

Edizione di lunedì 2 novembre 2015

EDITORIALI

[L'Orlandi furiosa](#)

di Sergio Pellegrino

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Il rilascio del waiver nella procedura di collaborazione volontaria](#)

di Nicola Fasano

IVA

[Riflessi Iva dell'equiparazione del leasing alla cessione](#)

di Marco Peirola

DICHIARAZIONI

[Civis 2.0 si arricchisce con Civis F24](#)

di Laura Mazzola

ACCERTAMENTO

[L'accettare la percentuale di ricarico nel PVC legittima l'accertamento](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

EDITORIALI

L'Orlandi furiosa

di **Sergio Pellegrino**

La settimana che si è appena conclusa ha registrato un **contrasto** a livello istituzionale sul **ruolo dell'Agenzia delle Entrate** e sul **comportamento del suo Direttore** che non ha precedenti.

La miccia che ha fatto deflagrare tutte le tensioni che evidentemente covavano sotto la cenere è rappresentata, come è noto, dalla **pirandelliana vicenda dei dirigenti degradati** al rango di funzionari da una sentenza della Consulta, sentenza motivata dall'illegittimità degli incarichi affidata **senza procedure di concorso**.

Più della metà dei 767 interessati si sono rivolti alla giustizia facendo una **doppia denuncia**, al tribunale di Roma e in sede europea, sulla base della sentenza "Mascolo" con la quale la Corte di Giustizia ha condannato l'Italia per la vicenda dei precari nell'ambito della scuola. Molti, ed evidentemente si tratti di figure di spessore, hanno invece deciso di **abbandonare l'Agenzia** per andare a lavorare nel privato.

Non ha poi certo aiutato a rasserenare gli animi la **decisione dell'Esecutivo**, che il ministro Franceschini ha di fatto dichiarato essere una *fee* "pagata" per "accontentare" gli alleati di governo, di **incrementare la soglia per l'utilizzo del contante**, rinnegando così in modo marcato uno dei capisaldi della politica di contrasto all'evasione dell'Agenzia (e, a quanto era dato di sapere, dello stesso ministro dell'Economia e delle Finanze Padoan, almeno prima di questo brusco *revirement* tutto all'insegna della *realpolitik*).

Tutto ciò deve essere stato evidentemente **troppo per il Direttore dell'Agenzia** che, allontanandosi dalla strategia di *low profile* sin qui adottata, quanto meno rispetto alle abitudini del proprio predecessore, si è abbandonata ad una serie di **dichiarazioni forti** e sicuramente poco gradite al Presidente del Consiglio (anche perché rafforzate dal consesso scelto, vale a dire un congresso della Cgil).

La Orlandi ha infatti lanciato un grido d'allarme sulla stessa "sopravvivenza" dell'Agenzia affermando che *"Dalla contrattazione è scomparso il comparto delle agenzie fiscali e questo determina la morte delle agenzie"* e che è *"un'esperienza sociologica che sia rimasta in piedi: è rimasta in piedi solo per la dignità delle persone che vi lavorano"*.

Renzi e Padoan non hanno replicato, ma ci ha pensato il **sottosegretario Zanetti a "rilanciare"**, chiedendo le dimissioni della Orlandi e affermando di parlare a nome del governo perché la posizione è *"assolutamente condivisa da Palazzo Chigi"*.

Soltanto a questo punto **Padoan è intervenuto, confermando la fiducia nel Direttore**, promettendo il “*rafforzamento organizzativo e operativo*” dell’Agenzia atteso il “*ruolo cruciale*” che questa ha nella strategia del governo per la lotta all’evasione fiscale e smentendo, di fatto, il suo sottosegretario.

La vicenda non è certamente chiusa qui, anzi: l’impressione è che si giochi una **partita ben più importante** rispetto alla questione dei dirigenti decaduti dalla quale dovranno emergere i **futuri assetti della gestione del sistema fiscale**.

È possibile che a seguito di questi “*movimenti tellurici*” il ruolo dell’**Agenzia delle Entrate venga ridimensionato**, magari dando nuovamente vita al **Ministero delle Finanze**, scindendolo dal Tesoro.

