sul proprio sito istituzionale tutti gli elenchi relativi al contributo del cinque per mille, anche quelli gestiti dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, dal Ministero della Salute, dal CONI e dal Ministero dell'Interno.

Si rammenta, infine, che la Legge di Stabilità 2015, nello stabilizzare il beneficio in esame confermandone i presupposti fondamentali, ha però **introdotto una novità in materia di rendicontazione e recupero delle somme attribuite.**

In particolare la norma, al fine di assicurare trasparenza ed efficacia nell'utilizzazione della quota del cinque per mille, **prevede l'emanazione di un apposito decreto** di natura non regolamentare del Presidente del Consiglio dei ministri **che definirà proprio "le modalità di redazione del rendiconto, dal quale risulti in modo chiaro e trasparente la destinazione di tutte le somme erogate ai soggetti beneficiari, le modalità di recupero delle stesse somme per violazione degli obblighi di rendicontazione, le modalità di pubblicazione nel sito web di ciascuna amministrazione erogatrice degli elenchi dei soggetti ai quali è stato erogato il contributo, con l'indicazione del relativo importo, nonché le modalità di pubblicazione nello stesso sito dei rendiconti trasmessi"**. Ad oggi non ancora emanato.

Per approfondire la fase conciliativa del contenzioso tributario ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

DICHIARAZIONI

I compensi per attività sportiva dilettantistica: quadro RL Unico PF

di Luca Mambrin

La **sezione II-B del quadro RL** del modello Unico PF è riservato all'indicazione dei **compensi per attività sportive dilettantistiche**. In particolare vanno indicate:

- le **indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi** percepiti:
 - dai **direttori artistici e dai collaboratori tecnici** per prestazioni di natura non professionale rese in favore di cori, bande musicali e filodrammatiche che **perseguono finalità dilettantistiche** (art. 1, comma 299, L. 296/2006);
 - per erogati dal Coni, dalle federazioni sportive nazionali, dall'unione nazionale per l'incremento delle razze equine (Unire), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto;
- le **somme e i valori in genere**, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione a rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale** di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 90, comma 3, lett. a), L. 289/2002).

Sono **esclusi** da imposizione e pertanto non vanno dichiarati i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio ed al trasporto, sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale, che pertanto non devono essere indicati nella dichiarazione.

Per tali tipologie di compensi, percepiti nel **2014**, è prevista la seguente **modalità di tassazione**:

- i primi **euro 7.500** complessivamente percepiti nel periodo d'imposta **non concorrono alla formazione del reddito**;
- sugli ulteriori **euro 20.658,28** viene operata una **ritenuta a titolo di imposta** (con aliquota del 23%);
- sulle **somme eccedenti l'importo complessivo di euro 28.158,28** viene operata una **ritenuta a titolo d'acconto** (con aliquota del 23%).

Le **somme eccedenti i 7.500 euro** sono soggette anche ad **addizionale regionale Irpef e all'addizionale comunale Irpef**; le aliquote da applicare devono essere quelle **effettivamente**

deliberate dalla Regione o dal Comune titolari del tributo; come infatti precisato anche nella **R.M. n. 106/E/2012**: *“sulla parte dei compensi in esame, eccedente l'importo di 7.500 euro, deve essere applicata l'aliquota Irpef del 23%, l'aliquota dell'addizionale comunale di compartecipazione all'Irpef e l'aliquota dell'addizionale regionale di compartecipazione all'Irpef. Ne consegue, pertanto, che le società e gli enti eroganti compensi relativi allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, in sede di effettuazione della ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione, dovranno individuare l'aliquota deliberata dalla regione nella quale il beneficiario dell'emolumento ha il domicilio fiscale.*

La parte di reddito **eccedente euro 28.158,28** deve essere assoggettata a **tassazione ordinaria** in sede di dichiarazione dei redditi, considerando anche i compensi già assoggettati a ritenuta; i soggetti che percepiscono compensi entro euro 20.658,28 con ritenuta a titolo d'imposta dovranno comunque indicarli in dichiarazione solo ai fini della determinazione dello scaglione di reddito.

Si veda il seguente **esempio**:

Il Sig. Rossi ha percepito nel corso del 2014 da un'associazione sportiva dilettantistica un **compenso** per l'attività sportiva pari ad euro 40.000. Ipotizziamo un'aliquota dell'addizionale regionale all' **1,23%** e quella dell'addizionale comunale allo **0,8%**.

