

Edizione di giovedì 6 ottobre 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Fusione per incorporazione di società non residente e valori fiscali](#)

di Fabio Landuzzi

IVA

[Manca ancora l'autorizzazione per l'ipotesi di reverse nei consorzi](#)

di Luca Caramaschi

ACCERTAMENTO

[La difesa "sostanziale" blocca gli studi di settore](#)

di Maurizio Tozzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Da Unico 2017 nessun monitoraggio per i costi black list](#)

di Fabio Garrini

IVA

[IVA sul "marginе" per i ricambi derivanti dalla demolizione di veicoli](#)

di Marco Peirolo

BUSINESS ENGLISH

[To fill a form: come tradurre compilare un 'modulo' in inglese?](#)

di Stefano Maffei

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Fusione per incorporazione di società non residente e valori fiscali

di Fabio Landuzzi

Con la **risoluzione n. 69/E del 5 agosto 2016** l'Agenzia delle Entrate ha affrontato un caso interessante proposto mediante un'istanza di interpello da una **società residente** la quale aveva perfezionato un'operazione di **fusione per incorporazione di una società estera**, residente nel Lussemburgo, la cui attività era peraltro svolta per mezzo di una propria **stabile organizzazione** in Lituania e riferita alla **detenzione di un immobile concesso in locazione** e altre partecipazioni societarie.

La questione generale controversa era riferita alla possibilità o meno di applicare all'operazione così descritta la **disciplina di cui all'articolo 166-bis del Tuir** in merito al **recepimento dei valori dell'attivo e del passivo** delle società che trasferiscono la loro sede in Italia, disciplina come noto profondamente innovata dal **decreto internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015)**. Il primo comma della citata norma prescrive infatti che i soggetti esercenti attività d'impresa, inclusi nella lista *ex articolo 11, comma 4, D.Lgs. 239/1996* (ovvero, residenti in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni), che **trasferiscono la loro residenza** ai fini delle imposte sul reddito nel territorio dello Stato, **assumono quale valore fiscale delle attività e passività il valore normale** determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir.

Tre sono i **punti** sui quali l'Amministrazione ha preso posizione fornendo alcune chiavi di lettura interessanti.

Il **primo tema** verte sulla sussistenza del **presupposto soggettivo** di applicazione della norma tenuto conto che la **società incorporata**, come detto, si limita a una gestione immobiliare e di partecipazioni. L'Agenzia precisa che il **requisito dell'esercizio di un'impresa commerciale** a cui è subordinato il regime di cui all'articolo 166-bis del Tuir va riferito a tutti i soggetti che sono **"titolari di reddito d'impresa secondo l'ordinamento domestico"**, perciò **a prescindere dall'attività in concreto svolta**. Si tratta quindi di una definizione diversa da quella che viene invece assunta ai fini dell'applicazione della *participation exemption*.

Il **secondo tema** riguardava proprio l'**ingresso nel sistema fiscale italiano delle attività e passività** incluse nel patrimonio dell'incorporata non residente. Ebbene, la **relazione illustrativa** del decreto internazionalizzazione si limita a riferire il campo di applicazione dell'articolo 166-bis al caso di **"trasferimento della residenza nel territorio dello Stato"** senza alcuna ulteriore precisazione; secondo l'Amministrazione, quindi, il Legislatore ha inteso regolare il trasferimento della residenza fiscale in Italia del soggetto estero sotto **un approccio per così dire sostanziale**, senza avere riguardo perciò alle **modalità con cui il trasferimento avviene**. Quindi, anche la circostanza prospettata, ovvero **la fusione per incorporazione della**

società di diritto lussemburghese, integra i presupposti per **l'applicazione dell'articolo 166-bis del Tuir**.

Il **terzo ed ultimo tema** si riferiva al **valore da attribuire per la presa in carico dei beni** dell'incorporata non residente che **non risultavano più iscritti nell'attivo** patrimoniale in quanto **interamente ammortizzati**, e per quei beni il cui valore contabile nella situazione patrimoniale dell'incorporata era inferiore al *fair value*. Anche rispetto a questo tema, l'Amministrazione osserva che **rileva sempre il valore normale** dei beni dell'incorporata, e quindi anche nella circostanza in cui quest'ultimo fosse **inferiore al valore di bilancio**.

