

Edizione di martedì 8 settembre 2015

ADEMPIMENTI

[Legge delega di riforma del sistema fiscale: da chimera a quasi realtà](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

IVA

[Obblighi Intrastat anche per i servizi dei minimi](#)

di **Sandro Cerato**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Le novità sulla deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza](#)

di **Luca Mambrin**

PENALE TRIBUTARIO

[Sequestro preventivo e confisca per reati tributari](#)

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

[La separazione di attività ai fini Iva](#)

di **Federica Furlani**

BACHECA

[Temi e questioni del contenzioso tributario 2.0](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTI

Legge delega di riforma del sistema fiscale: da chimera a quasi realtà

di **Giovanni Valcarengi**

Nel Consiglio dei Ministri dello scorso 4 settembre si è aggiunta una ulteriore tessera per completare il mosaico della **Legge Delega**; così, sono stati approvati (al secondo esame preliminare) 5 decreti legislativi dopo il prescritto parere delle Commissioni Parlamentari. La palla torna ora alle medesime Commissioni per un ulteriore parere non vincolante.

Un primo decreto riguarda norme di semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di **riscossione**. L'intervento, che mira a rendere maggiormente certo e spedito il processo di pagamento, elimina la norma che prevedeva, in caso di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo, il pagamento degli **interessi sugli interessi e sulle sanzioni**. È stato inoltre portato da 5 a 7 giorni il **ritardo qualificato come lieve** inadempimento, che non determina, quindi, la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Confermata, invece, la norma che riconosce il 'lieve inadempimento' (e relativa rateizzazione) nei casi di minore versamento fino al 3% del dovuto con il limite massimo di 10.000 euro. Novità anche sul versante degli aggi, sostituiti con gli oneri di funzionamento del servizio nazionale di riscossione. Confermate le norme che prevedono, in caso di definizione concordata dell'accertamento, il pagamento in **quattro anni** (anziché tre come avviene attualmente), con un minimo di otto rate e un massimo di sedici. Per le somme iscritte a ruolo l'agente della riscossione può concedere dilazioni nel pagamento fino ad un massimo di **72 rate mensili**, dietro semplice richiesta del contribuente che dichiara di versare in una situazione temporanea di difficoltà. Per somme superiori a 50.000 euro la dilazione può essere concessa solo se il contribuente fornisce adeguata documentazione.

Il secondo decreto (di minore interesse) riguarda la **stima e monitoraggio dell'evasione fiscale**, unitamente alla necessità di riordino delle spese fiscali. Si tratta, in sostanza, di prevedere forme che verifichino la efficacia degli interventi normativi, al fine di meglio orientarli.

Il terzo decreto ha per oggetto la revisione della disciplina dell'organizzazione delle **agenzie fiscali**;

l'obiettivo è quello del potenziamento dell'efficienza dell'azione amministrativa e della razionalizzazione della spesa. È previsto il riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo per facilitare gli adempimenti tributari, contribuire ad accrescere la competitività delle imprese italiane e favorire l'attrattività degli investimenti in Italia.

Il quarto decreto si occupa della riforma del **sistema sanzionatorio penale e amministrativo**, secondo il principio della proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. In sostanza, l'obiettivo è quello di giungere ad un sistema che tenga conto dei comportamenti che, seppure illeciti, sono comunque privi di elementi **fraudolenti** e quindi meno gravi. Sono invece rese più severe le sanzioni penali in caso di comportamenti fraudolenti. Il nuovo **regime penale si applica subito** dall'entrata in vigore del provvedimento, mentre il nuovo **regime delle sanzioni amministrative si applica dal primo gennaio 2017**.

Accogliendo le osservazioni dei pareri parlamentari si segnala, per l'omessa dichiarazione, l'introduzione della norma che aumenta la pena per il sostituto di imposta (si passa da un minimo di un anno ad un massimo di 3 anni, a un minimo di un anno e mezzo ad un massimo di 4 anni). In tema di dichiarazione infedele, la **soglia di punibilità** sale da 50.000 euro a 150.000 euro di imposta evasa. Il reato scatta anche quando l'imponibile evaso supera i 3 milioni di euro (prima il limite era di 2 milioni) o comunque il 10% del totale dei ricavi. Sul versante dell'omesso versamento dell'IVA, il decreto introduce la soglia di punibilità pari a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta. Al di sotto di tale soglia si applicano le sanzioni amministrative.