L’importante però è **fare chiarezza in tempi rapidi**, facendo scelte precise e definendo gli ambiti di competenze in modo netto per evitare i dualismi e i contrasti che sin qui ci sono stati fra i troppi protagonisti che dovrebbero “governare” il sistema fiscale (Agenzia, Guardia di Finanza, Dipartimento Politiche Fiscali del MEF, Sose, Sogei, ...)

Affermare, come ha fatto il *premier*, che “*Per anni si sono fatti convegni per combattere l’evasione e non si è fatto un buon lavoro. In un anno e mezzo, invece, c’era stata una svolta data dall’innovazione, ad esempio con la precompilata*” sembra, decisamente, un **approccio un po’ troppo semplicistico**.

La macchina che gestisce il sistema fiscale, a maggior ragione in un Paese con un sistema tributario “tradizionalmente” contorto come il nostro, avrebbe bisogno fondamentalmente di **tre cose**: un **legislatore** finalmente in grado di legiferare dignitosamente, un’**organizzazione amministrativa efficiente** che operi a livello territoriale, una **giustizia tributaria** degna di questo nome.

Tutto il resto appare come “fumo negli occhi” o, quanto meno, una “scorciatoia” velleitaria.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il rilascio del waiver nella procedura di collaborazione volontaria

di **Nicola Fasano**

In questa fase fra gli adempimenti di maggiore attualità nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria vi è quello del rilascio da parte del contribuente del c.d. "*waiver*". Si tratta dell'**autorizzazione alla banca estera** a trasmettere le informazioni all'Agenzia delle entrate, in caso di richiesta, a partire dal **primo periodo di imposta successivo all'ultimo oggetto di regolarizzazione** (generalmente si tratta delle informazioni a partire dal 1 gennaio 2014).

Ricordiamo che è un adempimento che consente, con riferimento alle relazioni bancarie detenute in **Paesi black list "collaborativi"** (come per esempio Svizzera o Montecarlo), di ottenere nell'ambito della *voluntary* i **medesimi benefici previsti in caso di rimpatrio** in Italia (o trasferimento in Paese UE o SEE trasparente) dal punto di vista dei periodi di imposta accertabili che **non sono raddoppiati** (sia ai fini RW sia ai fini delle imposte), nonché dal punto di vista delle **sanzioni**, poiché è comunque applicata la **riduzione alla metà del minimo edittale** sul versante del monitoraggio fiscale.

È opportuno segnalare peraltro che l'Agenzia delle entrate con la Circolare 27/E/2015 ha **ampliato in modo significativo** anche la platea degli Stati in cui possono essere **mantenuti o trasferiti i fondi** oggetto di *voluntary* (senza rilascio di *waiver*) beneficiando comunque del blocco del raddoppio dei termini. Si tratta infatti non solo dei Paesi europei (appartenenti alla UE o allo SEE e trasparenti) richiamati dall'articolo 5-*quinquies* D.L. 167/1990, ma anche dei **Paesi extra UE** con i quali è in atto un **effettivo scambio di informazioni** secondo gli *standards* OCSE e che non hanno posto veti allo scambio stesso (come potrebbe essere il caso per esempio degli Stati Uniti). In questi casi infatti, sarebbe superfluo aggiungere il c.d. **monitoraggio rafforzato** alla possibilità già esistente di scambiare informazioni con il Paese in cui le attività stesse sono detenute.

Ciò premesso, con riferimento al *waiver*, **molteplici** possono essere le **ragioni** per cui il contribuente decida di mantenere gli *asset* finanziari nel Paese estero: può trattarsi per esempio di esigenze di maggiore **riservatezza**, piuttosto che di grande **fiducia** nel sistema bancario di quello Stato ecc.

Come noto, l'Agenzia delle entrate ha approvato un ***fac simile di waiver "standard"*** adottato per esempio anche dalle banche monegasche.

Con la **Svizzera**, invece, è stato predisposto uno **specifico modello**, accompagnato peraltro da copiose istruzioni, concordato con l'associazione bancaria delle banche ticinesi, supportata

dall'Associazione svizzera dei banchieri.