Infine, il riconoscimento fiscale di tali costi dovrà comunque **rispettare i principi generali dell'ordinamento** in materia di reddito d'impresa, per cui anche **l'inerenza e l'effettività del sostenimento** di tali oneri dovranno essere adeguatamente supportati dalla società incorporante residente.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**FISCALITÀ INTERNAZIONALE:
CASI OPERATIVI E NOVITÀ**

Bologna Milano

IVA

Manca ancora l'autorizzazione per l'ipotesi di reverse nei consorzi

di Luca Caramaschi

Come è noto la legge di Stabilità 2016 ha aggiunto la nuova lettera *a-quater*) al sesto comma dell'articolo 17 del D.P.R. 633/1972 al fine assoggettare al regime del **reverse charge** anche le prestazioni effettuate dalle consorziate nei confronti di consorzi che, essendo fornitori della pubblica Amministrazione, applicano l'Iva in regime di **split payment**.

L'intervento normativo, come anche ribadito in sede parlamentare, persegue l'obiettivo di alleviare gli effetti finanziari prodotti in capo ai fornitori della **pubblica Amministrazione** a seguito della introduzione del meccanismo noto come *"split payment"* nell'articolo 17-ter del decreto Iva.

Relativamente a tale disposizione, tuttavia, occorre evidenziare che affinché la stessa possa esplicare efficacia, è necessario che il **Consiglio dell'Unione europea** autorizzi la misura speciale di deroga di cui all'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE, nel quale si afferma che *"il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente Direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali"*.

Come precisato infatti dall'Agenzia nella **circolare n. 20/E/2016**, la previsione in commento necessita di una **preventiva autorizzazione** da parte degli organismi europei, non rientrando fra le operazioni per le quali gli Stati membri possono stabilire, **senza alcun limite temporale**, che il soggetto tenuto al versamento dell'Iva sia il cessionario o il committente in luogo del cedente o prestatore (si veda articolo 199 della Direttiva 2006/112/CE), né fra quelle – **a carattere temporaneo** – per le quali gli Stati membri possono prevedere l'applicazione del meccanismo del *reverse charge* fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni (si veda l'articolo 199-bis della direttiva 2006/112/CE).

In attesa, pertanto, della richiamata autorizzazione, vediamo quali caratteristiche presenta la nuova fattispecie soggetta al regime dell'**inversione contabile**.

Una prima indicazione, fornita con la richiamata circolare n. 20/E/2016, riguarda l'**aspetto soggettivo** della disposizione. Viene in particolare precisato che i **consorzi**, a cui si riferisce la norma in esame, sono unicamente quelli indicati dall'articolo 34, comma 1, del D.Lgs. 163/2006, ossia:

- i consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro;
- i consorzi stabili, costituiti anche in forma di società consortili ai sensi dell'articolo

2615-ter del codice civile, tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro;

- i consorzi ordinari di concorrenti di cui all'articolo 2602 del codice civile.

Secondo l'Agenzia debbono, pertanto, ritenersi **esclusi** dall'ambito applicativo della disposizione in argomento:

- i raggruppamenti temporanei di imprese di cui all'articolo 37 del D.Lgs. 163/2006;
- le imprese aderenti al contratto di rete di cui all'articolo 3, comma 4-ter, del D.L. 5/2009, convertito con modificazioni dalla L. 33/2009.

Con riferimento ai **presupposti applicativi** della disciplina del *reverse charge* è necessario che il consorzio che riceve la fattura dal consorziato abbia come committente un soggetto appartenente alla pubblica Amministrazione che in relazione alla prestazione ricevuta sia tenuto ad applicare il regime della **scissione dei pagamenti** (noto come "*split payment*").