Nel comparto delle sanzioni amministrative, il decreto dà attuazione al principio di **proporzionalità** della risposta sanzionatoria di fronte a condotte illecite che riguardano le imposte dirette, l'Iva e la riscossione dei tributi. Ad esempio, in caso di omessa dichiarazione, la sanzione è proporzionale al ritardo nell'adempimento. Se la dichiarazione viene poi presentata entro il termine per la dichiarazione dei redditi successiva, la sanzione base è ridotta della metà. Nei casi di condotte fraudolente, invece, la sanzione viene aumentata del 50%. È prevista inoltre una riduzione di un terzo della sanzione base nel caso in cui la maggiore imposta accertata o il minore credito accertato siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta o al credito dichiarato.

L'ultimo decreto si occupa della revisione della **disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario**, ha ad oggetto: l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso; l'estensione della tutela cautelare al processo tributario; l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti.

L'immediata esecutività delle sentenze riguarda quelle aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, oppure un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente e, dopo il parere delle Commissioni parlamentari, anche quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. Per quanto riguarda l'esecutività delle sentenze in favore dell'Amministrazione, resta il meccanismo della **riscossione frazionata** del tributo per non aggravare la situazione dei contribuenti. Per l'immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente, per pagamenti di somme superiori a 10.000 euro, può essere richiesta **idonea garanzia** il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio. Per ridurre il contenzioso tributario viene potenziato lo strumento della **mediazione** che attualmente riguarda solo gli atti posti in essere dall'Agenzia delle Entrate con valore non superiore ai 20.000 euro. Con il decreto, il reclamo finalizzato alla mediazione si applica a tutte le controversie, indipendentemente dall'ente impositore, comprese quindi

quelle degli enti locali. Il reclamo viene esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite, ecc.) che a causa del valore indeterminato ne sarebbero state escluse. Dal punto di vista soggettivo il reclamo è esteso a Equitalia e ai concessionari della riscossione. Lo strumento della conciliazione si applica anche al giudizio di appello (fino ad ora riguardava solo le cause di primo grado). La tutela cautelare viene estesa a tutte le fasi del processo tributario. Ciò comporta che: a) il contribuente può chiedere la **sospensione** dell'atto impugnato in presenza di un danno grave; b) le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza, sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto dal codice di procedura civile.

In tema di interPELLI, invece, il decreto intende **potenziare e razionalizzare l'istituto dell'interpello** per dare ai contribuenti certezza circa i tempi di risposta da parte dell'amministrazione finanziaria e circa l'applicazione dei pareri che vengono forniti. Vengono individuate quattro categorie di interpello: ordinario, probatorio, anti abuso, disapplicativo. Recependo le indicazioni delle commissioni parlamentari, con il nuovo l'interpello ordinario, la proposizione di un'istanza di interpello viene declinata in due modi, tra loro complementari: il primo non differisce in nulla rispetto a quanto attualmente previsto mentre il secondo dà rilievo più all'obiettivo incertezza sulla qualificazione della fattispecie che all'interpretazione delle norme di legge invocate dal contribuente nel caso concreto. È prevista una riduzione dei tempi di risposta per gli appelli ordinari che passano da 120 giorni a 90 giorni e un riconoscimento della certezza dei tempi di risposta (fissati in 120 giorni) per tutte le altre tipologie. Vigè la regola del silenzio-assenso, per cui qualora una risposta non pervenga entro il termine previsto diventa valida la soluzione prospettata dal contribuente. La risposta all'interpello, scritta e motivata, **vincola** l'amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento alla questione trattata e limitatamente al richiedente. Infine, per quanto riguarda le regole di istruttoria dell'interpello, quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, gli uffici finanziari chiedono all'istante di integrare la documentazione. Inoltre, in caso di richiesta di documentazione integrativa il termine per la risposta diventa più breve del termine previsto ed è pari a 60 giorni per tutti gli interPELLI.

IVA

Obblighi Intrastat anche per i servizi dei minimi

di **Sandro Cerato**

I **contribuenti minimi** e quelli che hanno aderito al regime forfettario **devono presentare gli elenchi Intra servizi anche per i servizi generici di cui all'art. 7-ter del Dpr 633/72** resi a soggetti passivi in altro Stato Ue. È quanto si desume dalla lettura della **risoluzione n. 75/E dello scorso 28 agosto 2015**, con cui l'Agenzia ha consentito anche ai contribuenti minimi di avvalersi del regime MOSS per l'applicazione dell'Iva ai servizi elettronici resi a contribuenti "privati" in altri Stati Ue.

