

Edizione di lunedì 11 luglio 2016

ACCERTAMENTO

[I questionari bloccano l'accesso alla prossima voluntary](#)

di **Nicola Fasano**

IVA

[Trasferimento del plafond nella cessione/conferimento d'azienda](#)

di **Marco Peirolo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Immobili d'impresa oggetto di locazione](#)

di **Sandro Cerato**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Cedolare ammessa anche per il contitolare che non appare nel contratto](#)

di **Fabio Garrini**

PENALE TRIBUTARIO

[Profili penali della voluntary disclosure](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ACCERTAMENTO

I questionari bloccano l'accesso alla prossima voluntary

di **Nicola Fasano**

In queste ultime settimane diversi contribuenti si sono visti recapitare **questionari** da parte dell'Amministrazione finanziaria in cui vengono richieste **informazioni e documenti** in merito al possesso di **investimenti esteri non dichiarati in RW**. Sotto questo aspetto, finita la "tregua" concessa nelle more della procedura di *voluntary disclosure*, chiusasi alla fine dello scorso anno, **stanno riprendendo a pieno ritmo** le attività di controllo da parte di Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza.

Le tipologie di **fonti di innesco** di questi controlli sono sempre le solite anche se potenziate rispetto al passato: liste acquisite nell'ambito di controlli presso **soggetti terzi** (per es. intermediari finanziari) o nell'ambito di **indagini di natura penale** (spesso a seguito di rogatorie internazionali), o tramite **strumenti di cooperazione internazionale, comunicazioni di trasferimenti bancari** da e/o verso l'estero fatte dalle banche italiane all'anagrafe tributaria.

È evidente come la notifica del questionario rappresenti una **causa ostativa** per accedere alla prossima edizione della *voluntary disclosure* che al momento **sembra rinviata al prossimo settembre** e che, in linea generale, dovrebbe ricalcare la precedente edizione anche per quel che riguarda le cause di inammissibilità.

In proposito è bene ricordare quanto chiarito dalla **circolare 10/E/2015** secondo cui, in mancanza di specifiche indicazioni da parte del legislatore, tenuto anche conto che le attività istruttorie di controllo sono riconducibili ad una singola annualità accertabile, **l'effetto preclusivo riguarda soltanto le annualità interessate dall'avvio di tali attività di accertamento amministrativo**. Le altre annualità, pertanto, possono essere oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo.

La preclusione alla procedura di collaborazione volontaria, tuttavia, scatta in presenza della **formale conoscenza** di atti di controllo sostanziale da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, non essendo a tal fine sufficiente, deve ritenersi, la **presenza notoria di taluni nomi** in liste particolarmente "pubblicizzate" a livello mediatico (si pensi, per restare alla cronaca più recente ai "*Panama Papers*"): questi soggetti si vedranno precluso l'accesso alla collaborazione volontaria **solo se destinatari di questionari** (o altre attività di verifica sostanziale) specifici da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò posto, per coloro i quali hanno **colpevolmente** perso il "treno" della *voluntary* edizione 1.0, e si vedono recapitare i questionari non resta che **ragionare in termini di ravvedimento operoso** (che, come noto, non è più precluso dall'avvio di attività di controllo da parte del

Fisco), soprattutto per quanto riguarda gli anni più recenti, valutando quelli che potrebbero essere gli sviluppi del controllo in atto da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'unico "vantaggio", in tal caso, è quello di poter **gestire il ravvedimento nel modo che si ritiene più opportuno**, senza necessariamente seguire l'impostazione del Fisco (come avviene invece giocoforza in caso di *voluntary*): così ad esempio si potrebbe ritenere utile ravvedere le **violazioni commesse negli anni più recenti**, tralasciando invece quelle relative agli anni ante 2008 "aggrappandosi" a quelle sentenze di merito favorevoli al contribuente che precludono il raddoppio dei termini di cui al D.L. 78/2009 in relazione a tali anni per il principio di irretroattività, non qualificando in sostanza tale disposizione come di natura "procedimentale". Sul punto tuttavia, non può dirsi raggiunto un orientamento giurisprudenziale consolidato visto che ad oggi vi sono **sentenze di merito di segno diametralmente opposto** e si dovrà pertanto attendere che la Cassazione si pronunci sul tema.