Il meccanismo dello *split payment*

La legge di Stabilità 2015 (articolo 1 comma 629, lettera b) L. 190/2014) ha introdotto una nuova modalità di versamento dell'Iva, operante esclusivamente con riferimento a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti della pubblica Amministrazione, definita "**scissione dei pagamenti**", oramai nota con il termine anglosassone di "*split payment*", e disciplinata dall'articolo 17-ter aggiunto al D.P.R. 633/1972. Sul tema sono già intervenuti **chiarimenti** ufficiali con le **circolari n. 1/E/2015 e n. 15/E/2015**.

In applicazione di detto regime, a fronte dell'operazione effettuata nei confronti della pubblica Amministrazione, il cedente/prestatore deve emettere fattura con addebito dell'imposta, provvedere alla registrazione della stessa, senza tuttavia computare l'imposta a debito nelle **liquidazione periodica Iva**, posto che l'obbligo di versamento dell'imposta, infatti, è posto a carico dell'Amministrazione committente/cessionaria. Questo ultimo soggetto deve quindi operare una scissione sulle somme complessivamente dovute al proprio fornitore e accreditare a quest'ultimo il solo importo del corrispettivo pattuito (al netto dell'Iva indicata in fattura), versando direttamente all'Erario il relativo tributo.

Le modalità di liquidazione dell'imposta, derivanti dall'applicazione del regime di *split payment*, determinano sui fornitori della pubblica Amministrazione, soprattutto ove organizzati in forma consortile, importanti effetti finanziari che solo in parte potevano dirsi attenuati dalle misure sino ad oggi introdotte, quali la possibilità di chiedere il **rimborso** dell'eccedenza Iva detraibile con periodicità annuale o trimestrale (articolo 30 comma 3 del D.P.R. 633/1972) e l'effettuazione di detto rimborso in via **prioritaria** (D.M. 23 gennaio 2015).

Per comprendere appieno le dimensioni di tale fenomeno che interessa il mondo consortile,

appare utile richiamare alcune brevi considerazioni in ordine alle **modalità di fatturazione** delle prestazioni rese da consorzi.

Il consorzio con attività esterna è infatti un soggetto passivo Ires (ex articolo 73, comma 2, del Tuir) e Iva (articolo 4, comma 2, del D.P.R. 633/1972) che può agire come **mandatario con o senza rappresentanza** dei suoi consorziati nei confronti dei terzi.

In ordine alle modalità di fatturazione in presenza di prestazioni rese da **imprese consorziate** a pubbliche Amministrazioni, la **risoluzione 4 agosto 1987, n. 460437** ha individuato, facendo ricorso proprio alla figura del mandato con o senza rappresentanza, le ipotesi di seguito descritte:

- **consorzio che esegue direttamente l'opera, agendo in nome e per conto proprio:** il consorzio emette fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo ed emette documenti contabili interni, non soggetti ad Iva, nei confronti delle imprese consorziate per imputare a queste ultime i costi e le spese di competenza, nonché ripartire i corrispettivi riscossi;
- **consorzio che agisce in nome e per conto dei consorziati :** le imprese consorziate emettono direttamente fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria, ciascuno pro-quota e il consorzio sarà soggetto passivo Iva unicamente per i compensi eventualmente lui corrisposti dai consorziati per l'attività di intermediazione;
- **consorzio che per l'esecuzione dell'opera si avvale dei propri consorziati, agendo in nome proprio ma nel loro interesse:** il consorzio emette fattura nei confronti dell'Amministrazione committente/cessionaria a fronte del pagamento del corrispettivo e i consorziati emettono fatture soggette ad Iva nei confronti del consorzio, in relazione alle rispettive prestazioni rese al consorzio.

Dei modelli sopra descritti, quello che più frequentemente viene adottato nella prassi è il terzo. Nella maggior parte dei casi, infatti, i consorzi non svolgono attività operativa in proprio, avendo una **mera funzione di rappresentanza** delle consorziate. È quindi proprio nei confronti di tale forma di organizzazione consortile che l'entrata in vigore del regime di *split payment* ha determinato i più severi effetti finanziari (come osservato, peraltro, nell'**interrogazione parlamentare n. 5/06935 del 19 novembre 2015**).