Si ricorda preliminarmente che ad oggi convivono nel nostro ordinamento **due regimi di "vantaggio"** per i piccoli contribuenti: il **"vecchio" regime dei minimi** di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del dl 98/2011, e il **"nuovo" regime forfettario** di cui all'art. 1 della legge n. 190/2014. Denominatore comune di entrambi i regimi è la **mancata applicazione dell'Iva** per le operazioni da essi effettuate, poiché le stesse sono assorbite dal regime speciale applicato, con indicazione dell'estremo normativo nella fattura emessa. In relazione ai minimi, con la **circolare n. 36/E/2010** l'Agenzia aveva fornito indicazioni in merito agli **obblighi Intrastat** degli stessi per le operazioni rese o ricevute da soggetti passivi d'imposta in altro Stato Ue, precisando che per le **prestazioni di servizi generiche di cui all'art. 7-ter del Dpr 633/72** rese ad altri soggetti passivi Ue (le uniche prestazioni interessate dagli obblighi Intra) non sussiste alcun obbligo in quanto anche tali operazioni sono soggette al regime speciale previsto per i contribuenti in questione. La **legge di stabilità del 2015** ha introdotto il nuovo regime forfettario, per il quale l'art. 1, co. 58, lett. d), della predetta legge stabilisce che ai fini Iva i **contribuenti forfetari applicano alle prestazioni di servizi rese o ricevute da soggetti non residenti gli artt. 7-ter e seguenti del Dpr 633/72**. Stante il richiamo normativo alle regole territoriali ordinarie previste per i soggetti passivi Iva, l'Agenzia nella **risoluzione n. 75/E/2015** afferma che i contribuenti forfetari devono dunque applicare le regole ordinarie in tema di **territorialità delle prestazioni di servizi**, pur restando precluso qualsiasi diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti. Da ciò consegue, continua l'Agenzia, che i **contribuenti forfetari che prestano servizi elettronici** effettuano operazioni fuori campo Iva ai sensi dell'art. 7-ter del Dpr 633/72 se il committente è un soggetto passivo d'imposta in altro Stato, in quanto tali servizi rilevano nel Paese del committente, mentre nei rapporti B2C è necessario identificarsi nel Paese del committente ovvero aderire al **MOSS**, come previsto dall'art. 74-sexies del Dpr 633/72. Secondo l'Agenzia, le richiamate regole **sono applicabili anche per i contribuenti (vecchi) minimi**, in quanto i regimi in questione sono di fatto accomunati dalle stesse regole e semplificazioni contabili, con ciò dovendosi ritenere in parte superati i chiarimenti contenuti nella circ. n. 36/E/2010.

Pur non essendo espressamente chiarito nella ris. 75/E/2015, si deve ritenere che i

contribuenti minimi siano obbligati anche alla presentazione degli elenchi Intrastat per i servizi generici di cui all'art. 7-ter resi a soggetti passivi d'imposta in altro Stato Ue, quale naturale conseguenza dell'obbligo di applicare le ordinarie regole di territorialità alle prestazioni di servizi previste negli artt. 7-ter e seguenti. Tale "nuovo" obbligo riguarda ovviamente anche i **contribuenti che hanno aderito al regime forfetario**, e non può che riguardare le prestazioni generiche rese successivamente alle nuove indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 75/E. È appena il caso di ricordare che per i **servizi generici forniti da altri soggetti passivi d'imposta Ue**, sia i contribuenti minimi sia quelli forfettari sono obbligati alla presentazione degli elenchi Intrastat, nonché all'applicazione dell'imposta con il regime del reverse charge (integrazione della fattura del prestatore Ue), ferma restando l'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le novità sulla deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza

di Luca Mambrin

Tra le **novità** contenute nel Decreto legislativo recante le misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese approvato dal Governo ed in via di pubblicazione nella G.U. interessanti sono le modifiche previste alla disciplina **della deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza**.

Nell'attuale versione il comma 2 dell'art. 108 del Tuir dispone che *“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*. In attuazione delle disposizione in oggetto è stato emanato il **DM 19.11.2008**, pubblicato in G.U. il 15.1.2009.

In merito al requisito di **inerenza**, le spese di rappresentanza si considerano inerenti se sono:

- **sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;**
- **ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;**
- **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.**

Soddisfatto il requisito di **inerenza** e appurata quindi la **potenziale deducibilità delle spese di rappresentanza**, l'art. 108 al comma 2 del Tuir prevede che tali spese possano essere dedotte nell'anno di sostenimento se sono **congrue**, congruità che non si verifica sulla singola voce ma “per massa”, ovvero si **rapportando il totale delle spese qualificabili come di rappresentanza**, imputate secondo il principio di competenza nell'esercizio di sostenimento delle stesse, con i **ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono sostenute.