Allo stesso modo si potrebbe ritenere che, in caso di capitali nella disponibilità di più soggetti (tipico caso quello della presenza di intestatari e delegati), le sanzioni RW **siano pagate complessivamente una sola volta** e non moltiplicate sull'intero valore per quanti sono i soggetti coinvolti valorizzando la sentenza della CTR Milano 23.2.2015 n. 594/32/15 che ha deciso in tal senso.

In entrambi i casi appena delineati, peraltro, è chiaro che il contribuente dovrà entrare nell'ordine di idee di affrontare il **probabile contenzioso** contro l'Amministrazione finanziaria, il cui esito ad oggi sarebbe alquanto incerto.

In ogni caso, fuori dalla *voluntary*, si dovrà sempre rammentare che, ai fini del ravvedimento e delle **sanzioni**, Paesi come la Svizzera o Montecarlo sono **Paesi Black list a tutti gli effetti**.

IVA

Trasferimento del plafond nella cessione/conferimento d'azienda

di **Marco Peirola**

Il diritto dell'esportatore abituale ad acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA rappresenta l'**esercizio, in via anticipata, della detrazione** volto ad eliminare lo "svantaggio economico" discendente dal credito IVA maturato dal soggetto passivo che, fisiologicamente, non è in grado di ottenere a rimborso in tempi brevi, con la conseguente penalizzazione – sotto il profilo finanziario – dello stesso soggetto e, più in generale, delle operazioni di esportazione (Cass., 24 marzo 2016, n. 5853 e Id., 2 marzo 2016, n. 4158).

In assenza, nell'ambito del decreto IVA, di specifiche disposizioni dirette a disciplinare il trasferimento dello *status* di esportatore abituale e, quindi, del *plafond* nell'ambito delle operazioni di cessione e di conferimento d'azienda o ramo d'azienda, l'Amministrazione finanziaria è più volte intervenuta per chiarire le **condizioni** che devono ricorrere per il subentro del cessionario/conferitario nella posizione di esportatore abituale. E ciò nel presupposto che l'agevolazione possa essere trasferita dalla sfera giuridica del dante causa a quella dell'avente causa qualificandosi alla stregua di una **posizione attiva dell'azienda** o del suo ramo oggetto di cessione/conferimento (R.M. 28 febbraio 1991, n. 621202).

In coerenza con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza (C.T. Reg. di Torino, 9 marzo 2007, n. 8/28/2007), l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 417 del 31 ottobre 2008**, ha chiarito che il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del cessionario/conferitario nonché l'acquisizione del *plafond* maturato originariamente dal cedente/conferente si realizza se il cessionario/conferitario, allo stesso tempo:

- **continua**, senza soluzione di continuità, l'attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal cedente/conferente;
- **subentra nei rapporti giuridici** (attivi e passivi) relativi al complesso aziendale trasferitogli.

In merito a quest'ultima condizione, è stato ulteriormente precisato che non è necessario il passaggio universale delle attività e passività, ma solo dei rapporti giuridici attivi e passivi relativi all'azienda o ramo d'azienda necessari ad assicurare, in una situazione di continuità, la **prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta alla clientela non residente** (risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 165 de 21 aprile 2008 e n. 124 del 14 dicembre 2011). Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovverosia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina e, laddove il trasferimento dell'agevolazione fosse subordinato al passaggio di tutti i crediti e debiti, anche se non collegati all'attività di esportazione, si rischierebbe di ridimensionare

eccessivamente il principio, di matrice comunitaria, della continuazione (o della successione) dell'attività d'impresa, con l'effetto di escludere il cessionario/conferitario dalla possibilità di acquistare beni/servizi senza imposta.

Nella **risoluzione n. 417/E/2008** l'Agenzia ha affermato che il cessionario/conferitario subentra nella posizione di esportatore abituale anche se l'atto di cessione/conferimento **non prevede esplicitamente** il trasferimento di tale qualifica e del relativo *plafond*.

