

## Edizione di martedì 25 ottobre 2016

### IVA

#### [I passaggi interni di beni tra attività separate: sempre imponibili IVA?](#)

di Marco Peirolo

### ENTI NON COMMERCIALI

#### [Chiarimenti con dubbi nei casi di omessa presentazione del modello EAS](#)

di Luca Caramaschi

### CONTROLLO

#### [L'insediamento del collegio sindacale – parte I°](#)

di Luca Dal Prato

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

#### [La compensazione dei crediti Iva nella fusione](#)

di Fabio Pauselli

### IVA

#### [La disciplina Iva delle operazioni permutative](#)

di Luca Mambrin

### PROFESSIONI

#### [OK è sempre OK?](#)

di Laura Maestri

## IVA

---

# **I passaggi interni di beni tra attività separate: sempre imponibili IVA?**

di Marco Peirolo

Per i **passaggi interni** di beni tra **attività separate**, l'[\*\*articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972\*\*](#) stabilisce che “*si applicano le disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti, con riferimento al loro valore normale, e le annotazioni di cui agli articoli 23 e 24 devono essere eseguite nello stesso mese*”.

A parte la questione, di non poco conto, se il passaggio interno si verifichi già al momento della separazione, si pone il dubbio se, da un lato, la fatturazione dei beni trasferiti da un’attività all’altra debba essere effettuata **sempre in regime di imponibilità** e, dall’altro, se il **parametro del “valore normale”** sia ancora attuale dopo le modifiche operate dalla [\*\*L. n. 88/2009\*\*](#) (Comunitaria 2008).

L’incertezza si manifesta in vari settori, come quelli finanziario ed immobiliare.

In merito al primo aspetto dubbio, se il trasferimento all’attività esente ha per oggetto beni che, **“per natura”**, rientrano nell’esenzione, è di fondamentale importanza stabilire se la fatturazione debba essere comunque operata con addebito dell’IVA o in base al regime proprio del bene, vale a dire l’esenzione.

A livello amministrativo, la [\*\*R.M. n. 450565 del 1990\*\*](#) ha precisato che “*i passaggi interni di beni fra attività separate devono essere regolarmente fatturati con riferimento al valore normale dei beni trasferiti, anche se hanno per oggetto operazioni esenti (come avviene per le cessioni di titoli)*”.

Tale indicazione potrebbe intendersi nel senso che il passaggio interno è sempre imponibile e, sulla stessa scorta, una parte della dottrina ha sostenuto che l’esenzione **non è applicabile in quanto prevista per le sole cessioni a terzi**.

Ad una diversa conclusione deve, invece, giungersi considerando che la previsione dell'[\*\*articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972\*\*](#), riferita al passaggio interno di beni, trova corrispondenza, sul piano unionale, nell'[\*\*articolo 18, lett. b\), della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#), che dà diritto agli Stati membri dell’Unione europea di **assimilare ad una cessione di beni a titolo oneroso** “*la destinazione di un bene da parte di un soggetto passivo ad un settore di attività non assoggettato ad imposta, quando detto bene ha dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell’IVA al momento dell’acquisto o della sua destinazione (...)*”.

Tale assimilazione implica, pertanto, che al bene oggetto di trasferimento interno debba essere applicato il **medesimo regime impositivo che si applicherebbe in caso di cessione a terzi**, sicché ben può verificarsi l'ipotesi della fatturazione esente da IVA ed in questo senso depongono le indicazioni (anche) recentemente fornite dall'Agenzia delle Entrate in tema di **assegnazione/estromissione** agevolata dei beni.

Ma non solo.

Non bisogna, infatti, dimenticare che le fattispecie qualificate dalla normativa unionale come **autoconsumo** “per destinazione”, nel cui ambito rientrano i passaggi interni di beni, perseguono un obiettivo ben preciso: in conformità con il principio sancito dall'[\*\*articolo 1, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#), si vuole evitare che il bene giunga al consumo finale completamente detassato, sia “a monte”, per effetto dell'esercizio della detrazione, sia “a valle”, in assenza di una cessione a titolo oneroso.

L'esigenza di impedire che il bene giunga al consumo privo di imposizione giustifica, dunque, la tassazione.

E, per le operazioni in esame, la modalità di applicazione dell'imposta non è quella “ordinaria”, prevista per le cessioni “in senso stretto”, benché ad esse assimilate, ma è attuata sotto forma di **recupero dell'imposta detratta in sede di acquisto**. In pratica, così come indicato nell'[\*\*articolo 74 della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#), la base imponibile è determinata in funzione non già del prezzo di vendita, ma del **prezzo di acquisto** (per i beni acquistati da terzi) o **di costo** (per i beni prodotti dall'impresa).

Risulta, pertanto, evidente che le disposizioni che disciplinano le operazioni senza corrispettivo, nella cui sfera sono riconducibili i passaggi interni tra attività separate, sono **preordinate a garantire la neutralità dell'IVA**, evitando che il bene che ha dato diritto alla detrazione “a monte” fuoriesca dal circuito economico senza scontare l'imposta.

