

Edizione di venerdì 3 giugno 2016

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Voluntary: prima della nuova edizione meglio chiarire le incertezze](#)

di Maurizio Tozzi

IVA

[Consignment stock/call-off stock e magazzino di consegna in Francia](#)

di Marco Peirolo

PENALE TRIBUTARIO

[Confisca per equivalente e fatture per operazioni inesistenti](#)

di Luigi Ferrajoli

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Esenzione IMU sui terreni di proprietà di coadiuvanti o soci](#)

di Fabrizio G. Poggiani

ENTI NON COMMERCIALI

[No allo scorporo dell'Iva dai proventi istituzionali riqualificati](#)

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary: prima della nuova edizione meglio chiarire le incertezze

di Maurizio Tozzi

Il preannunciato arrivo della **nuova edizione** della *voluntary disclosure* potrebbe rappresentare l'occasione di rimediare anche ai molteplici equivoci che sono sorti (e stanno sorgendo ancora) in sede di liquidazione delle pratiche prodotte. Il primo evidente elemento di diffidenza riguarda il **grado di conoscenza**, da parte del personale incaricato, della problematica di cui si discute. La **totale assenza di documenti di prassi** sulla corretta determinazione dei redditi finanziari esteri, nonché sull'esatto inquadramento di determinati prodotti finanziari, o piuttosto sulla corretta interpretazione delle convenzioni contro delle doppie imposizioni, ha aperto scenari **eterogenei** in tutt'Italia: da un lato, i consulenti hanno rimediato nel limite del possibile, facendo ricorso anche a documenti emanati dalla dottrina esterna; dall'altro, i funzionari dell'Amministrazione finanziaria hanno interpretato in vario modo le relative regole applicative, con risultati a volte contrastanti. Ad esempio, sarebbe interessante conoscere sul piano statistico in quante procedure di collaborazione volontaria, con conti correnti in valuta estera, si sia proceduto, al ricorrere dell'obbligo normativo, **alla determinazione analitica delle differenze su cambio** conseguenti alla cessione della valuta medesima. Chi scrive ritiene che diverse istanze, ancorchè assolutamente analitiche, siano "tranquillamente" approdate alla conclusione pur in **assenza** di un simile riscontro.

La prima fondamentale esigenza è pertanto un bel documento di prassi che in maniera sistematica e con **esempi concreti** dia contezza **della modalità di determinazione di detti redditi**, prendendo inoltre anche una posizione ben precisa in materia di **crediti d'imposta**, che a parere di chi scrive devono essere riconosciuti nell'ambito della procedura medesima, anche per evitare l'inutile pantomima di dover prima produrre delle dichiarazioni integrative per recuperare i crediti d'imposta e successivamente procedere alla *voluntary* per sanare le ulteriori violazioni.

Il secondo equivoco riguarda la **propensione** del personale alla conoscenza della problematica e al corretto approccio alla stessa. La *voluntary* ha avuto una enorme diffusione, forse non adeguatamente prevista dall'Amministrazione finanziaria. L'esito però è stato il coinvolgimento sommario degli uffici periferici, con **"reclutamento"** più o meno forzato e dagli esiti imprevisti: in diverse occasioni la sensazione ricevuta è che l'approccio sia stato del "liquidiamo in ogni modo", mentre in altre circostanze si è assistito ad approcci di tipo **"accertativo"** vecchio stampo. Ad esempio, è noto che l'emersione ha riguardato annualità vecchie rispetto alle quali **non vi sono solitamente ulteriori documenti conservati**, fatta eccezione per quelli forniti dagli istituti di credito. D'altra parte i protagonisti della *voluntary*, o

sono stati soggetti privati, senza obblighi di sorta, ovvero evasori che ben si guardavano dal conservare la documentazione. Ma in entrambi i casi, nella sostanza, l'assenza di ulteriore documentazione non rappresenta un problema: per i privati, infatti, nessuna presunzione ulteriore può operare (solitamente si tratta della mera gestione degli investimenti esteri, desumibile dalla documentazione bancaria); per i secondi, l'adozione della procedura ha comportato una **completa confessione**, con illustrazione della tecnica evasiva. Pensare che possa essere stato nascosto qualcosa non ha fondamento.

