

**Edizione di mercoledì 6 aprile 2016**

## **CONTROLLO**

[Gli “Altri aspetti” nella relazione del revisore](#)

di Fabio Landuzzi

## **CONTENZIOSO**

[Sempre valida la notifica in mani proprie](#)

di Luigi Ferrajoli

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Cessioni di immobili commerciali: quando emerge la plusvalenza?](#)

di Cristoforo Florio

## **ACCERTAMENTO**

[Risvolti presuntivi su finanziamenti e versamenti dei soci alla società](#)

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

## **IVA**

[Regime di esonero Iva con dimostrazione a carico del cessionario](#)

di Luigi Scappini

## **BACHECA**

[Il regime Iva delle agenzie di viaggio](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

## CONTROLLO

---

### ***Gli “Altri aspetti” nella relazione del revisore***

di **Fabio Landuzzi**

Il **Principio di revisione Isa Italia 706**, come abbiamo avuto già modo di evidenziare, oltre a trattare del paragrafo della relazione del revisore contenente i cd. “**richiami di informativa**”, ha per oggetto anche un ulteriore ed eventuale paragrafo aggiuntivo relativo ai cd. “**altri aspetti**”; si tratta di un paragrafo che ha la funzione di **richiamare l'attenzione** del lettore **su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati** o comunque oggetto di informativa **nel bilancio**, che sono ritenuti **rilevanti ai fini della comprensione** da parte del lettore della **revisione contabile**, della **responsabilità del revisore** o della **relazione di revisione**.

Normalmente il paragrafo intitolato “Altri aspetti” – o comunque avente un altro titolo appropriato – deve essere **collocato immediatamente dopo** il paragrafo contenente **il giudizio sul bilancio** oppure, se presente, **immediatamente dopo** il paragrafo contenente **il “richiamo di informativa”**.

Questo paragrafo rappresenta **una novità** rispetto alla tradizionale impostazione della relazione del revisore, in quanto di esso non si faceva menzione nei precedenti documenti di prassi.

Le **circostanze** che possono suggerire l'inserimento di questo ulteriore paragrafo nella relazione del revisore sono esemplificate nelle **Linee guida del Principio di revisione Isa Italia 706** distintamente per ciascuna possibile tipologia di aspetto trattato.

#### *I. Altri aspetti rilevanti per la comprensione della revisione contabile*

Il caso evidenziato riguarda il revisore che si trova **impossibilitato a poter recedere dall'incarico**, nonostante si trovi in una **situazione di impossibilità ad acquisire elementi probativi sufficienti** ed appropriati a causa di una **limitazione nello svolgimento dell'incarico** avente effetti pervasivi. In questa situazione il revisore potrà considerare opportuno inserire nella relazione di revisione **un paragrafo relativo ad “altri aspetti” in cui spiegare le ragioni** della propria impossibilità a recedere dall'incarico.

#### *II. Altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione della responsabilità del revisore o della relazione di revisione*

Un'altra circostanza può essere quella in cui la società predispone il **bilancio d'esercizio secondo due quadri normativi** e regolamentari; ad esempio, sia secondo il codice civile, e sia secondo i Principi contabili internazionali. In questo caso, il revisore può inserire nel paragrafo

intitolato “altri aspetti” questa precisazione, indicando anche il fatto che egli ha emesso una relazione in merito ad entrambi i bilanci.

Nel paragrafo dedicato agli “altri aspetti” **non vengono trattati temi** per i quali sia **richiesta una presentazione ed un’informativa nel bilancio**; inoltre, in tale paragrafo non vanno comunque inserite informazioni che il revisore abbia ottenuto dalla direzione nell’ambito dell’espletamento delle procedure di revisione.

**Assirevi**, nel **Quaderno n. 16/2015**, sottolinea che una circostanza che potrebbe rientrare nell’ambito del paragrafo in commento è quella dell’informativa di bilancio di una **società soggetta alla altrui direzione e coordinamento**, in quanto nella Nota integrativa sono esposti i dati della società controllante tratti dal suo ultimo bilancio approvato.