Per quanto concerne la **compilazione del waiver**, a volte vi provvedono le banche svizzere altre volte tale compito viene **demandato al consulente** del soggetto interessato. In ogni caso, è opportuno che il professionista verifichi la **corrispondenza** di quanto riportato nel *waiver* rispetto alla ricostruzione effettuata in sede di relazione.

Il modello, redatto in duplice copia per ciascuna relazione bancaria deve essere sottoscritto dal **"titolare del conto"** (o i titolari) e, se persona diversa, dal **"contribuente"**.

Il titolare del conto è l'**intestatario** del conto e può essere lo stesso "contribuente", oppure una persona fisica o giuridica (in particolare in caso di interposizione). Il **contribuente** è la persona fisica o giuridica fiscalmente soggetta ad imposizione in Italia, **beneficiaria effettiva degli asset**.

In particolare, come desumibile dalle istruzioni al modello e riassunto dalla **circolare Assonime 29/2015**:

1. se titolare del conto è una **persona fisica**, essa è considerata contribuente "*se è stata individuata come l'avente diritto economico*";
2. se titolare del conto è una **società di sede** (intendendosi per tali tutte le persone giuridiche, le società, le Anstalt, le fondazioni, i trust, le società fiduciarie e le strutture analoghe "*che non esercitano attività commerciale, di produzione e altre attività industriali gestite secondo criteri commerciali*") occorre ulteriormente distinguere tra le seguenti ipotesi:
 - se titolare è una **società di capitali** qualificabile come società di sede, la società si intende "trasparente" e il *waiver* deve essere firmato da **tutte le persone da considerare beneficiarie effettive** dei valori patrimoniali;
 - se titolare è il *trustee* di un *trust* o di una fondazione di famiglia, il *waiver* deve essere sottoscritto dal *trustee* o dal consiglio di fondazione nonché dal contribuente (o dai contribuenti);
 - se titolare è una **società sottostante** (c.d. *underlying company*) a un *trust* o ad una fondazione di famiglia, il *waiver* deve essere sottoscritto dagli **organi della società** e dal **titolare del conto** e dal contribuente, nonché da **tutti beneficiari individuati** nominativamente dal *trust*.

IVA

Riflessi Iva dell'equiparazione del leasing alla cessione

di **Marco Peirola**

La Corte di giustizia, nella recente pronuncia relativa alla causa C-277/14/2015, ha ribadito che, ai fini **Iva**, la nozione di “**cessione di beni**”, ex articolo 14, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, **non presuppone il trasferimento della proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale**, ma il trasferimento di un bene mobile materiale da parte di un soggetto che autorizza il destinatario a **disporre di fatto come se ne fosse il proprietario** (punto 44).

Questo principio ha numerosi riflessi nell'ambito del tributo sul valore aggiunto.

Rispetto al caso esaminato, riguardante la detraibilità dell'Iva assolta in relazione ad **operazioni soggettivamente inesistenti**, esso implica che la detrazione possa essere regolarmente esercitata dall'operatore che non abbia potuto acquisire la proprietà del bene, siccome la controparte è un **soggetto non esistente**. Sempreché il cessionario sia in buona fede, la detrazione presuppone, infatti, che il bene acquistato sia utilizzato per effettuare operazioni imponibili o ad esse assimilate, per cui i giudici comunitari hanno affermato che l'operazione si configura come una **cessione** se, come nella fattispecie, il cessionario ha avuto la **disponibilità dei beni** e li ha utilizzati nello svolgimento della propria attività.

La detrazione, dunque, è **condizionata dall'inerenza**, intesa – ai sensi dell'articolo 168 della Direttiva n. 2006/112/CE – come impiego dei beni/servizi acquistati a monte per effettuare, a valle, operazioni soggette ad imposta. Ed è proprio per questa ragione che si ha un'ulteriore conferma dell'opinabilità dell'indicazione contenuta nella R.M. n. 529/D/1989, ove si afferma che l'Iva all'**importazione** può essere detratta anche nell'ipotesi della **rappresentanza indiretta**, vale a dire dal soggetto considerato importatore, pur facendo la dichiarazione in dogana a nome proprio, ma per conto del **destinatario effettivo dei beni**. Del resto, come già messo in luce nella sentenza di cui alla causa C-187/14/2015, ai fini della detrazione, i **beni importati** devono essere utilizzati, a valle, nell'ambito delle operazioni imponibili tipiche del soggetto passivo e questa condizione, di regola, non si verifica in capo al rappresentante.