Tale consorzio, infatti, versando all'Erario l'Iva "a debito" mediante l'applicazione dello *split payment* (cioè per il tramite della pubblica Amministrazione), non può in alcun modo andare ad **abbattere** il corrispettivo credito Iva derivante dalle fatture emesse nei suoi confronti dai propri consorziati; trovandosi così in una costante situazione di **credito Iva**.

Sotto il profilo finanziario, quindi, il medesimo consorzio deve trasferire ai propri consorziati importi superiori a quelli incassati dall'Amministrazione committente/cessionaria (in quanto gravati dell'Iva che sul fronte delle fatture attive non è mai entrata nella disponibilità del consorzio), così **anticipando risorse** che solo in un momento successivo saranno rimborsate

dall'Erario.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

►►►

Bologna Milano Verona



ACCERTAMENTO

La difesa “sostanziale” blocca gli studi di settore

di Maurizio Tozzi

L'argomento **“studio di settore”** continua a tenere banco, sia in sede di accertamento, sia soprattutto in diverse decisioni della Corte di Cassazione. Deve dirsi che quanto al primo aspetto è stato ormai preannunciato l'utilizzo dello strumento nella direzione della **“compliance”** e, aggiungiamo, della **selezione** di coloro che nonostante i ripetuti “inviti” continuano a non adeguare i propri comportamenti, manifestando **anomalie sin troppo marcate** in termini di elevate non congruità e, specialmente, di **incoerenze assolutamente poco credibili** (il caso classico è rappresentato dall'indice di rotazione del magazzino praticamente “fermo” per attività con prodotti a rapida deperibilità).

Circa invece i giudicati della Corte di Cassazione, oltre ai principi guida sanciti alla fine del 2009, non può non rimarcarsi la **centralità che viene attribuita alla prova difensiva del contribuente**, che come è noto può essere prodotta sia in sede di contraddittorio che in seguito direttamente in contenzioso, assumendosi il contribuente, in tale ultimo caso, la responsabilità della propria scelta: infatti, da un lato, l'accertamento risulta legittimo pur se fondato solo sullo studio di settore, posto che nulla è stato obiettato in contraddittorio; dall'altro, sarà l'organo giudicante ad **apprezzare** liberamente la portata probatoria della tesi difensiva.

Ovviamente **le tesi difensive devono essere sostanziali**, come rimarcato di recente dalla **sentenza n. 18447, depositata in data 21 settembre 2016**, in cui l'accertamento da studi di settore è stato ritenuto dai Supremi Giudici non sufficiente posto lo svolgimento, da parte del contribuente, di **un'attività di lavoro dipendente a tempo pieno**, con dunque scarso tempo residuo da poter dedicare all'attività d'impresa.

La posizione appena sottolineata non è affatto nuova, sia in termini positivi che negativi. Sia sufficiente ricordare, come tesi favorevoli al fisco, anzitutto la **sentenza n. 8626 depositata l'11 aprile 2014**, con cui la Suprema Corte ha evidenziato come non siano attendibili in fase difensiva semplici riferimenti **generici e non contestualizzati** (come il richiamo all'esercizio sia di attività all'ingrosso che al dettaglio, la forte concorrenza del settore, la presenza di perdite per il calo fisiologico dei prodotti, eccetera), essendo invece necessari elementi fattuali e concreti. Allo stesso tempo, è necessario che **i dati del contribuente siano veritieri**. Sul punto, appare interessante richiamare la **sentenza n. 16797 del 5 luglio 2013**, laddove nel “validare” il risultato degli studi di settore in sede di accertamento, la Corte di Cassazione ha posto l'accento sulla necessità di avere una **contabilità non facilmente attaccabile**. Nell'ipotesi analizzata i punti di “debolezza” riscontrati nella contabilità del soggetto sottoposto a controllo sono stati “classici”, vale a dire la non veridicità dei finanziamenti dei soci, ritenuti “spropositati” rispetto ai risultati aziendali e alle occorrenze dei medesimi soci, nonché le

rimanenze finali (in sostanza trattasi delle voci contabili che spesso si prestano ad interventi strumentali per “adeguare” i risultati reali ad altri a prima vista “accettabili”).