Ad una diversa conclusione è, invece, giunta la **Corte di Cassazione nella sentenza n. 4158/2016**, negando il trasferimento dell'agevolazione se non espressamente previsto nel contratto di cessione/conferimento.

In effetti, sembra logico ritenere che tale specifica clausola **non sia necessaria** in caso di cessione/conferimento d'azienda con previsione del generale trapasso di tutte le posizioni attive e passive, mentre nella diversa situazione in cui non sia stato pattuito il trasferimento della totalità delle attività e passività o il contratto di cessione/conferimento abbia per oggetto soltanto un ramo d'azienda, è quantomeno opportuno esplicitare il **passaggio del *plafond*** come anche le **modalità** per la sua quantificazione.

Infine, si rammenta che il trasferimento del *plafond* deve essere comunicato all'Amministrazione finanziaria mediante i modelli **AA9** (per le persone fisiche) e **AA7** (per i soggetti diversi dalle persone fisiche), essendo previsto che il cedente/conferente e il cessionario/conferitario devono barrare, rispettivamente:

- la casella PL della sezione 2 del quadro E e la casella PL della sezione 1 del quadro E (modello AA9);
- la casella PL della sezione 2 del quadro D e la casella PL della sezione 1 del quadro D (modello AA7).

REDDITO IMPRESA E IRAP

Immobili d'impresa oggetto di locazione

di **Sandro Cerato**

Gli **immobili concessi in locazione** da parte delle imprese non sono considerati **strumentali per destinazione**, a meno che non siano forniti servizi accessori ed aggiuntivi tali per cui non sussista un mero godimento dell'immobile, bensì un contratto per la **fornitura di un servizio complesso** che qualifica l'immobile come strumentale per destinazione. È questo uno degli aspetti che emerge dalla lettura della **circolare n. 26/E/2016** con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti per procedere con **l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni ai soci** in attuazione delle disposizioni previste dalla legge di stabilità 2016.

Nel citato documento di prassi l'Agenzia conferma, in linea con il dettato normativo, che possono essere oggetto di **assegnazione o cessione agevolata** tutti gli immobili d'impresa **ad esclusione di quelli utilizzati direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa**, ossia quelli classificati nella categoria dei beni strumentali per destinazione. Ad esempio, non può essere assegnato o ceduto in via agevolata il laboratorio utilizzato dalla società artigiana, il **capannone utilizzato dalla società industriale** per lo svolgimento dell'attività produttiva, nonché il negozio utilizzato quale punto vendita della società commerciale.

Per quanto riguarda, invece, **gli immobili che le società concedono in locazione a terzi**, gli stessi in linea generale **non rientrano nell'ambito di quelli strumentali per destinazione**, poiché possono essere qualificati alternativamente come: **strumentali per natura** (se classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E), **non strumentali** (abitativi classificati nelle categorie catastali da A/1 ad A/9), ovvero tra i **beni merce** (ad esempio immobili destinati alla vendita ma temporaneamente locati). In merito agli immobili locati, la circolare n. 26/E precisa che nel caso in cui accanto all'attività di mera gestione immobiliare che si realizza con la percezione dei canoni di locazione relativi ad una pluralità di immobili, l'impresa ponga in essere anche **un'attività consistente nella fornitura di servizi complementari e funzionali all'utilizzazione unitaria del complesso immobiliare**, gli immobili in questione assumono la qualifica di immobili strumentali per destinazione e come tali esclusi dall'assegnazione o cessione agevolata. Si pensi, ad esempio, alle società che gestiscono i centri commerciali, ovvero quelli turistici, che oltre alla mera locazione dello spazio forniscono al loro cliente anche tutta una serie di servizi ulteriori e complementari (quali ad esempio la vigilanza, la pubblicità dell'attività, eccetera) che portano alla **riqualificazione del contratto in essere, che non può essere ricondotto alla mera locazione**. Per maggiori approfondimenti l'Agenzia delle Entrate rinvia alla circolare n. 7/E/2013 riguardante l'applicazione della *participation exemption* di cui all'articolo 87 del TUIR.