Per quanto concerne la **collocazione del paragrafo** dedicato agli “altri aspetti” nell’ambito della struttura della relazione di revisione, questa dipenderà in concreto anche dal contenuto del paragrafo stesso:

- se con tale paragrafo si intende richiamare l’attenzione dei lettori su **un aspetto rilevante al fine di comprendere la revisione contabile** svolta sul bilancio, esso andrà collocato **dopo il paragrafo** dedicato al **giudizio sul bilancio e dopo l’eventuale richiamo di informativa**;
- se si intende richiamare l’attenzione dei lettori su **aspetti afferenti altri obblighi di reportistica** assolti nella relazione di revisione, questo paragrafo potrà essere assorbito nella **sezione** intitolata “**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**”;
- se si intende precisare aspetti afferenti la **responsabilità del revisore**, o la **comprensione** da parte dei lettori **della relazione di revisione**, il paragrafo dedicato agli “altri aspetti” potrà essere collocato in una sezione separata **dopo la relazione al bilancio e dopo la relazione sulle altre disposizioni di legge** e regolamentari.

## CONTENZIOSO

---

### ***Sempre valida la notifica in mani proprie***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recente ordinanza n. 3795 depositata in data 26.02.2016, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi del tema della **validità della notificazione della sentenza di primo grado**, ai fini della decorrenza del termine breve **per l'impugnazione, eseguita alla parte personalmente e non al procuratore costituito nel procedimento**.

In particolare, nel caso in esame il contribuente aveva impugnato una cartella di pagamento relativa all'Irpef per l'anno di imposta 2009.

Il ricorso proposto dal contribuente sortiva **effetto favorevole in primo grado**, all'esito di cui la società Riscossione Sicilia S.p.A. proponeva impugnazione avanti la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia.

Nel giudizio di appello, **la CTR rigettava l'impugnazione** proposta dalla società summenzionata considerando il ricorso inammissibile in quanto tardivo.

L'ente impositore decideva di procedere ulteriormente con ricorso per Cassazione, **adducendo innanzitutto la violazione di legge per avere la Commissione Tributaria Regionale ritenuto, ai fini della decorrenza del termine breve di impugnazione**, valida la notifica della sentenza di primo grado direttamente alla parte anziché al difensore costituito, ai sensi dell'art.285 c.p.c. (*"la notificazione della sentenza, al fine della decorrenza del termine per l'impugnazione, si fa, su istanza di parte, a norma dell'art.170 c.p.c."*).

La Corte di Cassazione, pertanto, è stata chiamata a valutare la **validità della notificazione di atti di impugnazione nel processo tributario alla controparte tramite "consegna a mani proprie"**.

Sotto questo profilo, la Suprema Corte ha rilevato che l'art.49 del D.Lgs. n.546/92, richiamando solo alcune delle disposizioni del codice di procedura civile, fatte salve le disposizioni specifiche contenute nel medesimo decreto, rende applicabile anche lo **stesso art.16 D.Lgs. n. 546/92** che regola le modalità di comunicazioni e di **notificazione nel processo tributario**, dettando una disciplina **speciale** in tale ambito.

Nello specifico, **l'art.16, co.2**, del citato decreto legislativo prevede sempre la possibilità di provvedere alla notificazione tramite **"consegna a mani proprie"**, intendendosi, in tal senso, tutte le **forme di notifica previste dagli artt.137 e ss. c.p.c.** e la notifica a mezzo del servizio postale, a seguito delle quali l'atto venga comunque consegnato a mani proprie del destinatario, ai sensi dell'art.16, co.3, D.Lgs. n. 546/92.

Più specificatamente la Suprema Corte, facendo riferimento a un orientamento di legittimità consolidato, ha rilevato che *“l’espressione “mani proprie”, secondo una stretta interpretazione letterale, imposta dalla natura processuale speciale della norma, è da riferire esclusivamente alla parte e, quindi la consegna in mani proprie della parte rappresenta la modalità di comunicazione e notificazione di atti e provvedimenti alla quale si può ricorrere. Pertanto, la notificazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale a mani proprie della parte o alla persona dalla stessa delegata quand’anche nel giudizio “a quo” si sia costituita a mezzo di un difensore, è valida ed idonea a fare decorrere il termine breve di impugnazione previsto dall’art. 51, comma 1, del citato decreto legislativo”* (Cass. Civ. n. 16234/10 e n. 7059/14).