Le motivazioni difensive, dunque, **devono essere sostanziali** e fondarsi sulla dimostrazione del perché le risultanze dello studio di settore **non possono trovare applicazione nel caso specifico**. Serve pertanto illustrare le modalità con cui l'attività è stata svolta, la sussistenza di condizioni di marginalità, la presenza di malattie che hanno impedito la frequenza assidua del luogo di lavoro, gli impedimenti oggettivi che hanno condizionato i risultati, come appunto il caso dinanzi richiamato dello svolgimento di un lavoro dipendente parallelo ovvero, circostanza purtroppo al momento particolarmente diffusa, la crisi del settore di appartenenza. Ed in tale direzione sono ormai diverse le prese di posizione della giurisprudenza della Suprema Corte, a partire dalla sentenza **n. 27166 del 4 dicembre 2013**, dove è affermato come sia provato l'onere difensivo del contribuente che giustifica il mancato adeguamento agli studi di settore documentando la **grave crisi finanziaria** che ha colpito la sua attività, con tanto di esecuzione forzata delle unità immobiliari in cui la stessa era svolta, a seguito del mancato pagamento delle rate di mutuo.

In definitiva, è lecito affermare che in presenza di elementi concreti la giurisprudenza ha da sempre dimostrato elevata sensibilità. Questa è la direzione migliore per affrontare la tematica degli studi di settore, puntando soprattutto **già in sede di contraddittorio obbligatorio all'inversione** dell'onere probatorio e al relativo “appesantimento”, costringendo l'Amministrazione finanziaria ad un duplice importante sforzo: superare le tesi difensive e dimostrare l'applicazione dello *standard* al caso specifico. Esercizio certamente non semplice da realizzare **se si hanno elementi sostanziali** per dimostrare **l'inapplicabilità dello standard al caso concreto** del contribuente sottoposto a controllo.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO
CON MASSIMILIANO TASINI**

Milano Treviso

REDDITO IMPRESA E IRAP

Da Unico 2017 nessun monitoraggio per i costi black list

di Fabio Garrini

Il **2016** segna una forte evoluzione nei rapporti tra operatori economici nazionali e **soggetti ubicati in paradisi fiscali**; recentemente l'Agenzia è intervenuta sul tema pubblicando la **circolare n. 39/E/2016**. Il presente contributo si dedica a riepilogare la **situazione vigente dal 2016**, rinviando ad un [precedente articolo](#) le considerazioni (ed i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria) relative al periodo d'imposta 2015 oggetto della dichiarazione da poco trasmessa.

Black list 2016

Credo che si possa riassumere la vicenda affermando che dal 2016 non esiste più alcun problema ad operare con un soggetto *black list*, almeno sotto il profilo della **deduzione dei costi** sostenuti in relazione a rapporti commerciali intrattenuti con tali soggetti: i costi relativi a forniture di beni e servizi, indipendentemente dal fatto che la controparte sia impresa o professionista, **dal 2016** divengono **interamente deducibili**. Anzi, per meglio dire, divengono deducibili al pari di un costo che sia sostenuto nei confronti di un operatore nazionale o straniero non *black list*. Da questo punto di vista, diverrà del tutto **equivalente acquistare un bene o un servizio da un fornitore italiano, francese o svizzero**.

È implicito rammentare che questo non significa che la deduzione sia sempre e comunque assicurata, ma piuttosto occorre che siano rispettate le **ordinarie regole** che la disciplina tributaria pone a presidio della formazione del reddito d'impresa, quali **inerenza, competenza, certezza e oggettiva determinabilità**. Ma ciascuno concorderà circa il fatto che questo è del tutto scontato.