Il contribuente dovrà ricevere da parte del sostituto d'imposta la **certificazione delle somme erogate nell'anno 2014** nella quale al punto 1 dovrà essere indicata **la causale “N”** che identifica le *indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e compensi erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, attività sportive dilettantistiche*” così compilata:

**CERTIFICAZIONE LAVORO AUTONOMO,
PROVVIGIONI E REDDITI DIVERSI**

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE		Causale 1 N					
TIPOLOGIA REDDITUALE							
DATI FISCALI							
2	Anno	3	Antiquazione	4	Ammontare lordo corrisposto	5	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale
			<input type="checkbox"/>		40.000		
6	Codice	7	Altre somme non soggette a ritenuta	8	Imponibile	9	Ritenute a titolo d'acconto
	3		7.500		32.500		2.724
10	Ritenute a titolo d'imposta	11	Ritenute sospese	12	Addizionale regionale a titolo d'acconto	13	Addizionale comunale a titolo d'acconto
	4.751				146		95
14	Addizionale regionale a titolo d'imposta	15	Addizionale regionale sospesa	16	Addizionale comunale a titolo d'imposta	17	Addizionale comunale sospesa
	254				165		
19	Ritenute operate anni precedenti	20	Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante	21	Contributi previdenziali a carico del percipiente	22	Imponibile anni precedenti
23	Spese rimborsate	24	Ritenute rimborsate				

Per facilitare la compilazione dei rigi **RL21, RL22, RL23 e RL24** le istruzioni propongono l'utilizzo del seguente prospetto:

Prospetto per i compensi ed altre somme derivanti da attività sportive dilettantistiche e da collaborazioni in cori, bande e filodrammatiche rese da direttori e collaboratori tecnici				
	Compensi percepiti nel 2014	5 Ritenute operate sui compensi percepiti nel 2014	8 Addizionale Regionale trattenuta sui compensi percepiti nel 2014	11 Addizionale Comunale trattenuta sui compensi percepiti nel 2014
Totale compensi	1 40.000	7.475	400	260
Compensi esenti (fino a euro 7.500,00)	2 7.500	6 Ritenute a titolo d'imposta (casella 3 X 23%)	9 Addizionale Regionale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'imposta (casella 3 X aliquota vigente*)	12 Addizionale Comunale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'imposta (casella 3 X aliquota vigente*)
Compensi con ritenuta a titolo d'imposta	3 20.658			
Imponibile (con ritenuta a titolo d'acconto)	4 11.842	4.751	254	165
		2.724	146	95

Infine, la **sezione II-B del quadro RL** sarà così compilata:

SEZIONE II-B Attività sportive dilettantistiche e collaborazioni con cori, bande e filodrammatiche	RL21	Compensi percepiti				40.000,00
	RL22	Totale compensi assoggettati a titolo d'imposta	¹	20.658,00	Raddito imponibile (sommare agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5)	² 11.842,00
	RL23	Totale ritenute operate sui compensi percepiti nel 2014	¹	7.475,00	Ritenute a titolo d'accanto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)	² 2.724,00
	RL24	Totale addizionale regionale trattenuta sui compensi percepiti nel 2014	¹	400,00	Addizionale regionale (da riportare nel rigo RV3 col. 3)	² 146,00
		Totale addizionale comunale trattenuta sui compensi percepiti nel 2014	³	260,00	Addizionale comunale (da riportare nel rigo RV11 col. 1)	⁴ 95,00

PENALE TRIBUTARIO

Bancarotta fraudolenta ed omissione nella tenuta della contabilità

di Luigi Ferrajoli

Con la **sentenza n. 11115** depositata il **16 marzo 2015** dalla Corte di Cassazione, è stato chiarito che risponde per il reato di **bancarotta fraudolenta documentale**, ai sensi del disposto normativo di cui all'**art.216, co.1, n. 2, l.f.**, **l'imprenditore che omette di tenere la contabilità della società**, tanto da rendere **impossibile la ricostruzione del patrimonio della fallita**, qualora venga accertato che lo scopo dell'omissione sia stato quello di **recare pregiudizio ai creditori sociali**; diversamente, infatti, la condotta rilevarebbe come mera bancarotta semplice, ai sensi dell'**art.217, co.2, l.f.**.