Viene quindi stabilito un **limite quantitativo** entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare “congrue” rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. **plafond di deducibilità**).

Le spese eventualmente **eccedenti** il predetto limite, al contrario, **sono indeducibili** e saranno oggetto di apposita **variazione in aumento** in dichiarazione dei redditi.

Le **percentuali di deducibilità** individuate dal decreto sono le seguenti:

- **1,3%** dei ricavi e altri proventi fino a **10 milioni** di euro;
- **0,5%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente 10 milioni** di euro e fino a **50 milioni** di euro;
- **0,1%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente 50 milioni** di euro.

Nel caso in cui l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio **fosse inferiore** a quello del limite di congruità, la differenza non potrà essere portata ad incremento del plafond di deducibilità del periodo d'imposta successivo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per la "copertura" di spese sostenute negli anni successivi.

L'art. 9 del D.Lgs. in fase di pubblicazione sulla G.U. intervenendo sulle spese di rappresentanza, prevede un **innalzamento della soglia di deducibilità fiscale**, attualmente disciplinata dal citato DM 19.11.2008, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione del decreto in G.U. ovvero dal **1 gennaio 2016**.

Vengono, infatti, fissati **nuovi limiti di congruità**, ancorché sempre commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Sulla base della nuova disposizione, le spese di rappresentanza **saranno deducibili** in misura pari:

- all'**1,5%** dei ricavi e altri proventi fino a **10 milioni** di euro;
- allo **0,6%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente **10 milioni** e fino a **50 milioni**;
- allo **0,4%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente **50 milioni**.

Viene inoltre previsto che le percentuali di deducibilità delle spese di rappresentanza **possano essere variate** con semplice decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Per quanto riguarda per **le imprese di nuova costituzione**, il D.M. 19.11.2008 prevede regole particolari, secondo le quali le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi e proventi della gestione caratteristica, **possono essere portate in diminuzione dal reddito dello stesso periodo di imposta e di quello successivo**, a condizione che vi sia "spazio" nel relativo plafond di quegli anni. Le spese riportabili al primo esercizio di conseguimento dei ricavi sono **esclusivamente le spese di rappresentanza**: le spese di ospitalità ai clienti, quelle relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento e non vanno pertanto incluse tra quelle riportabili. Si dovrà chiarire quali saranno **le percentuali di deducibilità applicabili per le imprese costituite nel 2015** che potranno rinviare nel 2016 la deduzione delle spese di rappresentanza sostenute.

PENALE TRIBUTARIO

Sequestro preventivo e confisca per reati tributari

di **Luigi Ferrajoli**

La Suprema Corte è tornata nuovamente ad occuparsi del tema concernente le **misure** applicabili in caso di contestazione di reati tributari.

In particolare, con la **sentenza n. 27072 del 26 giugno 2015**, la Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, si è pronunciata relativamente alla **confisca per equivalente**, riferibile a qualsiasi bene o denaro di proprietà o comunque nella disponibilità degli indagati fino alla concorrenza del **prezzo**, ovvero del **profitto** di reato.

Nei passaggi motivazionali, la Corte ha evidenziato innanzitutto che è legittimo il **sequestro preventivo**, funzionale alla confisca per equivalente, di somme di denaro sottratte al pagamento dell'IVA dovuta, *“in quanto, per i reati tributari, la confisca di somme di denaro, beni o valori è consentita anche in relazione al profitto del reato”*.

La confisca per equivalente, si evidenzia *“viene ad assolvere ad una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile ed è, pertanto, connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza”*.

Ciò posto, la Cassazione, dopo avere richiamato il *dictum* delle **Sezioni Unite** di cui alla **sentenza n. 26654 del 27.03.2008** relativo ad un caso di responsabilità del reato degli enti, secondo cui di fronte ad un **illecito plurisoggettivo** deve applicarsi il principio solidaristico che informa la disciplina del **concorso del reato** e che implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente, argomenta che detto *“principio solidaristico può trovare la sua massima espansione di fronte ad un provvedimento provvisorio qual è il sequestro, ma non certo per la confisca che, ancorché per equivalente, non può andare oltre quello che è il profitto complessivo del singolo reato”*.