Attraverso l'abrogazione dei **commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110 TUIR viene abrogata la disciplina** riguardante le limitazioni dei costi *black list*, rendendo nei fatti operative solo per un esercizio (il 2015) le importanti innovazioni apportate sul tema dal D.Lgs. 147/2015, che pure avevano già sensibilmente attenuato le conseguenze in termini di deducibilità di tali costi. Conseguentemente **non assume rilevanza** l'individuazione degli ordinamenti a fiscalità privilegiata contenuta nel decreto ministeriale approvato il **23 gennaio 2002** e successive modificazioni.

L'Agenzia pone l'accento sul fatto che una disciplina correlata a quella abrogata continua ad applicarsi: per i costi sostenuti nei confronti di un operatore estero, residente in un Paese considerato ***black list*** in base alla previgente normativa ed appartenente al medesimo gruppo societario del soggetto residente in Italia, **continuano a trovare applicazione le regole dettate**

in materia di *transfer pricing*. Gli interventi normativi in commento non hanno, infatti, introdotto modifiche ai commi 7 e 9 dell'articolo 110 del TUIR.

Contestualmente all'eliminazione delle limitazioni alla deduzione dei costi *black list* è anche stato **soppresso** il relativo obbligo di **separata indicazione** all'interno del modello dichiarativo (nel quadro RF questa si manifestava tramite una duplice variazione, in aumento e in diminuzione); da Unico 2017 ci attendiamo che tale richiesta non sia più presente. Conseguentemente, precisa la circolare n. 39/E/2016, deve considerarsi implicitamente **soppressa** anche la **sanzione** relativa all'omessa indicazione in dichiarazione di tali dati, senza che però possa trovare applicazione la disciplina del *favor rei* in relazione ad irregolarità già commesse.

Va comunque rammentato che il comma 147 della L. 208/2015 prevede che *“con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri generali per la raccolta delle informazioni relative agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti residenti fuori del territorio dello Stato, necessarie ad assicurare un adeguato presidio al contrasto dell'evasione internazionale. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità tecniche di applicazione del presente comma ed è disposta la contestuale soppressione di eventuali duplicazioni di adempimenti già esistenti.”*

Attualmente il monitoraggio dei rapporti con soggetti ubicati nei paradisi fiscali è affidato alla **comunicazione introdotta con il D.L. 40/2010**, che obbliga i soggetti passivi IVA a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni effettuate (cessioni di beni e prestazioni di servizi, rese e ricevute) nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a fiscalità privilegiata (a tal fine occorre far riferimento alle liste approvate con i decreti del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001).

Tale comunicazione è oggi resa se le operazioni superano l'importo di € 10.000 per ciascun periodo d'imposta, **attraverso il modello polivalente** e, in applicazione del D.Lgs. 175/2014, ha cadenza annuale (in passato era mensile o trimestrale, a seconda dell'ammontare delle operazioni realizzate); in relazione al periodo d'imposta 2015, la presentazione era stata differita al 20 settembre 2016 (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 45144 del 25 marzo 2016).

Con ogni probabilità (ma qui occorre attendere le future evoluzioni) vi sarà **un'evoluzione** di tale strumento, proprio in applicazione del citato comma 147, al fine di **implementare** anche le informazioni che prima erano raccolte tramite il modello Unico.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

Bologna Milano



IVA

IVA sul “margin” per i ricambi derivanti dalla demolizione di veicoli

di Marco Peirolo

I **pezzi di ricambio** derivanti dalla demolizione dei mezzi di trasporto costituiscono “**beni d’occasione**” che, se acquistati presso privati o soggetti passivi IVA ad essi assimilati, beneficiano del **regime del margine** in sede di rivendita.

Ad affermarlo è l’Avvocato generale presso la Corte di giustizia nelle conclusioni presentate il 22 settembre 2016 in merito alla causa **C-471/15** (*Sjelle Autogenbrug*), aente per oggetto l’interpretazione dell’articolo 311, par. 1, punto 1), della Direttiva n. 2006/112/CE, che definisce i beni d’occasione come “*i beni mobili materiali, suscettibili di reimpiego, nello stato originario o previa riparazione, diversi dagli oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione e non costituiti da metalli preziosi o pietre preziose come definiti dagli Stati membri*”.