Ne consegue che l’espressione “mani proprie” debba essere riferita esclusivamente alla parte, di conseguenza, la notificazione effettuata con consegna di atti e di **provvedimenti nelle mani proprie della parte rappresenta la modalità di notificazione e comunicazione alla quale si può sempre ricorrere.**

Pertanto, nel caso concreto, la Suprema Corte ha ritenuto che **la notificazione della sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale direttamente all’Agente della riscossione** e non al suo procuratore costituito in giudizio fosse **valida ed idonea a far decorrere il termine breve** di impugnazione ai sensi dell’art.51, co.1, D.Lgs. n.546/92 (*“se la legge non dispone diversamente il termine per impugnare la sentenza della commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte”*), confermando la declaratoria di **inammissibilità** dell’appello proposto dall’Agente della riscossione già pronunciata dai giudici di seconde cure.

Pertanto, sulla base di quanto affermato nella pronuncia in esame, la Suprema **Corte ha rigettato il ricorso proposto dalla società di Riscossione Sicilia S.p.a.**, condannandola al pagamento delle spese di lite.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Cessioni di immobili commerciali: quando emerge la plusvalenza?***

di **Cristoforo Florio**

In base a quanto previsto dall'art. 67, c.1, lett. b), del d.P.R. n.917/86, la cessione di un **immobile commerciale** (ad es., un negozio o un capannone industriale) effettuata **a titolo oneroso** da parte di una **persona fisica** al di fuori dell'esercizio di un'impresa commerciale o libero professionista è suscettibile di generare un **reddito diverso tassabile** in capo al venditore.

Nel prosieguo analizzeremo i presupposti in presenza dei quali tale tassazione risulta applicabile e, conseguentemente, verranno delineate le ipotesi in cui il venditore non sarà tenuto a versare alcuna imposta all'erario.

La presente analisi si concentrerà esclusivamente sulle regole tributarie relative alle **cessioni di immobili "commerciali"** poste in essere **da privati**; il *focus*, pertanto, sarà riferito a tutti quegli immobili **non suscettibili di utilizzo a fini abitativi**, tra cui – ad esempio – gli immobili adibiti a negozi (categoria catastale C/1), ad alberghi (categoria catastale D/2), a studi professionali (categoria catastale A/10), a box auto non pertinenziali ad alcuna unità abitativa (categoria catastale C/6), ecc., **escludendo** l'esame del regime di tassazione applicabile in caso di cessioni di immobili effettuate da imprese o liberi professionisti nell'esercizio delle rispettive attività.

Ai fini che qui interessano va innanzitutto precisato che la tassazione IRPEF (o, come si vedrà dopo, l'applicazione dell'imposta sostitutiva) è applicabile solo laddove il venditore persona fisica **abbia conseguito una "plusvalenza"**; il presupposto si verifica, cioè, solo nel caso in cui quest'ultimo abbia **realizzato un "guadagno"**, avendo acquistato un immobile ad un determinato prezzo (ad es., 100) e avendolo rivenduto, successivamente, ad un corrispettivo maggiore (ad es., 130), lucrando quindi una differenza positiva denominata, per l'appunto, plusvalenza (nell'esempio proposto,  $130 - 100 = 30$ ). Pertanto, laddove tale differenza fosse negativa, **nessuna tassazione sarà applicabile in capo al venditore**, ferma restando la possibilità di accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria relativamente alla transazione immobiliare.

Sotto il profilo della tipologia di atti suscettibili di generare una plusvalenza tassabile va rilevato che sono interessati da tale normativa gli **atti a titolo oneroso**, per i quali cioè è previsto la cessione dell'immobile **in cambio di un corrispettivo**; potrà, pertanto, trattarsi di **compravendita**, di **permuta** (ad esempio, scambio dell'immobile in cambio di un altro immobile), di **conferimento del bene immobile in società** e qualsiasi altro atto in cui sia presente un corrispettivo dell'alienazione, anche di natura non pecuniaria.

In questo senso, anche la costituzione di un usufrutto o la **cessione di una volumetria edificabile** sono atti suscettibili di generare una plusvalenza immobiliare tassabile.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate è intervenuta più volte, confermando che sono suscettibili di generare plusvalenze imponibili la **costituzione volontaria di una servitù prediale di passaggio** operata dal proprietario del fondo servente entro cinque anni dall'acquisto di quest'ultimo (risoluzione n. 379/E/2008) e la **rinuncia ad una servitù di non edificazione** operata dal proprietario del fondo dominante entro cinque anni dall'acquisto di quest'ultimo (risoluzione n. 210/E/2008).