Nel caso specifico esaminato dalla Corte, il **GUP** del Tribunale di Roma aveva emesso **sentenza di non luogo a procedere** nei confronti di un imprenditore, in relazione al richiamato reato di bancarotta fraudolenta documentale, per avere, il medesimo, tenuto **irregolarmente le scritture contabili**, nel triennio precedente il fallimento.

La Procura della Repubblica aveva quindi proposto ricorso in Cassazione deducendo l'**errata applicazione della legge penale**, atteso che la sentenza impugnata aveva prosciolto l'imputato per difetto del **dolo specifico**, e cioè per la mancanza dello scopo di recare pregiudizio ai creditori.

A mente dell'**art. 216, co.1, n. 2, l.f.**, si rammenta come sia punito con la reclusione da tre a dieci anni, l'imprenditore dichiarato fallito che, da un lato, ha **sottratto, distrutto o falsificato**, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un **ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili** e, dall'altro, che ha tenuto detta contabilità in guisa da non rendere possibile la **ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari**.

Orbene, dalla lettura della **citata disposizione normativa** si evince che nella fattispecie medesima **non è espressamente contemplata** l'ipotesi dell'**omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili** che invece figura nell'ambito della bancarotta semplice documentale di cui all'**art.217 co.2 l.f.**, in forza del quale è punito con la pena della reclusione da sei mesi a due anni il fallito che, **durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento** ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, **non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta**.

I giudici della quinta sezione penale, a tal proposito, hanno evidenziato come secondo il

“consolidato insegnamento” della Suprema Corte, nella fattispecie della **bancarotta fraudolenta** debba essere ricondotta anche l'**ipotesi di omissione della tenuta dei libri contabili**, in quanto la relativa norma incriminatrice, punendo l'imprenditore che tiene la contabilità **in modo tale da rendere impossibile la ricostruzione dello stato patrimoniale e del volume d'affari**, a maggior ragione, intende punire anche **colui che non ha istituito la suddetta contabilità**, anche solo per una parte della vita dell'impresa (in tal senso: Cass. Pen. n. 6769/06 e n. 32173/09).

Per distinguere detta fattispecie dalla bancarotta documentale semplice di cui all'art.217, co.2, l.f., la Corte ha ritenuto che l'elemento distintivo debba essere ricercato nel contesto dell'**elemento soggettivo**.

Invero, fermo il dolo specifico per le condotte di sottrazione, distruzione o falsificazione, l'ipotesi fraudolenta in questione richiederebbe il semplice **dolo generico**, ossia la coscienza e volontà dell'omissione o della confusa tenuta della contabilità accompagnata dalla **consapevolezza che ciò renderà o potrà rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio** (in considerazione della locuzione “*in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari*” che connota la condotta e non la volontà dell'agente e permette di escludere la configurazione del dolo specifico – v. Cass. Pen. n. 29161/2011 e n. 37436/2014).

Quanto all'ipotesi della **bancarotta semplice** (punibile a titolo di **dolo** o di **colpa**), la medesima si configura sia che l'agente, **consapevole** dell'obbligo della tenuta (regolare) dei libri e delle scritture, **ometta** di tenerli (o di tenerli regolarmente), sia che l'obbligato **ometta** di tenerli (o di tenerli regolarmente) **per negligenza o ignoranza delle disposizioni di legge**.

Poiché, sulla base dai tali assunti, ci si potrebbe trovare di fronte ad un confine decisamente labile tra le due fattispecie di bancarotta, la Suprema Corte ha quindi statuito che, al fine di collocare l'**omessa tenuta delle scritture contabili** nell'ambito delle condotte rilevanti per la fattispecie di bancarotta fraudolenta ex art.216, co.1, n. 2, l.f., è necessario **provare che lo scopo dell'omissione da parte del fallito sia stato quello di recare pregiudizio ai creditori, al pari di quanto richiesto per le condotte di sottrazione, distruzione o falsificazione**. Se così non fosse, risulterebbe impossibile distinguere tale fattispecie da quella – analoga sotto il profilo materiale – prevista dall'art.217, co.2 l.f..