Eppure sono sopraggiunte le **richieste più incomprensibili**, come la produzione dei dati contabili delle società ritenute fittizie (se sono state considerate fittizie, è evidente che non hanno alcun dato contabile), la documentazione della frequenza degli accessi alle cassette di sicurezza (nemmeno alcun documento di prassi in materia di vd si è mai sognato di fare una simile precisazione, posto che il dato non serve assolutamente a nulla), o ancora la richiesta di produrre le **autocertificazioni** che invero servono soltanto al professionista per evitare coinvolgimenti in caso di non veritiero dichiarazioni del contribuente. **Sul tema è davvero "strana" la posizione registrata da alcuni uffici**. Ci si chiede, infatti, che senso abbia volere la dichiarazione sostitutiva di assenza di cause ostante: una simile dichiarazione all'Amministrazione finanziaria non serve a nulla, posto che se il contribuente ha subito, ad esempio, una verifica fiscale sui capitali oggetto di emersione, di certo una eventuale autocertificazione **non consente di superare la causa ostantiva**.

Il problema è che se la pratica è stata affidata ad un funzionario che ha confidenza con i capitali esteri, allora la procedura è abbastanza fluida e i ragionamenti sono validi ed interessanti da effettuarsi. Se invece la pratica è nelle mani del funzionario abituato ad accertare il reddito d'impresa italiano, oppure i redditi delle persone fisiche, allora bisogna armarsi solo di tanta **pazienza**. Anche in tale direzione urge un intervento di prassi atto ad indicare le modalità operative della procedura di liquidazione.

Per non parlare, infine, della risoluzione di problemi atavici. È noto che in tutt'Italia ogni ufficio la pensa come vuole circa la tassazione del presunto **dividendo** distribuito ai soci a seguito dell'evasione della società. Ebbene chi scrive ritiene che è violativo **dell'articolo 53 della Costituzione** non riconoscere che il reddito tassabile in capo ai soci deve essere nettizzato delle imposte regolarizzate dalla società, non potendosi pretendere di tassare il lordo, altrimenti si procederebbe ad una **palese doppia imposizione**, anche in violazione **dell'articolo 163 del Tuir**. Ancora, andrebbero chiariti gli adempimenti da effettuarsi in materia di **riciclaggio**, per evitare una "corsa alla segnalazione" che ha soltanto un sapore burocratico del "non sapendo cosa accade, meglio comunicare": l'effetto palese è stato l'enorme mole di **segnalazioni** effettuate.

Dubbi che poi sono enormi circa l'utilizzo del **contante prelevato**: anche al riguardo appare del tutto incoerente richiedere dichiarazioni del tipo: ho pagato tizio per lavori di ristrutturazione, ho pagato il medico caio, etc.. Simili affermazioni sono semplici delazioni; non avendo alcuna documentazione e a distanza di anni, sembra più logico credere che trattasi di **mera inventiva** del contribuente che procede alla *voluntary*, pur di soddisfare la richiesta di giustificare il

prelievo, che invece davvero pensare che trattasi di dichiarazioni veritieri.

La soluzione è una soltanto: **non richiedere informazioni** di sorta. Il prelievo è stato destinato ad utilizzi personali o ad altri investimenti. Delle due l'una: o i soldi non esistono più, oppure sono localizzati da qualche parte. Se sono all'estero e il contribuente non li dichiara, egli si assume il rischio **della dichiarazione falsa** nell'ambito della *voluntary disclosure*. Chi scrive ritiene che in base a tale assunto, sul piano dell'istanza, è inutile disquisire della mancata giustificazione del prelievo, essendo **sufficiente una dichiarazione sostitutiva** che affermi, o utilizzi documentati, ovvero utilizzi personali. Se un domani dovessero emergere altri capitali all'estero, allora saranno le conseguenze penali a punire, amaramente, il contribuente infedele.