A corollario di quanto precede, **non comportano invece realizzo di plusvalenza**, in quanto non costituiscono cessioni a titolo oneroso, le **donazioni** di immobili commerciali o il loro trasferimento tra coniugi nei procedimenti di separazione e divorzio.

Ai fini della tassabilità o meno della plusvalenza risulta, inoltre, di fondamentale importanza il **rispetto del requisito temporale**; infatti, l'imponibilità ai fini delle imposte dirette della plusvalenza conseguita a seguito della cessione di un immobile commerciale scatta **solo nel caso in cui non siano trascorsi cinque anni** dalla data di acquisto del bene. L'Agenzia delle Entrate, con **risoluzione n. 231/E/2008** ha, infatti, precisato che *"(...) la finalità speculativa delle cessioni in discussione si presume dalla circostanza che l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o di costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso sia inferiore a cinque anni (...)".* Superato l'orizzonte temporale del quinquennio dalla data di acquisto o costruzione, cade la presunzione della finalità speculativa e la plusvalenza realizzata tramite la cessione di immobili **non configura più reddito tassabile** in capo al cedente.

Come regola generale, ai fini del calcolo del quinquennio, il termine iniziale decorre dalla **data di acquisto del bene** (atto di trasferimento definitivo della proprietà) e non dalla data dell'eventuale stipula del contratto preliminare di compravendita. Lo stesso dicasi con riguardo al termine finale, per il quale occorrerà avere riguardo esclusivamente al momento del **definitivo trasferimento del diritto**.

Con la risoluzione n. 28/E/2009 sono stati forniti chiarimenti in merito al computo del quinquennio nel caso di immobile acquistato con il **"patto di riservato dominio"**; trattasi, cioè, del patto in base al quale il prezzo di vendita dell'immobile viene pagato dall'acquirente a rate e la proprietà viene trasferita a quest'ultimo **al momento del pagamento dell'ultima rata del prezzo di compravendita** (e non, quindi, alla data dell'atto notarile). In tale ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il computo dei cinque anni non decorre dalla data del rogito ma **dalla successiva data in cui si determina il trasferimento della proprietà** che, ai sensi dell'art. 1523 cod. civ., coincide con il **pagamento dell'ultima tranche di prezzo**.

Restano invece in ogni caso escluse da tassazione le eventuali plusvalenze conseguite dal venditore a seguito della cessione di immobili commerciali **precedentemente acquisiti per successione**; in tale ipotesi, infatti, l'art. 67, c.1, lett. b), del d.P.R. n.917/86 esclude in radice la tassabilità del "guadagno" conseguito dal cedente, indipendentemente dal fatto che la vendita

avvengo entro od oltre il quinquennio dalla data della successione.

Relativamente, invece, agli immobili commerciali **pervenuti per donazione**, non vi è una esclusione a priori dal novero delle plusvalenze tassabili. La normativa vigente dispone, infatti, che l'eventuale maggior valore conseguito a seguito della vendita dell'immobile precedentemente ricevuto in donazione sarà **tassabile solo qualora** il trasferimento di proprietà sia effettuato dal donatario (beneficiario della donazione) prima del decorso dei cinque anni, **calcolati dalla data di acquisto del medesimo immobile da parte del donante** (e non, quindi, dalla data in cui l'immobile è pervenuto per donazione al donatario). Si pensi al seguente esempio: A (donante) acquista l'immobile nel 2013, poi lo dona a B (donatario) nel 2015 e, infine, B lo vende nel 2016 conseguendo una plusvalenza; poiché tra la data di acquisto da parte del donante e la data di vendita da parte del donatario sono trascorsi solo 3 anni, la plusvalenza conseguita sarà tassabile, **non essendo decorso il quinquennio** previsto dalla normativa vigente.

Alla luce di quanto precede, laddove il venditore abbia conseguito una plusvalenza a seguito della vendita di un immobile commerciale e non possa beneficiare delle ipotesi di esclusione da tassazione (vendita ultra-quinquennale oppure vendita di immobile pervenuto da successione), questi consegnerà un reddito tassabile appartenente alla **categoria dei "redditi diversi"**.