ACCERTAMENTO

La cartella di pagamento a seguito di controlli automatizzati

di **Leonardo Pietrobon**

Nel caso di ricezione di una cartella di pagamento **le domande più ricorrenti**: perché l'Agente per la riscossione **chiede il pagamento** di queste somme? **dove ho sbagliato**? Tali interrogativi, in alcune circostanze, **rappresentano un vero e proprio enigma**, soprattutto se a sfogliare la cartella di pagamento è un contribuente poco "allenato" a tali letture, in quanto leggendo tale documento è difficile capire **l'eventuale errore** commesso dall'ente impositore e se la **pretesa avanzata è corretta**.

Con riferimento alla **forma e al contenuto** della cartella di pagamento, si ricorda che tali elementi devono uniformarsi alle disposizioni elencate nell'**articolo 25 D.P.R. n. 602/73** e ai modelli approvati con decreto del Ministro delle Finanze, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. I commi 2 e 2-bis della citata disposizione normativa definiscono rispettivamente, il contenuto della cartella di pagamento, secondo cui:

- **essa deve essere redatta in conformità al modello** approvato con decreto del Ministero delle Finanze;
- **deve contenere "l'intimazione ad adempiere** l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata" (comma 2);
- **deve anche contenere "l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo"** (comma 2-bis).

Oltre a tali elementi, la cartella di pagamento deve contenere, altresì, a **pena di nullità** l'indicazione del **responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo** e l'indicazione del responsabile del procedimento di **emissione** e di **notificazione** della stessa cartella, aspetti facilmente individuabili nella lettura della cartella di pagamento. L'elemento che, invece, desta sempre le perplessità maggiori è la **motivazione**, ossia la risposta ai quesiti di cui sopra.

Una delle ipotesi di dubbio maggiori è rappresentata dalle **cartelle di pagamento** emesse a seguito di **controlli automatizzati**. In tale circostanza, la motivazione della cartella di pagamento, quale elemento fondamentale di tale documento, acquista una rilevanza maggiore, posto che la pretesa è avanzata tramite la cartella stessa e **non mediante un atto notificato** in precedenza, quale **l'avviso di accertamento**.

Un orientamento della **Corte di Cassazione** ritiene che la motivazione, anche nel caso delle liquidazioni automatiche, **non debba essere particolarmente corposa**, in quanto il ruolo è formato in base a dati indicati dal contribuente nella dichiarazione (su tale questione si veda

le sentenze della Corte di Cassazione 6.5.2011 n. 10033 e Corte di Cassazione 31.3.2011 n. 7401).

La sentenza della **Corte di Cassazione n. 8934 del 17.4.2014** tuttavia ha mutato il precedente indirizzo, stabilendo che è **illegittima** la cartella che **si limiti ad una motivazione "incomprensibile"** quando non è stata preceduta da un **atto prodromico**. La questione presa in esame dai giudici della Corte di Cassazione riguardava una cartella di pagamento emessa in seguito al **controllo automatizzato** previsto dall'articolo **36-bis D.P.R. n. 600/73**, con un richiamo in tale cartella allo stesso ruolo, ma **senza** alcuna **informazione aggiuntiva** o di completamento.

I giudici di legittimità, rilevato che la pretesa riguardava il **recupero di un credito** di imposta, hanno stabilito che tale condizione di per se? **avrebbe obbligato l'ufficio** a precisare se le somme dovute derivassero **dall'erronea contabilizzazione** ovvero **dall'inesistenza dei presupposti** per la spettanza, informazioni del tutto assenti nella cartella di pagamento oggetto di impugnazione. Sulla base di tali considerazioni, quindi, la citata sentenza della Corte di Cassazione a sostegno della propria decisione ha richiamato:

1. la precedente pronuncia, la **sent. n. 26330 del 16.12.2009**, secondo cui la cartella esattoriale che **non sia stata preceduta da un avviso di accertamento**, deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile;
2. i **principi** di carattere generale indicati dalla L. 241/90 e recepiti in materia tributaria **dall'articolo 7 della L. 212/2000** (Statuto del contribuente), nella parte riferita alla motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Sulla base di tali considerazioni, quindi, è utile affermare che il contribuente che riceve una cartella di pagamento **deve disporre di sufficienti elementi per comprendere la posizione dell'ufficio** in ordine alla somma richiesta, in caso contrario, è illegittima (in tal senso si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione 8.2.2013 n. 3116). In conclusione, nel caso di **controllo automatico**, la cartella deve **"contenere tutti gli elementi e la motivazione, necessari per far comprendere al contribuente le ragioni della pretesa e quindi per poter esercitare una efficace difesa"** (in tal senso si veda la sentenza della Corte di Cassazione del 10.12.2012 n. 22500).