In ultimo, la necessità di chiarire dei punti oscuri in ordine agli **adempimenti**. Si pensi alla corretta gestione delle polizze assicurative *unit linked* o ancora quali sono i paesi realmente *black list*, dove, ad esempio, si registra la contraddizione più grande in ordine allo stato del **Jersey**, che ha una convenzione ratificata alla fine del 2015 (dunque prima di Svizzera e Monaco). Come sia possibile che detto paese sia considerato "white" in Unico 2016, per quanto concerne i costi *black list* del 2015 (mentre Svizzera e Monaco sono ancora giustamente "*black list*"), e invece nella *voluntary* sia ritenuto "*black list*" è un mistero al momento irrisolto, posto che solo nella circolare n. 10 del 2015 vi è un cenno "lampo" con Jersey elencato nei paesi *black list* ma senza ulteriori spiegazioni. Forse sarebbe il caso di rimediare.

IVA

Consignment stock/call-off stock e magazzino di consegna in Francia

di Marco Peirolo

L'impresa italiana che intenda valutare le **soluzioni operative** per far fronte alle **esigenze di approvvigionamento dei clienti** di un altro specifico Stato membro dell'Unione europea deve considerare, alternativamente:

- la stipula di un contratto di ***consignment stock/call-off stock***, e
- l'apertura di un **magazzino di consegna** nel suddetto Stato membro.

Per i trasferimenti di beni a destinazione di altro Stato membro, la R.M. 18 ottobre 1996, n. 235/E, ha fornito chiarimenti in merito allo schema del *consignment stock*, in base al quale i beni, **di proprietà del fornitore italiano**, sono introdotti in un deposito ubicato in altro Stato membro, appartenente al cliente, il quale ha la possibilità di prelevarli al fine di utilizzarli per le proprie esigenze. Più in generale, è richiesto che i beni siano nella piena disponibilità del cliente, ancorché custoditi per conto di quest'ultimo presso un terzo soggetto.

Il passaggio della proprietà non si verifica nel momento del trasporto/spedizione dei beni nello Stato membro di destinazione, ma soltanto **all'atto del prelievo**. Di conseguenza, è rispetto al momento in cui si considera effettuata la cessione, cioè all'atto del prelievo, che il fornitore nazionale deve emettere la relativa fattura, **non imponibile IVA** ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993 e, in relazione al periodo (mese o trimestre) nel quale è avvenuto il prelievo, dovrà essere anche presentato il modello INTRA 1-bis.

Dal punto di vista italiano, la sospensione d'imposta è limitata, sul piano temporale, dalla previsione dell'art. 39, comma 1, del D.L. n. 331/1993, che considera il **termine massimo di un anno**.

Ipotizzando che il contratto di *consignment stock/call-off stock* sia stipulato con un'impresa francese, è necessario ricordare quanto segue:

- occorre stipulare l'accordo con il cliente;
- non è richiesta l'apertura di una posizione IVA in Francia, purché il cliente – in osservanza della normativa locale – prelevi i beni dal deposito **entro 90 giorni dalla consegna**;
- i beni devono essere introdotti in un deposito del cliente o di un soggetto terzo, purché il cliente abbia la piena disponibilità dei beni stessi;

- i beni inviati in Francia devono essere annotati nel registro di “carico e scarico”, di cui all’art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993;
- a seguito della comunicazione del prelievo da parte del cliente, sempreché sia avvenuto nel termine massimo di 90 giorni dalla consegna, il fornitore italiano emette fattura non imponibile *ex 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993*, scarica il registro e presenta il modello INTRA 1-*bis*;
- al termine dell’esercizio, occorre rilevare in bilancio l’eventuale rimanenza di beni esistenti in Francia.

In caso di apertura di un magazzino di consegna in altro Stato membro, si supera il vincolo sotteso all’accordo di *consignment stock/call-off stock*, cioè di poter vendere i beni soltanto alla controparte e non a soggetti terzi.

Il trasferimento di beni a destinazione del magazzino di consegna aperto in altro Stato membro dà luogo ad una **cessione intracomunitaria “per assimilazione”** ai sensi dell’art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993, con il conseguente obbligo, per l’impresa italiana, di **identificarsi ai fini IVA** direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale. In pratica, l’operazione intracomunitaria, essendo effettuata “senza vendita”, è posta in essere tra le posizioni IVA dello stesso soggetto.