Come regola generale, tale reddito andrà **indicato nella dichiarazione dei redditi** (730 o modello Unico) del venditore, concorrendo a formare il suo reddito complessivo, e sarà soggetto a tassazione ordinaria, **secondo le aliquote progressive IRPEF**, nell'anno in cui viene perfezionato il trasferimento del bene immobile e riscosso il corrispettivo. In alternativa, l'art. 1, c.496, della L. n.266/2005, concede al venditore la **facoltà di optare** per l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella **misura del 20%** (da applicarsi sulla plusvalenza conseguita) in sede di atto notarile; a tal fine, sarà necessario che il venditore, all'atto della cessione, **presenti tale richiesta al notaio rogante**. In questo caso la plusvalenza **non dovrà essere indicata** nella dichiarazione dei redditi.



## ACCERTAMENTO

---

### ***Risvolti presuntivi su finanziamenti e versamenti dei soci alla società***

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Nella recente **norma di comportamento n. 194 dell'AIDC** si afferma: *“la presunzione contenuta nell'art. 46 del TUIR serve a distinguere i versamenti effettuati a titolo di mutuo (fruttifero o infruttifero) da quelli effettuati a titolo diverso (tipicamente ad incremento del patrimonio netto). **Se il versamento è a titolo di mutuo, l'art. 1815 del codice civile presume che esso sia fruttifero “salvo diversa volontà delle parti”**, la cui prova può essere data con qualunque mezzo. In assenza di pattuizioni o nel caso di mutuo convenuto tra le parti come fruttifero senza una quantificazione della misura e della tempistica degli interessi, si applicano le disposizioni dell'art. 45 c. 2 del Tuir”*.

In relazione a quanto riportato, le norme del Tuir che si rende opportuno evidenziare sono:

- il comma 1 dell'articolo 46, il quale stabilisce: *“le somme versate alle società commerciali e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b), dai loro soci o partecipanti **si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo**”*;
- il comma 2 dell'articolo 45, il quale stabilisce: *“per i capitali dati a mutuo gli interessi, salvo prova contraria, si presumono percepiti alle scadenze e nella misura **pattuite per iscritto**. Se le scadenze non sono stabilite per iscritto gli interessi si presumono percepiti nell'ammontare **maturato** nel periodo d'imposta. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale”*.

In sostanza, per inquadrare fiscalmente in concreto l'operazione, nella quale vengono erogate delle somme da parte dei soci alla società, è necessario:

1. **stabilire la sua natura**, ovvero quella di finanziamento oppure di versamento;
2. nel qual caso fosse un finanziamento, disporre in merito alla **fruttuosità o infruttuosità** dello stesso.

Tralasciando quanto concerne il punto 2, nel presente intervento si è colto il pretesto, analizzando in parte ciò che è stato precedentemente citato in relazione alla **norma di comportamento n. 194 del AIDC**, per prendere in considerazione alcune fattispecie, a nostro avviso le più rilevanti, ricondotte alla presunzione contenuta all'interno dell'articolo 46 del Tuir, oppure a questa connesse. La norma appena citata reca un *discrimen* che si basa sulla **natura dell'operazione e sugli effetti che la stessa produce**. Il fatto consiste nell'erogazione di somme da parte dei soci alla società, la quale si considera un'operazione di mutuo con obbligo

di relativo rimborso da parte della società. Tale considerazione viene meno se è stata attuata un'operazione difforme rispetto al mutuo, ove nello specifico manca la connotazione e l'incombenza del **rimborso**, la quale è correlata **all'indicazione nei bilanci o nei rendiconti della società di un titolo che la identifichi**.

Sull'indicazione del titolo, quale elemento discriminatorio che delimita la natura dell'operazione, si noti che la sentenza della **CTP Bologna del 04-03-2011** dispone che i **versamenti dei soci**, sul piano della rappresentazione del bilancio, ai fini Ires, devono essere iscritti nella voce "altre riserve", voce che contribuisce alla formazione del patrimonio netto.

In riferimento alle **fattispecie presuntive**, si evidenzia l'eventualità, secondo la sentenza della Cassazione 10030 del 2009, nella quale, nonostante vi sia una **distribuzione degli utili regolarmente deliberata**, i soci non hanno mai provveduto a ritirare le somme loro spettanti a tale titolo. In codesta situazione, l'esistenza di un legame di parentela tra tutti i soci e **l'anormalità ed antieconomicità** di tale comportamento rappresentano elementi indiziari idonei a far presumere una **novazione dei crediti da utili in crediti da finanziamento**, con conseguente applicazione della "*praesumptio legis*" di cui all'art. 46 Tuir, in forza della quale le somme versate alla società dai loro soci si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo. Ciò comporta la conseguente **tassazione dei relativi interessi** (determinati al tasso legale) in capo ai soci-mutuant.