Infine, facendo riferimento al **settore agricolo** l'Agenzia delle Entrate precisa che il **terreno agricolo utilizzato per lo svolgimento dell'attività agricola** (coltivazione o allevamento di animali), rientrando nel novero dei beni strumentali per destinazione, non può essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata. Al contrario, sono assegnabili in via agevolata i terreni concessi in locazione o comodato (da valutare al momento in cui viene eseguita l'assegnazione o la cessione), non essendo beni impiegati dalla società per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

IMPOSTE SUL REDDITO

Cedolare ammessa anche per il contitolare che non appare nel contratto

di **Fabio Garrini**

La possibilità di applicare la **tassazione proporzionale** sui contratti di locazione a destinazione abitativa e relative pertinenze è ammessa anche a favore del contribuente che **non risulta dal contratto di locazione**, purché ovviamente esso sia possessore dell'immobile (altrimenti verrebbe meno il presupposto per la tassazione).

La locazione stipulata da uno solo dei comproprietari

Non è raro imbattersi in un contratto di locazione che sia **stipulato da uno solo dei contitolari** dell'immobile nella veste di locatore: il tipico caso è quello di due coniugi, comproprietari al 50%, ove il marito provveda a stipulare con l'inquilino il contratto di locazione, senza che vi sia menzione nel contratto della moglie.

Sul punto occorre già da subito rammentare come il contratto di locazione stipulato da uno solo dei comproprietari **esplica effetti anche nei confronti del comproprietario** non presente in atti che, pertanto, è **tenuto a dichiarare, ai fini fiscali, il relativo reddito fondiario** per la quota a lui imputabile. Sul punto consta anche la sentenza 19217/06 secondo cui il principio enunciato dall'articolo 26 del Tuir, che al comma 1 dispone che *"I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà..."*, comporta che il reddito fondiario derivante da un immobile in comproprietà **sia imputato pro quota ai diversi comproprietari, indipendentemente dal fatto che ciascuno di essi abbia effettivamente percepito la quota di propria spettanza**. Pertanto, va concluso, anche indipendentemente da chi abbia sottoscritto il contratto, che l'imputazione vada a favore di tutti i contitolari pro quota.

A decorrere dall'anno 2011, l'articolo 3 del D.Lgs. 23/2011 ha introdotto la possibilità per i possessori di immobili abitativi locati ad uso abitativo (persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni) di **optare per l'applicazione della cedolare secca**. Secondo tale regime di tassazione, il canone di locazione di detti immobili può essere assoggettato ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato, nonché delle imposte di registro e di bollo dovute sul contratto di locazione.

Il problema che si pone per il **contitolare che non compare nel contratto è quello dell'opzione**: infatti, al di fuori delle ipotesi in cui è consentito applicare direttamente la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi (si pensi, in particolare, ai contratti di durata non superiore ai 30 giorni), i **comproprietari devono esercitare l'opzione** in sede di registrazione del contratto (ovvero in corrispondenza delle scadenze annuali successive). Si poneva il dubbio che, poiché il contitolare formalmente non è parte del contratto non comparando nell'atto, questo fosse elemento a pregiudizio della possibilità di operare per la cedolare: sul punto l'Agenzia con la **circolare 20/E/2012** ha fugato ogni dubbio **ammettendo anche il contitolare che non compare nell'atto al beneficio della tassa piatta sulle locazioni**.

Resta fermo, ricorda l'Agenzia, che anche il locatore non indicato in atti è tenuto, tra l'altro, a **comunicare preventivamente al conduttore**, tramite lettera raccomandata, la scelta per il regime della cedolare secca con la conseguente rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo.