Ritornando all’ipotesi dell’invio di beni in Francia, la procedura da seguire è la seguente:

- stipula del contratto di deposito;
- invio dei beni dalla posizione IVA italiana alla posizione IVA francese, con emissione di fattura non imponibile ai sensi dell’art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993 sulla base del prezzo di costo dei beni, *ex 43, comma 4, del D.L. n. 331/1993* e presentazione del modello INTRA 1-*bis*;
- emissione di fattura di vendita per i beni ceduti ai clienti francesi, soggetti IVA, ai sensi dell’art. 21, comma 6-*bis*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, con dicitura “**inversione contabile**”. In buona sostanza, siccome in Francia è previsto l’obbligo di *reverse charge* per le operazioni che soddisfano il presupposto territoriale poste in essere da fornitori non residenti, la fattura non può essere emessa dalla posizione IVA locale del fornitore italiano, in linea con quanto previsto dall’art. 219-*bis* della Direttiva n. 2006/112/CE;
- al termine dell’esercizio, rilevazione in bilancio dell’eventuale rimanenza di beni esistenti in Francia.

PENALE TRIBUTARIO

Confisca per equivalente e fatture per operazioni inesistenti

di Luigi Ferrajoli

In materia di **reati tributari**, di particolare interesse appare la questione connessa alla **confisca per equivalente** applicabile, con la sentenza di condanna, ai **beni nella disponibilità dell'imputato**.

Nel caso che ci occupa, il Giudice per le indagini preliminari aveva disposto appunto detta confisca sui beni di un soggetto che, nella propria qualità di amministratore unico di una società a responsabilità limitata, era stato giudicato colpevole del reato di cui all'**art.8 D.Lgs. n.74/00**, ossia di **emissione di fatture per operazioni inesistenti** al fine di consentire **l'evasione** delle **imposte dirette** e dell'imposta sul valore aggiunto alle società utilizzatrici.

In sede di appello la sentenza era stata parzialmente riformata, con concessione della circostanza attenuante di cui al terzo comma del menzionato articolo, rideterminazione della pena e riduzione della confisca.

L'imputato ha dunque proposto ricorso per Cassazione lamentando, tra l'altro, che **l'emittente delle fatture può essere oggetto di confisca solo nei limiti del profitto che abbia ottenuto**. Nel caso di specie, secondo la ricostruzione del ricorrente, in difetto di qualsivoglia profitto in capo all'imputato stesso, **nessuna confisca poteva essere disposta**.

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 15854** depositata in data **14.04.2016**, si è dunque pronunciata su tale dogianza, facendo esplicito riferimento a quanto disciplinato dall'**art.9, lett. a), del D.Lgs. n.74/00**, il quale prevede che, **in deroga a quanto previsto dall'art. 110 cod. pen., l'emittente di fatture** o di altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo **non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2** del medesimo decreto, ossia nell'**utilizzazione di dette fatture**.

La Suprema Corte ha dunque affermato con chiarezza che **"la confisca per equivalente del profitto di reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime, poiché il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 9 – escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale – impedisce l'applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido solo nei casi di illecito plurisoggettivo (sez. 3 n. 42641 del 2013, Rv 257419 sez 3, n. 48104 del 06/11/2013, Rv. 258052)"**.

Su tali basi, i Giudici di legittimità hanno ritenuto di annullare con rinvio la sentenza

impugnata “anche in relazione alla disposta confisca per nuovo esame in merito all’applicazione della sanzione de quo in relazione al principio di diritto suesposto (**previo accertamento del profitto conseguito dal ricorrente**)”.

La Suprema Corte ha quindi demandato al Giudice di merito, in osservanza del **principio di diritto** sopra richiamato, il compito di **accertare** quale sia stato il **profitto** effettivamente conseguito dal **soggetto emittente** le fatture per operazioni inesistenti e, all’esito di ciò, di procedere ad un nuovo esame in ordine **all’applicabilità** della **confisca per equivalente**.

I motivi di interesse della sentenza in esame tuttavia non si fermano qui. La Suprema Corte ha infatti avuto modo di pronunciarsi anche in relazione alla **prescrizione** del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Secondo la Corte di Cassazione, il reato di cui all’**art.8 D.Lgs. n.74/00** deve ritenersi **unitario**, pertanto, citando propria precedente giurisprudenza (Sez. 3, n. 10558, dep. 07/03/2013, Rv. 254759 e n. 20787 del 2002 Rv. 221978, nonché n. 6264 del 2010, Rv. 24619), **il termine di prescrizione** del delitto *de quo* inizia a decorrere, in ragione di tale “unicità”, **non dalla data di commissione di ciascun episodio, bensì dall’ultimo di essi**, anche nel caso di rilascio di una pluralità di fatture nel medesimo periodo di imposta.