In linea allora con la **funzione “correttiva”** attribuita alle previsioni che equiparano i passaggi interni di beni alle cessioni a titolo oneroso, l'[\*\*articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 non può giustificare l'imponibilità se, “a monte”, non è stata operata la detrazione\*\*](#), come si verifica per esempio nei casi in cui l'immobile oggetto di trasferimento tra attività separate sia stato acquistato presso un privato consumatore o un operatore economico ad esso assimilato nell'ambito della specifica operazione posta in essere, avendo applicato il regime di esenzione alla cessione.

Infine, passando al secondo dubbio precedentemente evidenziato, occorre rilevare che, essendo la citata disposizione figlia dell'[\*\*articolo 18, lett. b\), della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#), anche il **riferimento al “valore normale”** contenuto nella norma nazionale deve essere opportunamente inteso. Nella specie, non già come prezzo di vendita, ma come prezzo di acquisto o di costo, in linea peraltro con le indicazioni fornite dalla Corte di giustizia, che considerano applicabile il parametro del valore normale **limitatamente ai casi di**

**sottofatturazione e di sovrafatturazione aventi ad oggetto determinate operazioni tra soggetti collegati**, vale a dire quelle dell'[\*\*articolo 80 della Direttiva n. 2006/112/CE\*\*](#) (causa C-19/12, Efir; causa C-621/10, Balkan and Sea Properties; causa C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio).

In base a questa impostazione, **si evita di dover riversare all'Erario un'imposta maggiore** perché commisurata non solo al valore del bene che tenga conto della sua evoluzione in termini di apprezzamento o di deprezzamento, ma anche al valore aggiunto dell'impresa, in contrasto con la funzione correttiva che deve essere riconosciuta all'[\*\*articolo 36, comma 5, del decreto IVA.\*\*](#)

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



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Chiarimenti con dubbi nei casi di omessa presentazione del modello EAS***

di Luca Caramaschi

Lo scorso 29 settembre, con la risposta fornita in occasione di una [interrogazione parlamentare, la n. 5-09617](#), l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito all'adempimento telematico che gli **enti non commerciali** devono osservare entro 60 giorni dalla data di costituzione, qualora intendano mantenere le agevolazioni previste per tale comparto tanto ai fini redditi quanto ai fini Iva. Si tratta del **modello EAS**, ovvero dell'obbligo istituito dall'[articolo 30 del D.L. 185/2008](#). Dal punto di vista soggettivo è bene ricordare che l'obbligo di trasmissione del modello EAS, al netto delle specifiche esclusioni previste dalla norma, interessa anche le **società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali senza fine di lucro (le cosiddette SSD), le quali, pur trattandosi di società di capitali contemplate alla [lettera a\) dell'articolo 73, comma 1, del Tuir](#), possono beneficiare anch'esse, ai sensi dell'[articolo 90 della L. 289/2002](#), delle **agevolazioni** tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche comprese quelle recate dall'[articolo 148, commi 3 e seguenti, del Tuir](#).

Il chiarimento di maggior rilievo fornito dall'Agenzia riguarda i **termini** di presentazione del modello e in particolare, le conseguenze che derivano dalla **mancata** trasmissione entro i termini ordinariamente previsti. Con l'interrogazione parlamentare in commento, infatti, l'Agenzia delle entrate precisa che *"il termine fissato per la presentazione del modello EAS non ha carattere perentorio"*.

Tale affermazione appare decisamente rilevante posto che il tema della fruibilità delle agevolazioni contemplate dagli [articoli 148 del Tuir](#) e [4 del decreto Iva](#), in assenza di trasmissione del modello, è questione che ha interessato non poche verifiche eseguite nel corso degli ultimi anni. La principale **contestazione** consisteva infatti nella impossibilità, per l'ente che non aveva trasmesso il **modello EAS** entro i 60 giorni dalla data di costituzione, di fruire delle richiamate agevolazioni, come sostenuto da taluni **verificatori**. Tale conclusione, pur apparendo decisamente **sproporzionata** ed iniqua rispetto agli obiettivi perseguiti dalla norma, trovava tuttavia una sua **apparente** giustificazione in una previsione normativa formulata in modo tale da non lasciare spazio a differenti **interpretazioni**. Va quindi apprezzata, anche se decisamente tardiva, la risposta fornita dall'Agenzia che, opportunamente, rileva come la presentazione del **modello EAS** oltre i termini sopra precisati, non preclude definitivamente all'ente di tipo associativo di avvalersi del regime agevolato, bensì **impedisce** l'applicazione del regime di favore alle sole attività realizzate in data precedente la data di presentazione del modello stesso.

Per evitare l'insorgere di future **contestazioni** in sede di verifica, così come per mettere fine alle contestazioni in corso, appare quindi opportuno che il chiarimento fornito dall'Agenzia in sede parlamentare venga presto **ufficializzato** in uno specifico documento di prassi, al fine di dare le opportune indicazioni agli Uffici in merito alle loro attività di verifica.