A mero titolo esemplificativo si riportano di seguito alcune sentenze favorevoli a tale impostazione, in quanto:

- **mancava la data di consegna** del ruolo (CTP di Napoli 16.11.2006 n. 517);
- **vi era la semplice indicazione degli importi da versare** per omessi o carenti versamenti dovuti a seguito di controllo automatico, senza ulteriori spiegazioni (CTP di Treviso 22.12.2008 n. 111, CTP di Lecce 15.3.2010 n. 206 e CTP di Asti 12.4.2010 n. 44);
- **mancava l'indicazione del tasso di interesse e la determinazione delle sanzioni** (CTP di Treviso 17.12.2008 n. 135 e CTP di Genova 7.11.2013 n. 229).

IVA

In reverse la riparazione di impianti di edifici

di **Alessandro Bonuzzi**

La **nuova lettera a-ter** del comma 6 dell'art.17 del decreto Iva, che ha esteso a nuove fattispecie il **meccanismo dell'inversione contabile**, sta creando non pochi problemi sul piano operativo, sia con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, sia in merito alle operazioni composite, ovverosia le cosiddette cessioni con posa in opera.

Nel presente contributo si vuole analizzare l'applicazione del nuovo *reverse charge* al caso delle **riparazioni con sostituzione di pezzi di ricambio** eseguite, durante il periodo di **garanzia**, su **impianti di riscaldamento e di condizionamento installati in edifici**, da **oggetti terzi** rispetto al soggetto obbligato alla prestazione della garanzia.

È noto che, per effetto dell'introduzione della disposizione di cui alla lettera a-ter del comma 6 dell'art.17 del d.P.R. n.633/72, l'obbligo del *reverse charge* è stato esteso alle **prestazioni di servizi** di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici effettuate a decorrere dal 1 gennaio 2015.

Con particolare riferimento, poi, agli impianti, la **circolare dell'Agenzia delle Entrate n.14/E** dello scorso 27 marzo ha chiarito che rientra nell'ambito applicativo della novella normativa l'"*installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione*" contraddistinta dal **codice attività 43.22.01**. Rimangono comunque escluse, invece, le **forniture di beni con posa in opera** in quanto tali operazioni, ai fini dell'Iva, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

In merito al caso prospettato, è doveroso chiarire che, solitamente, le operazioni di riparazione e sostituzione effettuate durante il periodo di garanzia rimangono fuori dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo, in quanto sono eseguite gratuitamente dal venditore in adempimento dell'obbligazione assunta dallo stesso in occasione della cessione originaria del bene, nell'ambito della quale l'imposta è stata assolta già su un corrispettivo comprensivo anche di detti interventi successivi.

Tuttavia, quando, **le prestazioni di riparazione e sostituzione sono poste in essere da un soggetto terzo**, che le esegue nei confronti dell'acquirente per conto del venditore originario obbligato alla prestazione della garanzia, le stesse, essendo caratterizzate da **sinallagma**, ricadono nell'ambito applicativo dell'Iva.

Occorre altresì considerare che le operazioni di riparazione e sostituzione di pezzi di ricambio in garanzia danno luogo, sia ad una prestazione di servizi, sia ad una cessione di beni, rientrando, pertanto, nell'alveo delle forniture con posa in opera. A riguardo, però, la **risoluzione ministeriale n.490292 del 29 marzo 1991** ha chiarito che **eventuali cessioni di beni, parti o pezzi che vengono sostituiti in relazione a prestazioni di riparazione in garanzia si configurano quali operazioni accessorie ai sensi dell'art.12 del decreto Iva.**

Sembrerebbe, quindi, che gli interventi di riparazione e sostituzione di pezzi di ricambio in garanzia debbano essere considerati come **un'unica operazione riconducibile nell'alveo delle prestazioni di servizi.**