Nel caso di specie, con riferimento al periodo di imposta 2007, essendo stata l’ultima fattura emessa in data 21 dicembre 2007, il Giudice di legittimità ha considerato **il termine massimo di prescrizione decorso** a far data dal 21 giugno 2015, ossia sette anni e sei mesi dalla **commissione** del delitto in questione.

Anche per l’ipotesi prescrizionale, dunque, la Corte di Cassazione ha avuto modo di specificare un indirizzo che dirime un possibile dubbio di interpretazione della norma.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Esenzione IMU sui terreni di proprietà di coadiuvanti o soci

di **Fabrizio G. Poggiani**

Risolta definitivamente la *vexata quaestio* concernente l'applicazione delle **agevolazioni** dell'imposta municipale propria (IMU) ai terreni agricoli coltivati da coadiuvanti, soci di società personali o da società agricole imprenditori professionali.

Infatti, l'esenzione introdotta dal comma 13, dell'articolo 1, della Legge 208/2015 (Stabilità 2016) si rende applicabile anche ai **proprietari dei fondi rustici che coltivano il medesimo terreno in qualità di coadiuvanti di imprese agricole**, costituite dai propri familiari, e/o di **soci di società personali** alle quali hanno concesso in godimento (affitto e/o comodato) il fondo agricolo, purché iscritti alla **previdenza agricola**.

La precisazione è stata fornita recentemente dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento legislazione tributaria e federalismo fiscale – Ufficio XII in risposta ad un preciso quesito presentato da un'associazione sindacale; si tratta della **nota del 23 maggio scorso**, protocollo 20535/2016.

In effetti, era stato chiesto se le disposizioni di agevolazione contenute nella **Legge di Stabilità 2016** potessero trovare applicazione anche nei confronti dei familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, i quali risultano proprietari e/o comproprietari dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretta coltivatrice, di cui il titolare è un altro componente del nucleo familiare (l'esempio classico riguarda l'impresa del figlio al quale il padre concede in godimento il terreno agricolo di proprietà e s'inquadra come collaboratore dell'impresa o quella del marito titolare dell'impresa che iscrive la moglie come coadiuvante).

Il problema non era di poco conto giacché alcuni enti comunali pretendevano che la conduzione del fondo fosse **“diretta”**, e non tramite altro soggetto, sebbene appartenente all'impresa familiare agricola, di cui all'articolo 230-bis cod. civ., in ossequio alle disposizioni appena enunciate.

In effetti, le norme contenute nel comma 13, dell'articolo 1, della Legge 208/2016, nel definire il nuovo regime di esenzione (ma la precisione resta valida anche per l'applicazione delle agevolazioni introdotte dal comma 8-bis, dell'art. 13, D.L. 201/2011 in tema di franchigia e riduzione della base imponibile del tributo) dispongono che, a decorrere dal 2016, **“sono (...) esenti da IMU i terreni agricoli: a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione”**.

Il tenore letterale delle disposizioni portava a riconoscere l'esenzione soltanto nel caso più tipico ovverosia quello in cui il coltivatore diretto o l'imprenditore agricolo professionale, proprietario del fondo rustico, coltivava lo stesso con una propria partita Iva.

La dottrina più qualificata ha da sempre sostenuto che il beneficio deve essere usufruito nell'ambito delle famiglie di coltivatori diretti nelle quali, talvolta, i terreni sono di proprietà di persone in possesso delle qualifiche, ma la conduzione (partita Iva) è intestata ad altre oppure nel caso, molto frequente, in cui i proprietari conducono il fondo agricolo in **società semplice** (o altra tipologia di soggetto collettivo).

Nella fattispecie, si è sempre ritenuto che il proprietario – coltivatore diretto – non dovesse pagare l'IMU anche se la conduzione risultava intestata ad altro soggetto, con la conseguenza che non è mai stata condivisa l'affermazione contenuta nella **risoluzione n. 2/DF/2015**, laddove viene precisato che un coltivatore diretto o uno lap, che affitta i terreni ad altri soggetti aventi la medesima qualifica, debba a sua volta avere i terreni in conduzione, per mantenere la propria qualifica.