PENALE TRIBUTARIO

Profili penali della voluntary disclosure

di **Luigi Ferrajoli**

La **Legge n. 186 del 15.12.2014**, integrando il D.L. n. 167/1990 (artt. da 5-*quater* a 5-*septies*), ha introdotto in via definitiva la **procedura della “voluntary disclosure”** (ovvero collaborazione volontaria). Nell’obiettivo di contrastare l’evasione fiscale e di far emergere i capitali detenuti all’estero in violazione degli obblighi previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, il Legislatore ha previsto per determinati soggetti (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparate) la possibilità di attivare una procedura conciliativa che preveda il pagamento delle imposte e degli interessi dovuti per i periodi d’imposta ancora accertabili al momento di presentazione dell’istanza.

Com’è noto, tale **procedura non ha comportato alcun condono della pretesa impositiva** rappresentando, invero, l’occasione per sanare la propria posizione tributaria con l’unico beneficio di un **trattamento sanzionatorio meno afflittivo**. Ed infatti, la normativa ha previsto la riduzione della sanzione amministrativa in caso di omessa o incompleta compilazione del quadro RW, nonché delle sanzioni relative alle violazioni in materia di **imposte sui redditi e relative addizionali**, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore aggiunto e alle violazioni degli obblighi dei sostituti d’imposta.

Sotto il **profilo penale**, per i soggetti che hanno aderito alla procedura collaborativa, la normativa prevede la **non punibilità per determinate fattispecie delittuose**.

Orbene, terminata la procedura di collaborazione volontaria, diviene senz’altro interessante esaminare i riflessi penali più strettamente correlati all’adesione alla procedura, con specifico riferimento alle ipotesi di non punibilità espressamente previste ai sensi dell’art.5-*quinquies*, lett.a), L. n.186/14 per **numerosi reati tributari**, specificatamente per i reati di omessa e infedele dichiarazione, di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false o di altri artifici nonché per i reati di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento Iva.

Con specifico riferimento ai reati tributari, emerge l’intenzione del Legislatore di escludere la punibilità unicamente per i cosiddetti **reati dichiarativi**, mentre vengono lasciati fuori dal novero dei reati non punibili le condotte di “*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”, al pari dei delitti di “*occultamento o distruzione di documenti contabili*” e “*indebita compensazione*”.

L’adesione alla procedura di collaborazione volontaria prevista dalla L. n.186/14 ha garantito la **non punibilità anche per il nuovo reato di autoriciclaggio** ossia per “*chiunque, avendo*

commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa".

Tale previsione ha reso certamente **più appetibile la scelta di far rientrare i capitali** detenuti all'estero dato che anche nel contesto internazionale si è progressivamente intensificata l'azione di contrasto all'evasione fiscale anche tramite un più **efficace scambio di informazioni ed una maggiore trasparenza**.

Per quanto riguarda invece il reato di riciclaggio, preme dare evidenza che anteriormente al 2015 (dunque prima dell'entrata in vigore del reato di autoriciclaggio) **l'attività di riciclaggio non poteva essere contestata** a chi avesse commesso, o avesse concorso a commettere, il reato presupposto, motivo per cui sembrerebbe che i benefici offerti dalla *voluntary disclosure* siano in realtà a tutto vantaggio del soggetto che, a seguito di un **reato commesso da altri**, abbia successivamente provveduto ad occultarne i proventi.

Naturalmente, le ipotesi delittuose possono realizzarsi anche attraverso **la semplice adesione alla procedura di collaborazione volontaria** atteso che, ferma restando l'eventuale configurazione di reati di falso, può accadere che in seguito alla presentazione dell'istanza vengano commessi illeciti di natura penale: basti pensare ad un soggetto che, ad esempio, abbia eseguito una *voluntary disclosure* tramite **interposizione fittizia** ovvero, ancora, all'ipotesi in cui abbia omesso l'indicazione di provenienza delittuosa dei capitali oggetto di emersione.

Sarà dunque interessante verificare l'atteggiamento della magistratura inquirente in relazione alle ipotesi di reato che potrebbero emergere anche grazie alla stretta cooperazione con l'Amministrazione finanziaria che, si ricorda, entro trenta giorni ha l'obbligo di **comunicare all'Autorità Giudiziaria** l'avvenuta conclusione della procedura conciliativa.