La rilevanza del potere di disposizione sostanziale sul bene anche in assenza della titolarità giuridica formale dello stesso è stata riconosciuta dalla giurisprudenza nazionale nell'ipotesi della **locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti** (Corte di Cassazione, n. 23329/13 e n. 22172/2013).

Affinché la **locazione** sia assimilabile alla cessione è indispensabile, come si evince dall'articolo 2, secondo, n. 2), D.P.R. 633/1972, che l'**effetto traslativo della proprietà** sia previsto, in sede contrattuale, come clausola vincolante per entrambe le parti. Solo in questa

ipotesi, infatti, può considerarsi identica la finalità che caratterizza, rispettivamente, la vendita con effetti differiti e la locazione con clausola di trasferimento della proprietà alla scadenza del contratto.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ritenuto che, a determinati fini, anche il **leasing** possa essere **equiparato alla cessione, pur in assenza della clausola di trasferimento della proprietà** al termine del rapporto.

Nella sentenza n. 20951/2015, è stato affermato che l'utilizzatore di un **bene ammortizzabile** può chiedere il **rimborso dell'Iva pagata sui canoni di locazione** anche anteriormente al riscatto, nonostante l'articolo 30, terzo comma, lett. c), D.P.R. 633/1972, limiti il **diritto di rimborso** all'imposta assolta per l'**acquisto** di beni ammortizzabili.

Secondo i giudici di legittimità, la funzione del *leasing*, nella maggioranza dei casi – cioè nella sua tipizzazione sociale – è proprio quella di fornire all'utilizzatore la **disponibilità economica (con i connessi rischi) del bene** oggetto del contratto in modo analogo ad un proprietario. Nell'interpretazione della norma nazionale deve allora assumersi, come criterio dominante, la *ratio* desumibile dall'articolo 14, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, improntata a criteri di effettività e di prevalenza della sostanza sulla forma.

Ne consegue che l'acquisizione del bene in *leasing* da parte del locatario, il quale **dispone materialmente**, analogamente al proprietario, del bene e se ne assume i rischi, deve pertanto ritenersi equiparato, agli effetti dell'Iva, all'acquisto derivante dalla cessione. È chiaro, pertanto, che la finalità della citata disposizione comunitaria, intesa a qualificare l'operazione alla stregua di una **cessione di beni**, fa emergere una lacuna nella normativa italiana, che non regola espressamente l'ipotesi del *leasing* ai fini del diritto di rimborso dell'Iva versata sui canoni di locazione finanziaria dei beni ammortizzabili.

In difformità con le conclusioni della Suprema Corte, l'Amministrazione finanziaria, dopo avere precisato che nella locuzione "acquisto", di cui al richiamato articolo 30, terzo comma, lett. c), D.P.R. 633/1972, va compreso ogni atto che faccia acquisire la disponibilità del bene (R.M. n. 353998/1983), ha **escluso che l'utilizzatore possa chiedere la restituzione dell'imposta**, che resta ammessa esclusivamente nei confronti del soggetto giuridicamente proprietario del bene ammortizzabile (Risoluzione n. 122/E/2011).

In linea con questa impostazione, la prassi amministrativa ha negato il rimborso dell'imposta assolta sull'**acconto del corrispettivo pagato in sede di contratto preliminare di compravendita** (Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 179/E/2005, § 2), confermando il diniego anche rispetto all'IVA relativa alle **spese di miglioramento, trasformazione e ampliamento di beni di proprietà altrui, concessi in uso o comodato**.