Infatti, un coltivatore diretto può essere tale anche se coadiuvante di un'impresa appartenente a un altro coltivatore diretto; sul punto, anche il **Notariato** si è allineato evidenziando, nello **studio 46-2004/T** (§ 2), che *“il coltivatore diretto non è necessariamente imprenditore (si pensi, ad esempio, all'ipotesi di coltivatore diretto, coadiuvante in un'impresa agricola familiare, della quale sia titolare un altro familiare) (...).”*

Il dicastero, con la nota in commento, ha chiarito, finalmente e opportunamente, che *“in capo al coadiuvante del coltivatore diretto (...) non solo si riscontra il **requisito oggettivo**, dal momento che il coadiuvante stesso risulta proprietario/comproprietario dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretta coltivatrice, di cui è componente un altro componente del nucleo familiare, ma anche il **requisito soggettivo**, in quanto il coadiuvante del titolare dell'impresa agricola, che esercita direttamente l'attività agricola, risulta iscritto come coltivatore diretto nel nucleo familiare del capo-azienda, negli appositi elenchi previdenziali, come previsto dall'art. 11 della legge n. 9 del 1963”*.

Naturalmente, stante la necessaria presenza della cosiddetta **“conduzione diretta”** beneficiano delle agevolazioni solo i terreni agricoli che il coadiuvante ha concesso in godimento all'impresa dell'appartenente al nucleo familiare, mentre quelli concessi ad altri soggetti, ancorché coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (lap), non sono destinatari dell'esenzione in quanto non coltivati dal medesimo proprietario.

La nota, peraltro, estende l'applicazione delle richiamate agevolazioni anche ai **soci di società personali affittuarie o comodatarie** dei fondi di proprietà del socio iscritto nella previdenza agricola e alle società agricole che, in aggiunta delle condizioni, di cui all'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, sono in possesso dei requisiti richiesti dal comma 3, dell'articolo 1, del medesimo provvedimento e si sono conformate come **“società agricole lap”**; in tale ultimo caso, pertanto, si **prescinde dalla veste giuridica**, poiché la qualifica di imprenditore agricolo professionale

(lap) può essere assunta da tutte le tipologie di società commerciali, compresa quella per azioni.

Pertanto, conclude la nota, alle dette situazioni possono estendersi i chiarimenti già forniti in precedenza con la **circolare n. 3/DF/2002** del medesimo dicastero, in particolare ai punti 7.1 (definizione di coltivatore diretto e lap) e 7.2 (agevolazioni applicabili ai terreni agricoli), con l'ulteriore conseguenza che anche le **agevolazioni pregresse** (ante Stabilità 2016) devono essere riconosciute, in tali fattispecie, senza alcuna riserva.

ENTI NON COMMERCIALI

No allo scorporo dell'Iva dai proventi istituzionali riqualificati

di Carmen Musuraca, Guido Martinelli

Con due pronunce di contenuto analogo relative alla medesima posizione ma per differenti anni d'imposta, la Cassazione **stronca il riconoscimento del diritto alla detrazione e allo scorporo dell'Iva dai proventi istituzionali riqualificati come commerciali** in sede di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nel giudizio, pendente ad esito di una verifica svolta nei confronti di una associazione sportiva, infatti, la Suprema Corte, con le recenti **sentenze n. 8853 e 8854 del 4 maggio 2016**, offre **un'interpretazione attuativa del principio di necessaria neutralità dell'imposta sul valore aggiunto che lascia fortemente dubbiosi**, soprattutto in quanto appare in controtendenza rispetto a precedenti **orientamenti della medesima Corte ormai pacifici e dei quali aveva ufficialmente preso atto la stessa Agenzia delle Entrate**.

La lite nasce dall'opposizione presentata da parte di una associazione sportiva dilettantistica avverso un avviso di accertamento relativo all'annualità 2003 attraverso cui l'Amministrazione finanziaria **contestava la natura commerciale dell'ente e delle prestazioni dallo stesso rese e, in quanto tali, le riteneva soggette agli obblighi di fatturazione e di dichiarazione ai fini Iva**.