Il dubbio è stato sollevato perché:

- da un lato, l’inciso “nello stato originario”, utilizzato nella disposizione in esame, implica che, per poter essere considerato “bene d’occasione”, un bene **deve conservare la propria identità**, ciò che non accadrebbe nel caso dei pezzi di ricambio, in quanto il rivenditore acquista un veicolo intero;
- dall’altro, anche se i predetti pezzi di ricambio fossero qualificabili come “beni d’occasione” non sarebbe possibile applicare il regime del margine, dato che il prezzo di acquisto di tali pezzi di ricambio **non può essere determinato con esattezza**.

Nell’analisi compiuta dall’Avvocato generale viene, innanzi tutto, osservato che il bene, per qualificarsi come d’occasione, deve **conservare le caratteristiche possedute originariamente**, siccome il citato articolo 311, par. 1, punto 1), della Direttiva dispone espressamente che il reimpiego del bene può avere luogo senza che sia necessario effettuare alcuna riparazione.

I pezzi di ricambio e i componenti dei mezzi di trasporto fuori uso, nei limiti in cui **conservano le caratteristiche iniziali**, saranno reimpiegati per gli stessi fini per cui erano stati originariamente concepiti, per cui soddisfano i requisiti richiesti per essere qualificati come “beni d’occasione”.

In merito alla possibilità di applicare il regime del margine in sede di rivendita, occorre ricordare che l’articolo 315 della Direttiva stabilisce che “*la base imponibile delle cessioni di beni di cui all’articolo 314* [vale a dire di beni d’occasione, di oggetti d’arte, da collezione o

d'antiquariato] è costituita dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell'importo dell'IVA relativa al margine stesso". La norma prosegue precisando che "il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla **differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto**".

Ad avviso dei Governi danese e greco, la complessità dell'operazione effettuata al momento della demolizione (non solo prelievo, ma anche disinquinamento, trattamento dei rifiuti, ecc.) rende impossibile determinare il prezzo di acquisto delle parti di ricambio. Il Governo danese ritiene, in particolare, che, in tale contesto, consentire l'applicazione del regime speciale comporterebbe un rischio di **abuso** o di **elusione** considerato che il rivenditore avrebbe la possibilità di concordare i prezzi di acquisto in maniera tale da ottenere un margine il più basso possibile e, quindi, di ottenere un vantaggio in termini di IVA.

Tale tesi non è condivisa dall'Avvocato generale, secondo il quale l'applicazione del regime speciale è inevitabile una volta che il bene sia qualificato come d'occasione, tant'è che l'articolo 313, par. 1, della Direttiva dispone che "*gli Stati membri applicano alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, effettuate da soggetti passivo-rivenditori un regime speciale d'imposizione del margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore (...)*".

In pratica, l'utilizzo dell'indicativo presente non lascia alcun margine di discrezionalità allo Stato membro interessato riguardo all'applicazione del regime del margine e, del resto, quest'ultimo è **conforme all'obiettivo di garantire la neutralità dell'imposta**, evitando, sia la doppia imposizione dello stesso bene, sia la distorsione della concorrenza tra gli operatori economici nel settore dei beni d'occasione.

Sotto il primo profilo, l'obiettivo di evitare i **fenomeni di doppia imposizione** risulterebbe compromesso se i beni d'occasione come i pezzi di ricambio non potessero beneficiare del regime speciale. I suddetti pezzi di ricambio, infatti, sebbene facenti inizialmente parte di un unico bene, sono stati assoggettati ad imposta al momento in cui il mezzo di trasporto è stato acquistato dal soggetto privato, senza che né quest'ultimo, né il rivenditore l'abbiano potuto portarla in detrazione.