Quest'ultima indicazione è stata, invece, disattesa dalla Corte di Cassazione. Con l'ordinanza n. 1859/2014, è stato, infatti, ritenuto che il **comodatario** può chiedere il **rimborso dell'imposta** relativa alle spese di **ristrutturazione** dell'immobile di proprietà del comodante, ove sostenute

in vista dell'attività d'impresa del comodatario, soggetta ad Iva.

DICHIARAZIONI

Civis 2.0 si arricchisce con Civis F24

di **Laura Mazzola**

Dal 26 ottobre è disponibile un **nuovo servizio** all'interno del sito dell'Agenzia delle entrate: si tratta di "**Civis F24**", disponibile per gli utenti nazionali abilitati a **Fisconline** e a **Entratel**.

Il **canale digitale**, quindi, si rinnova e, dopo l'assistenza sulle comunicazioni di irregolarità, sugli avvisi telematici e le cartelle di pagamento e sul controllo formale delle dichiarazioni, finalmente offre l'opportunità a cittadini ed intermediari di:

- **Chiedere la modifica dei dati** indicati all'interno di una delega di pagamento – **modello F24**;
- **Conoscere** in tempi ragionevoli (l'Agenzia delle entrate afferma che i tempi saranno "rapidi") e gratuitamente (ci mancherebbe solo che il servizio fosse a pagamento) l'**esito della lavorazione** dell'istanza di correzione (cd. *feedback*).

La richiesta di **modifica del modello F24** può essere presentata a condizione che la **delega**:

- Risulti già **acquisita nella banca dati dell'Anagrafe** tributaria;
- Riguardi **tributi gestiti dall'Agenzia** delle entrate;
- Sia stata presentata negli **ultimi tre anni solari antecedenti** l'anno della richiesta (ad esempio, entro il 31 dicembre 2015 può essere richiesta la modifica di un modello F24 presentato con decorrenza 1° gennaio 2012);
- Presenti almeno un **tributo non abbinato**.

Le fasi da seguire per la modifica di un modello, con le caratteristiche sopra riportate, sono essenzialmente quattro:

1. **Ricerca e visualizzazione della delega F24**: tramite **protocollo telematico** e progressivo, se si tratta di delega inviata in modalità telematica, ovvero tramite **data di versamento, saldo della delega e codice ente**, se siamo di fronte ad una delega presentata **non in modalità telematica** (ad esempio tramite *home banking*);
2. **Modifica della delega**: si ricorda che è possibile modificare solo i **tributi gestiti direttamente dall'Agenzia** delle entrate. Risultano, pertanto, esclusi i contributi/tributi relativi alla "**Sezione Inps**" ed i tributi della "**Sezione Imu e altri tributi locali**", seppur con eccezioni. Infatti, per quanto riguarda l'**addizionale comunale** è possibile modificare il periodo di riferimento ed il codice tributo. In riferimento agli **altri tributi**, possono essere variati il codice tributo, il mese e l'anno di riferimento, il numero di rata, il codice tributo erariale in un codice tributo regionale e viceversa. Sono, invece,

non modificabili gli **importi a debito versati** e quelli a **credito compensati**.

3. **Invio della richiesta, ricezione protocollo di accettazione:** ultimato l'inserimento dei dati corretti, e inserite delle informazioni richieste, quali la **motivazione**, l'**indirizzo mail** ed il **nominativo di riferimento**, è possibile inviare la richiesta di modifica della delega. Subito dopo il contribuente, ovvero l'intermediario, riceveranno il protocollo di accettazione della richiesta;
4. **Esito della lavorazione:** successivamente è possibile, all'interno della propria "scrivania" effettuare l'**interrogazione dello stato di richiesta** e **verificare l'esito della richiesta stessa**.

Con le ultime funzionalità di **Civis** l'Amministrazione finanziaria ha compiuto un nuovo passo avanti verso la **collaborazione** con i contribuenti. Contribuenti che devono essere sempre più **inclinati alla tecnologia** in vista di un futuro che della "carta" avrà, forse, solo un lontano ricordo.