L'associazione otteneva un **parziale successo in primo grado** dalla CTP che, pur confermando la riqualificazione commerciale dell'ente e delle sue attività, **riconosceva comunque il diritto allo scorporo dell'Iva dal totale dei ricavi e la detrazione dell'imposta sugli acquisti**; mentre il **Collegio di appello**, oltre a respingere il gravame della contribuente, **accoglieva l'appello incidentale dell'Ufficio negando entrambi i diritti**.

In particolare, la Commissione Tributaria Regionale faceva leva sulla necessità, per poter detrarre l'Iva a credito, che fossero state presentate le liquidazioni periodiche ed escludeva la possibilità di scorporare l'imposta dai ricavi determinati dall'Ufficio, non essendo emerso che l'Iva a debito fosse stata inclusa nei corrispettivi percepiti.

Nel ricorso alla Suprema Corte, l'associazione invocava gli ormai **noti precedenti della Corte di Giustizia e della stessa Cassazione che si erano più volte espresse in senso favorevole sul legittimo riconoscimento del diritto alla detrazione in presenza dell'avvenuto rispetto dei requisiti sostanziali** necessari all'operatività del diritto stesso, consistenti nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

Secondo le pronunce in commento, però, **gli autorevoli precedenti invocati non precludono che in altre situazioni si pervenga a esiti opposti** in virtù della ridondanza sul versante sostanziale delle violazioni formali, in quanto diversa può essere la soluzione **se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali**.

Nell'ipotesi in esame, infatti, secondo la Corte, **"La circostanza che non sempre i corrispettivi riportati nelle schede d'iscrizione – unici documenti dai quali emergeva il compimento di tali operazioni imponibili – sono stati versati, unitamente a quella, acclarata in sentenza, concernente l'omissione dell'opzione "...che prevede l'installazione del misuratore fiscale necessario all'obbligo di certificazione dei corrispettivi derivanti dai contratti di iscrizione"**, evidenziano incontrovertibilmente **ostacoli insormontabili** all'attività di controllo dell'ufficio, in considerazione, per un verso, del fatto che il pagamento del corrispettivo costituisce presupposto di esigibilità dell'imposta e, per altro verso, che il diritto di detrazione sorge giustappunto nel momento in cui l'imposta diventa esigibile".

Unitamente al diniego del diritto alla detrazione dell'Iva sulle fatture di acquisto, la Cassazione convalida anche il diniego espresso dalla CTR in merito al riconoscimento dello **scorporo dell'Iva** sui corrispettivi riportati a tassazione.

"Si legge, difatti, in sentenza che dall'esame delle schede contabili – "Registro IVA dei corrispettivi" – è emerso che gli incassi dell'Associazione erano "esclusa IVA", il che esclude che l'importo dell'imposta sia stato incorporato nel prezzo delle operazioni specifiche a valle, ossia nel prezzo dei beni o dei servizi forniti dal soggetto passivo nell'ambito delle sue attività economiche.

A dispetto di quel che sostiene la contribuente col suo quarto motivo, dunque, è giustappunto la caratteristica di neutralità dell'Iva ad escludere la fondatezza della sua censura: il regime dell'Iva è difatti volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'imposta dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, al fine di garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva. Qualora l'Iva non sia stata applicata, dunque, essa non può essere scorporata".

Ad avviso di chi scrive, invece, **proprio il pieno rispetto del principio di neutralità dell'Iva genererebbe la necessità che questa venga scorporata e non aggiunta al valore dei corrispettivi considerati imponibili**, in quanto, **diversamente, all'associazione contribuente**, che solo in sede di accertamento viene riqualificata come soggetto passivo d'imposta, **viene di fatto impedito il diritto all'esercizio della rivalsa** sul consumatore finale fruitore dei servizi offerti e le viene richiesto, invece, **il pagamento di un'imposta che la stessa non ha mai materialmente incassato**, rimanendo così illegittimamente soggetto gravato dall'Iva.

Fermo restando ciò, quello che preoccupa maggiormente è la **chiosa** posta dalla Cassazione alle pronunce in commento: **"In questo contesto, la buona fede invocata a proposito della configurazione dell'associazione come ente privato dilettantistico è del tutto irrilevante".**