Giova inoltre prendere in considerazione un'altra fattispecie, nella quale è presente una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria su **finanziamenti infruttiferi**. In tal caso si segnala quanto stabilito dalla sentenza della **Cassazione n. 12764 del 2015**, nella quale si dispone in merito all'attribuzione della **natura di ricavi in nero ai finanziamenti infruttiferi dei soci**. Per la pronuncia non è sufficiente dimostrare che i redditi e la capacità di spesa dei soci sono stati tali da poter giustificare detti finanziamenti. Non si può, pertanto, desumere **l'effettività di un finanziamento infruttifero** solo dalla affermata capacità di spesa, non bastando la asserita disponibilità di liquidità a dimostrare l'effettività del finanziamento (nel caso di specie, i medesimi soci avevano concesso ingenti somme riconducibili a finanziamenti infruttiferi alle varie società del gruppo partecipate ed, a fronte di ciò, non era stata individuata alcuna prova concreta dell'effettività degli apporti e della provenienza delle somme versate).

## IVA

---

### ***Regime di esonero Iva con dimostrazione a carico del cessionario***

di **Luigi Scappini**

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 5409 del 18 marzo 2016**, si occupa del **regime speciale Iva in agricoltura** e, in particolare, delle **regole** e degli **adempimenti** da mettere in atto quando si **acquista** da **soggetti** in regime di **esonero** ai sensi dell'**articolo 34, comma 6, DPR 633/1972**.

Il regime di esonero Iva prevede **2 requisiti** necessari di accesso, uno di natura **quantitativa** e l'altro **qualitativa**:

- **conseguimento** nell'anno precedente (o presunzione di conseguimento nell'anno di inizio attività) di un **volume** di **affari non superiore a 7.000 euro** (precedentemente il limite era di 2.582,28 euro);
- **composizione** del volume d'affari per almeno **2/3** da cessioni di **prodotti agricoli** contenuti nella **Parte I, Tabella A allegata al DPR 633/1972**; quindi, l'imprenditore, deve di fatto cedere in via prevalente prodotti che danno diritto ad applicare il regime speciale Iva per l'agricoltura.

Si ricorda come il **volume** di **affari** comprenda l'ammontare complessivo delle **cessioni** di beni e **prestazioni** di servizi effettuate nell'anno, **registrate** o **soggette a registrazione** secondo gli **articoli 23 e 24**, tenuto conto altresì delle variazioni in aumento o in diminuzione di cui all'articolo 26 D.P.R. 633/1972. **Non** concorrono alla sua formazione le cessioni di **beni ammortizzabili** e i **passaggi interni** di beni tra attività separate.

Il regime è così chiamato perché prevede l'**esonero** dal **versamento**, nonché da tutti gli **adempimenti** Iva a **esclusione** della **numerazione** e **conservazione** delle **fatture emesse** in duplice copia, di cui una consegnata al soggetto in esonero, da parte dei **cessionari** e dei **committenti** con le modalità e le tempistiche di cui all'articolo 21 DPR 633/1972.

Ne deriva che un soggetto passivo Iva, che procede ad **acquistare da un soggetto** in regime di **esonero**, deve **emettere l'autofattura**; di fatto si rende applicabile una delle deroghe, previste al comma 1 dell'articolo 34, DPR 633/1972, alle regole generali del regime speciale (applicazione dell'aliquota edittale in sede di cessione e delle compensative solamente in occasione della liquidazione), con **scorporo dell'Iva** sull'acquisto applicando la relativa **percentuale compensativa** prevista per il prodotto oggetto di transazione.

Ma il **regime di esonero**, come correttamente affermato dalla Corte di cassazione nella sentenza n.5409, richiamando la precedente sentenza n.17951/2013, "**costituisce speciale**

*regime di esenzione e dunque il **soggetto** che **intenda avvalersene** ha l'onere di **dimostrare la sussistenza** dei relativi **presupposti** di fatto e giuridici”.*

L'onere, prosegue la Suprema Corte, “*si **trasferisce** sul soggetto **cessionario** dei prodotti agricoli che, avendo acquistato i beni senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge*” dovrà applicare le regole di cui all'articolo 6, commi 8 e 9, D.Lgs. 471/1997 (emissione dell'autofattura).