ACCERTAMENTO

L'accettare la percentuale di ricarico nel PVC legittima l'accertamento

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

La recente sentenza della **Corte di Cassazione n. 20980/2015**, in tema di **percentuali di ricarico**, ritiene **legittimo** l'**accertamento** nel quale i ricavi sono stati determinati sulla base della **percentuale** formatasi con **tabulato prodotto dall'amministratore** della società e dallo stesso sottoscritto in sede di processo verbale di constatazione.

L'accertamento sulle **percentuali di ricarico**, come noto, rientra nella fattispecie dell'**accertamento analitico-induttivo**, disciplinato dall'ultimo periodo dell'articolo 39, primo comma, lett. d) e dal secondo comma, dell'articolo 54, D.P.R. 600/1973 e dal terzo comma, dell'articolo 62-sexies, D.L. 331/1993, il quale si fonda sostanzialmente sull'**incremento** che l'impresa attribuisce al **prezzo di acquisto per determinarne il prezzo di vendita**.

Da una parte l'utilizzo della contabilità si collega al profilo analitico della questione, mentre dall'altra la **determinazione dei ricavi** attraverso le **percentuali di ricarico** si riferisce alla natura induttiva o presuntiva della fattispecie accertativa. La Guardia di Finanza nella **Circolare n. 1/2008** contempla tra le **presunzioni** utilizzabili nell'attività ispettiva quelle derivanti da **ricostruzioni indirette del ciclo d'affari** nelle quali, prendendo a riferimento gli elementi oggettivi e attraverso delle elaborazioni diversificate, si perviene ad un **giudizio di scarsa verosimiglianza dei dati contabilizzati e dichiarati**.

La questione concernente la sentenza oggetto del presente intervento ha inizio con l'**annullamento dell'avviso di accertamento**, con pronuncia della CTP, in quanto la **percentuale di ricarico traeva origine da un "fantomatico" tabulato**. Tale tesi è stata confermata in appello, attestando che il contenuto del processo verbale di constatazione **non costituiva mezzo di prova** e si rifaceva ad un tabulato esibito dall'amministratore della società e non allegato agli atti.

La Corte di Cassazione respinge quest'ultima decisione in quanto, preso atto che la **percentuale di ricarico** è stata calcolata in relazione al **costo di acquisto** e al **prezzo di vendita delle merci giacenti in azienda**, nel processo verbale di constatazione risultava chiaramente che *"quella utilizzata era una stampa dei dati contabilizzati dalla società"*. Non doveva, quindi, esserci disconoscimento in appello dell'**efficacia probatoria** del processo verbale di constatazione dato che l'accertamento e la **percentuale di ricarico** sono basati sui **dati forniti dall'azienda** stessa e sui **documenti offerti dal suo amministratore**.

A conferma di ciò viene attribuito al verbale di constatazione, sottoscritto dall'amministratore unico, **natura di atto fidefacente sino a querela di falso** in relazione appunto alla effettività delle operazioni dei verbalizzanti e di quanto accaduto e/o dichiarato alla loro presenza.

In conclusione si stabilisce che l'accertamento è legittimo, in quanto il contribuente accettando in **contraddittorio** una data percentuale di ricarico e sottoscrivendone il verbale genera per la giurisprudenza una **confessione stragiudiziale** (articolo 2730 codice civile). La stessa tesi si riscontra nelle sentenze n. 5628/1990, n. 1286/2004 e n. 17304/2014.

Il tema delle dichiarazioni del contribuente intrinseco alla **legittimità sull'accertamento**, nel caso di specie e non solo, è di particolare interesse, in quanto attinente alle comunicazioni che vengono prodotte dal contribuente in sede di verifica e che determinano a posteriori la posizione fiscale dello stesso.

Di tale tipologia di dichiarazioni, sebbene la giurisprudenza abbia più volte sentenziato la natura di confessioni stragiudiziali, documenti di prassi (C.M. n. 224/2000) non possiedono le stesse considerazioni, precisando che le stesse, se riportate nel processo verbale di constatazione, assumono il **valore di ammissione e non quello di confessione**. Secondo la citata Circolare l'ammissione peraltro possiede un **valore probatorio semplice** e può essere smentita da qualsiasi prova successiva.