Secondo la Suprema Corte, la confisca non deve fare riferimento alla quota di profitto del singolo, potendo eccederla, tuttavia il **quantum complessivo della medesima non potrà superare il profitto realizzato dai concorrenti dello specifico reato**.

A tale proposito, viene operata la distinzione tra sequestro preventivo e confisca: mentre il **sequestro**, strumentale alla futura esecuzione della confisca, ha **natura provvisoria** e può essere disposto **per l'intero** nei confronti di ciascuno degli indagati, **la confisca non può mai eccedere l'ammontare del prezzo o del profitto del reato, trattandosi di istituto di natura**

sanzionatoria.

La citata pronuncia delle Sezioni Unite, infatti, aveva proprio statuito che, *“una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può essere duplicata o comunque eccedere nel “quantum” l'ammontare complessivo dello stesso”*.

Sulla base di questo principio giuridico, la Corte di Cassazione, nell'annullare nel caso di specie la sentenza impugnata limitatamente alla confisca, ha tracciato per il Giudice del rinvio le seguenti linee guida, che si ritiene opportuno riportare per intero: *“a) individuare non un **profitto** del reato omnicomprensivo, bensì **relazionato anche ai diversi reati-fine**, cui evidentemente non concorrono tutti i destinatari dei provvedimenti ablatori; b) dare conto dell'insussistenza di un profitto di reato da confiscare; c) indicare con chiarezza i valori monetari in gioco, **senza continui richiami induttivi o per relationem** ad atti del procedimento che certo non costituiscono prova ex se dei valori in essi indicati, a meno che il giudice non indichi in motivazione il perché ritiene di aderirvi; d) **specificare il valore dei singoli beni in sequestro e i criteri con cui si è pervenuto all'individuazione dello stesso”**.*

Questo in contrasto con quanto disposto dal Giudice di prime cure, che viceversa aveva, con affermazione ritenuta **generica ed apodittica** dalla Suprema Corte, pronunciato che il profitto del reato doveva essere inteso come utilità derivante **quantomeno** nell'importo dell'IVA evasa dalle società indicate nel capo di imputazione, di cui i soggetti coinvolti erano amministratori di fatto o di diritto.

Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

IVA

La separazione di attività ai fini Iva

di **Federica Furlani**

La **separazione delle attività ai fini Iva** è disciplinata dall'articolo 36 del Dpr 633/1972, nel caso in cui un soggetto passivo ponga in essere non una sola tipologia di attività, ma più attività distinte.

Il primo comma del citato articolo 36 individua un **principio generale** in base al quale ai soggetti che esercitano più attività si applica l'imposta **unitariamente e cumulativamente** per tutte le attività esercitate, con riferimento al volume d'affari complessivo.

I commi successivi contengono le **deroghe** a tale principio generale, prevedendo situazioni in cui il contribuente:

- è **obbligato all'applicazione separata dell'imposta;**
- **può optare per l'applicazione separata dell'imposta.**

I commi 2 e 4 dell'articolo 36 Dpr 633/1972 prevedono la separazione delle attività **obbligatoria** nei seguenti casi:

- esercizio contemporaneo di attività di impresa e di lavoro autonomo;
- attività di commercio al minuto per la quale il contribuente utilizzi il metodo della c.d. "ventilazione dei corrispettivi";
- attività agricola in regime speciale o di attività connesse all'agricoltura (art. 34 Dpr 633/1972);
- attività di intrattenimento, giochi e spettacolo, con detrazione forfettizzata (art. 74 Dpr 633/1972).

Il comma 3 del citato articolo 36, invece, offre la possibilità al soggetto passivo che esercita più attività, di **optare** per l'applicazione separata dell'imposta anche relativamente ad una attività esercitata; opzione che risulta conveniente quanto il soggetto passivo, esercitando sia un'attività imponibile, sia un'attività esente da Iva, intende evitare gli effetti negativi del prorata generale di detrazione di cui agli articoli 19, comma 5 e 19-bis Dpr 633/1972.

Come precisato dalla Risoluzione 87/E/2010 **la separazione si può operare per tutte quelle attività classificate e numerate nelle diverse categorie economiche che formano l'elenco del codice attività** e non invece per quelle che, seppur soggette ad un diverso regime Iva, siano riconducibili ad un unico codice della classificazione Ateco.