In altri termini, all'atto dell'emissione dell'autofattura, è **il cessionario che deve preoccuparsi di verificare** quali **regole** applicare, se quelle ordinarie, con conseguente scorporo dell'Iva applicando l'aliquota edittale, o quelle previste all'articolo 34, comma 1, DPR 633/1972, che estendono l'applicazione, come visto, dell'aliquota **compensativa** anche alle “*cessioni effettuate dai soggetti di cui al comma 6, primo e secondo periodo*”.

Al riguardo, si ricorda che i produttori agricoli possono rientrare nel regime di esonero anche in caso di **cessione** di **prodotti non** contenuti nella **Parte I, Tabella A** allegata al **DPR 633/1972**.

Infatti, **anche** per **tali** operazioni, diverse da quelle agricole, essi sono **esonerati**, fermo restando il rispetto dei parametri richiesti, dalla **fatturazione**.

In tal senso, in passato si è espresso il **Ministero** con due **risoluzioni**: la **n. 384076** del 13 gennaio **1981** e la **n. 450313** del 20 novembre **1992**. In entrambe è stato confermato che, in caso di acquisto di beni strumentali usati, il **cessionario** è obbligato ad emettere **autofattura** con **distinta indicazione** dell'imposta. Copia della “autofattura” deve essere rilasciata al produttore agricolo cedente.

Da ultimo, si evidenzia come sia anche verificabile che l'**operazione** intercorra tra **due** agricoltori **esonerati**.

In questo caso **non** deve essere emessa, da parte del cessionario, l'**autofattura**, **ma** la cessione può essere **documentata** da una **ricevuta** esclusa da Iva, con applicazione dell'imposta di **bollo**.

## BACHECA

---

### ***Il regime Iva delle agenzie di viaggio***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

L'attività delle agenzie di viaggio è regolata sotto il profilo dell'Iva da una disciplina specifica introdotta con il D.Lgs. 111/1995 e successivamente riformulata con il decreto 313/1997, in vigore dal 1° gennaio 1998, che prevede l'applicazione di un regime speciale di cui all'articolo 74-ter del D.P.R. 633/1972 basato sul metodo "base da base" per la vendita dei viaggi "tutto compreso". L'utilizzo delle norme Iva ordinarie, infatti, creerebbe difficoltà pratiche che sarebbero di ostacolo alle imprese che esercitano tale attività. [Il corso che proponiamo](#) intende fornire una disamina completa della disciplina, quindi, è adatto tanto a un pubblico che si avvicina per la prima volta al tema quanto a un pubblico più esperto.

#### **PROGRAMMA**

##### Inquadramento generale delle agenzie di viaggio e tour operator

- I presupposti indispensabili per la qualifica di agenzia di viaggi e tour operator
- Le definizioni giuridiche del settore turistico
- Analisi di alcune ipotesi classiche di pacchetto turistico
- Gli aspetti contabili per le agenzie di viaggio e tour operator

##### Il trattamento Iva dei servizi riguardanti il turismo

- Il trasporto passeggeri
- La gestione della biglietteria aerea
- I noleggi dei mezzi di trasporto
- Guide, accompagnatori turistici ed interpreti
- Le manifestazioni e fiere

- I servizi di ristorazione
- Le intermediazioni nel settore alberghiero
- Le smartbox
- La fatturazione dei singoli servizi

#### Il regime speciale dell'art. 74-ter

- I presupposti applicativi: ambito soggettivo ed oggettivo
- La gestione dei viaggi ai fini della liquidazione Iva
- La gestione delle problematiche relative al regime speciale
- Esemplificazioni pratiche di liquidazione Iva nel regime speciale

#### La gestione delle vendite da parte delle agenzie

- Vendite eseguite direttamente dall'organizzatore al viaggiatore
- Vendite eseguite attraverso intermediari con rappresentanza: presupposti applicativi
- Vendite in nome e per conto proprio di viaggi organizzati da altre agenzie
- Vendite effettuate attraverso intermediari senza rappresentanza
- Operazioni effettuate in nome e per conto del cliente

#### **CORPO DOCENTE**

Leonardo Pietrobon – Dottore Commercialista