Sotto il secondo profilo, tenuto conto che sui beni/servizi dello stesso tipo dovrebbe gravare lo stesso carico fiscale a prescindere dalla lunghezza del circuito produttivo e distributivo, pare evidente che negando l'applicazione del regime del margine alla rivendita di pezzi di ricambio si determinerebbe una **distorsione della concorrenza** sul mercato dei beni in esame a danno degli operatori che vendono i pezzi di ricambio derivanti dalla demolizione dei mezzi di trasporto. Tali imprese, infatti, finirebbero per praticare prezzi di vendita più elevati di quelli applicati dai concorrenti che beneficiano del regime speciale, con una conseguente perdita di **competitività**, salvo rinunciare ad una parte del proprio fatturato.

Da ultimo, è utile confrontare le conclusioni raggiunte dall'Avvocato generale con la disciplina nazionale del regime in questione.

Fermo restando che anche nella normativa interna è previsto che il regime del margine si applica al commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpegno nello stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d'arte, degli oggetti d'antiquariato e da collezione, acquistati presso privati o soggetti ad essi assimilati, è dato però osservare che i pezzi di ricambio o componenti derivanti dalla demolizione di mezzi di trasporto o di apparecchiature elettromeccaniche **sono considerati come "beni usati"**, con applicazione del **metodo forfetario** di determinazione del margine, *ex articolo 36, comma 5, lett. b-ter*, del D.L. n. 41/1995 (salvo opzione per il metodo analitico).

Ciò che, invece, non costituisce pezzo di ricambio o componente rientrante nella definizione di "bene usato", se rivenduto, va assoggettato al **regime previsto per i rottami**, ai sensi dell'articolo 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972, quale meccanismo alternativo a quello del margine.

Nell'attesa della pronuncia della Corte di giustizia, le indicazioni dell'Avvocato generale confermano, pertanto, la **legittimità della disciplina italiana in materia**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

BUSINESS ENGLISH

To fill a form: come tradurre compilare un 'modulo' in inglese?

di Stefano Maffei

In Italia, e non solo, la vita professionale di commercialisti e avvocati è costellata di **moduli** – più o meno utili – che devono essere raccolti, compilati e depositati presso uffici pubblici, tribunali, segreterie, agenzie pubbliche e private. Suggerisco quindi di familiarizzare da subito con il termine *form* (modulo, appunto), a cui è dedicato questo numero della rubrica. A seconda del contenuto si parla di *tax form*, *visa form* (per i visti di immigrazione), *application form* (**modulo di iscrizione**).

Un primo passo importante è quello di evitare sempre e comunque il falso amico *module*, utile soltanto a descrivere una porzione di un corso di insegnamento (ad es: *a module represents a fraction of a student's workload for a given subject* – dove *subject* traduce materia)

Raccogliere un modulo si traduce con *to collect a form*. Nel caso di un viaggio all'estero, ci sentiremo dire che *Visa forms may be collected at the airport upon arrival* (al momento dell'arrivo a destinazione). **Compilare un modulo** si traduce con *to fill up a form*. Su alcuni prestampati vi capiterà di leggere: *This form should be filled up in capital letters* (in lettere maiuscole). Spesso gli utenti non prestano la dovuta attenzione alle istruzioni per la compilazione dei moduli: ecco perchè può essere utile precisare a caratteri cubitali: *Please go through the general instructions before filling up this form*. **Depositare un modulo** si traduce con *to submit a form*. Nel caso di pubbliche amministrazioni moderne ed efficienti *forms may be submitted in electronic format*. Attenzione alle **scadenze**: *the deadline for the submission of this form is May 30th, 2017*.

Se volete chiedere con cortesia ad un cliente di compilare un modulo e **restituirvelo firmato al più presto possibile** vi suggerisco di utilizzare la formula seguente *Please fill this form, sign it and return it to me at your earliest convenience*.

Siete ancora in tempo per iscrivervi ai nuovi corsi di inglese commerciale e legale di Euroconference e EFLIT che si terrà in autunno a Bologna. Per maggiori informazioni visitate il sito www.eflit.it

Special Event

ENGLISH FOR BUSINESS, TAX & ACCOUNTING ►►

Bologna

Milano