In deroga a tale principio, la separazione delle attività è normativamente consentita all'interno del medesimo codice Ateco nel caso di **attività di locazione di immobili in regime di esenzione e in regime di imponibilità** in quanto l'art. 36, comma 3, Dpr 633/1972 prevede la possibilità di separare l'attività di locazioni di fabbricati abitativi esenti da quella di locazione di altri fabbricati ed estende, simmetricamente, tale facoltà anche in relazione alle **cessioni di fabbricati** (Circolare n. 22/E/2013).

Il soggetto che opta per la separazione delle attività mantiene una posizione unitaria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria con un unico numero di partita Iva da utilizzare per tutte le attività esercitate e per tutti gli adempimenti da ottemperare.

L'opzione per la separazione delle attività deve essere comunicata nella dichiarazione di inizio attività (Modello AA7/10), ovvero nel **Quadro VO** della dichiarazione Iva annuale, qualora il soggetto passivo abbia già avviato la propria attività. Essa, in ogni caso, soggiace al cosiddetto concetto di "**comportamento concludente**" stabilito dall'articolo 1 del Dpr 442/97.

L'esercizio dell'opzione **vincola il contribuente per tre anni** e al termine del triennio, l'opzione si intende rinnovata per ciascun anno successivo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Anche la revoca dell'opzione si manifesta a comportamenti concludenti e si comunica nella dichiarazione relativa all'anno in cui è stata esercitata l'opzione.

Il contribuente che abbia optato per la separazione delle attività è inoltre obbligato ad una distinta determinazione dell'Iva, alla **tenuta di distinti registri**, sia per le operazioni attive che per quelle passive, ad assolvere separatamente per ciascuna attività agli **obblighi di fatturazione, registrazione e liquidazione del tributo**; è inoltre obbligato alla **fatturazione nei passaggi interni di beni**.

Gli elementi di maggiore criticità sulla contabilità separata, riguardano principalmente gli aspetti legati alla distinta applicazione delle disposizioni che regolano la detrazione dell'Iva e, in particolare, alla **detraibilità dell'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente**. Relativamente ai beni e ai servizi utilizzati esclusivamente in una delle attività separate, confluendo gli stessi nella relativa contabilità, non vi sono particolari problematiche in quando devono seguirsi le regole di detraibilità proprie di ciascuna di esse.

Per quanto concerne, invece, gli acquisti dei beni e dei servizi utilizzati promiscuamente per le attività separate, l'Iva assolta è:

- **indetraibile, per gli acquisti dei beni non ammortizzabili** (solo in ipotesi di separazione facoltativa);
- **detraibile (nei limiti della quota imputabile a ciascuna delle attività separate), per gli acquisti di beni ammortizzabili e di servizi, qualora non sussistano limitazioni al diritto di detrazione** (come nel caso in cui venga esercitata una attività esente).

Occorrerà, quindi, individuare ed applicare un **criterio oggettivo, coerente e dimostrabile, di imputazione di detti costi tra le varie attività.**

Solo in via residuale, qualora il riferimento a criteri oggettivi non risulti possibile, **i costi promiscui possono essere ripartiti in base ai volumi d'affari delle attività gestite separatamente.**

BACHECA

Tem e questioni del contenzioso tributario 2.0

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Dopo il successo della scorsa edizione, Luigi Ferrajoli propone un nuovo percorso specialistico dedicato a coloro che desiderano approfondire le tematiche del processo tributario. Nel corso delle giornate si alterneranno esposizioni di casi, principi e tecniche processuali, a sessioni di laboratori pratici con redazione di atti e motivi specifici in contraddittorio con l'aula. La partecipazione è indicata per coloro che hanno già frequentato l'edizione 1.0 o che già possiedono una maturata esperienza nel campo.

SEDI E DATE

, 14/10/2015, 27/10/2015, 13/11/2015, 27/11/2015, 11/12/2015, 18/12/2015

TREVISO, 09/10/2015, 23/10/2015, 11/11/2015, 24/11/2015, 03/12/2015, 16/12/2015

VERONA, 06/10/2015, 20/10/2015, 06/11/2015, 19/11/2015, 02/12/2015, 15/12/2015

PROGRAMMA

I incontro

Il giudizio di primo grado

II incontro

La redazione del ricorso di primo grado: esercitazione pratica

III incontro

Il giudizio di appello

IV incontro

La redazione dell'atto di appello e delle controdeduzioni: esercitazione pratica

V incontro

Il giudizio di cassazione

VI incontro

La redazione del ricorso per la cassazione

CORPO DOCENTE

Luigi Ferrajoli

Pubblicista – Avvocato – Dottore Commercialista