D'altro canto tale interpretazione non può che essere condivisibile, posto che, nell'ambito di un intervento di riparazione in garanzia che comprende anche la sostituzione di pezzi danneggiati, il **peso economico** del servizio appare ragionevolmente preponderante rispetto alle cessioni dei beni. Ne deriva che quando l'operazione in questione ha ad oggetto un **impianto di riscaldamento e di condizionamento dell'aria che è parte di un edificio**, ai fini della relativa fatturazione, **scatta l'obbligo di applicare il meccanismo dell'inversione contabile.**

In tal senso si ricorda, infatti, che il nuovo *reverse charge* comprende anche le **manutenzioni** e le **riparazioni.**

BACHECA

Voluntary disclosure: l'analisi finale nel nuovo seminario di specializzazione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Entro il prossimo 30 settembre i contribuenti che decidono di aderire alla voluntary disclosure dovranno perfezionare la procedura. Il quadro normativo e di prassi è ormai definitivamente delineato ed i professionisti dispongono a questo punto di tutti gli strumenti necessari per svolgere il delicato ruolo al quale sono chiamati per supportare i propri clienti.

L'interesse per il tema è, naturalmente, altissimo fra tutti i Professionisti e per questo abbiamo cercato un partner che potesse fornire ai nostri Partecipanti un valore aggiunto in termini di esperienza e di visione del mercato. Unione Fiduciaria è la prima fiduciaria italiana per patrimoni con intestazione fiduciaria, è stata costituita nel 1958 ed amministra 12 miliardi di euro. La Società, nella cui compagine sociale sono presenti trenta importanti Banche Italiane del mondo delle Popolari, vanta rapporti consolidati anche con le più importanti banche estere ed è naturalmente protagonista di spicco nella complessa operazione della voluntary disclosure.

Il seminario [Voluntary disclosure: l'analisi finale](#), organizzato da Euroconference e Unione Fiduciaria in 5 città a partire dal 9 giugno, è finalizzato per questo a dare ai Partecipanti tutti gli strumenti necessari per affrontare l'impegnativo lavoro che li attende nei mesi estivi per poter supportare adeguatamente i propri Clienti.

Il programma della giornata, dopo l'inquadramento normativo e l'analisi della prassi dell'Agenzia, prevede un dettagliato esame delle problematiche penali, in particolare con riferimento al reato di autoriciclaggio, così come di quelle legate agli adempimenti antiriciclaggio. Si analizzeranno poi le differenze fra voluntary "internazionale" e voluntary "domestica" e l'iter operativo da seguire per realizzare il rimpatrio giuridico. Verrà poi illustrata la realizzazione delle procedura in pratica: i calcoli, la presentazione della richiesta adesione al programma di voluntary disclosure e della relativa relazione di accompagnamento.

Ampio spazio verrà inoltre dedicato all'illustrazione di casi operativi, così come all'esame delle casistiche di studio sottoposte dai partecipanti.

CORPO DOCENTE

Fabio Cagnola – Avvocato – Studio Bana e Associati – Milano

Fabrizio Vedana – Avvocato – Vice Direttore Generale di Unione Fiduciaria S.p.A.

Giuseppe Marino – Avvocato Professore Università di Milano – Studio Marino e Associati

ORARIO

09.30 – 13.00 / 14.00 – 17.30

SEDI E DATE

Verona – 9/06/2015

Firenze – 10/06/2015

Torino – 11/06/2015

Bologna – 18/06/2015

Milano – 19/06/2015

PROGRAMMA

- Il contesto internazionale e gli accordi tra Stati
- Il disposto della Legge 186/2014 e le indicazioni della prassi dell’Agenzia delle Entrate
- Voluntary “internazionale” e voluntary “domestica”
- Gli aspetti penali: il reato di autoriciclaggio
- Gli obblighi antiriciclaggio di banche, fiduciarie e professionisti
- I chiarimenti del MEF e la prassi operativa
- La procedura in pratica: i calcoli, la presentazione della richiesta adesione al programma di voluntary disclosure e della relativa relazione di accompagnamento
- Voluntary e attività patrimoniali (immobili, partecipazioni, ...)
- Il rimpatrio giuridico: iter operativo e illustrazione degli schemi contrattuali
- Analisi di casi operativi
- Esame delle casistiche di studio dei partecipanti