Risolta la questione relativa alla natura del **termine** di presentazione del modello, un altro passaggio contenuto nella risposta fornita in occasione della recente interrogazione parlamentare merita di essere evidenziato. Quello nel quale l'Agenzia chiarisce che l'onere (non è, infatti, un obbligo) di trasmissione del **modello EAS** è previsto anche per quegli enti associativi (e per le società sportive dilettantistiche) che “*si limitano a riscuotere quote o contributi associativi disciplinati dal [comma 1 dell'articolo 148 del Tuir](#)*”. Sul punto va spesa qualche considerazione.

Con la [circolare 12/E/2009 l'Agenzia delle Entrate](#) ha precisato che, al fine di avvalersi delle disposizioni di cui ai menzionati [articoli 148 del Tuir](#) e [4 del decreto Iva](#), e quindi **escludere** da imposizione i contributi, le quote e i corrispettivi, gli enti non commerciali devono possedere “*i requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria*”.

Per interpretare correttamente tale affermazione e quindi valutare le conseguenze che derivano dalla omessa trasmissione del **modello EAS** appare necessario, a parere di chi scrive, operare una **distinzione** tra le diverse disposizioni contenute nell'[articolo 148 del Tuir](#) (e nel correlato [articolo 4 del decreto Iva](#)).

Da un lato vi è la previsione contenuta nel [comma 1 dell'articolo 148 del Tuir](#) che dispone l'**irrilevanza** fiscale delle quote o **contributi associativi** da parte degli associati dell'ente (disposizione questa che risulta assente nel richiamo operato alle società di capitali sportive dilettantistiche, proprio in ragione della specifica natura di tali soggetti). Dall'altro vi sono le “agevolazioni” previste dal successivo [comma 3](#) del citato articolo, che prevedono la **decommercializzazione** dei proventi specifici corrisposti dagli associati di talune tipologie di associazioni in relazione ad attività svolte in diretta attuazione degli **scopi istituzionali**.

Mentre nel primo caso i requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria, al fine di consentire l'irrilevanza fiscale per l'ente delle quote associative, attengono unicamente alla **qualificazione** dell'ente associativo come “**ente non commerciale**” e null'altro, nel secondo caso (non commercialità dei corrispettivi specifici) trattasi di un vero e proprio **regime di favore** che per essere beneficiato richiede il verificarsi di condizioni ben precise, quali la forma dello statuto nonché la presenza in esso di ben definite clausole. Avendo ben presente tale **distinzione**, diventa ancor più chiara la portata del **chiarimento** fornito dall'Agenzia delle entrate che mai in precedenza, su tale punto, aveva svolto considerazioni così esplicite.

In termini concreti ciò dovrebbe significare che un ente di tipo associativo che non trasmette il **modello EAS** nei termini (considerando anche la possibile fruizione dell'istituto della **remissione in bonis** per regolarizzare il tardivo adempimento) **perde** irrimediabilmente la qualifica di “ente non commerciale”, non ritendo possibile concludere che l'ente possa

considerare commerciali le entrate derivanti dalle quote associative senza perdere tale qualifica.

La soluzione consistente nella **riqualificazione** dell'ente non commerciale in ente commerciale, peraltro, non è in sintonia con il precedente chiarimento riguardante la perentorietà del termine fissato per l'invio del modello, atteso che la mancata trasmissione nei **termini** "innesca" a parere di chi scrive una via di non ritorno, non essendo pensabile che l'ente **riassuma** la qualifica di "ente non commerciale" a partire dal momento in cui ritrasmette il **modello EAS**.

Se tuttavia sono queste le **conclusioni** a cui perviene l'Agenzia, non si può non rilevare come tali situazioni comportino una evidente **sperequazione** rispetto, ad esempio, alle società di capitali sportive dilettantistiche che come detto non risultano interessate da tale previsione; così come il risultato della riqualificazione della natura dell'ente quale conseguenza dell'omessa trasmissione del **modello EAS**, pare esondare dagli **obiettivi** perseguiti dalla norma istitutiva, posto che a seguito delle modifiche apportate all'[\*\*articolo 30 del D.L. 185/2008\*\*](#) in sede di conversione ([\*\*L. 2/2009\*\*](#)), non è mai entrata in vigore la versione che disponeva l'**automatica** "esclusione dai benefici fiscali" nei casi di mancanza dei presupposti previsti dalla normativa vigente.

È quindi **auspicabile** che l'Agenzia delle entrate, magari in sede di **recepimento** delle considerazioni esposte nella risposta alla citata interrogazione parlamentare, intervenga per precisare quali siano le reali e concrete conseguenze che si verificano in caso di mancata trasmissione del **modello EAS**. Certamente, ricondurre le conseguenze della omissione alla sola **invalidazione** del regime di favore previsto dal [\*\*comma 3 dell'articolo 148 del Tuir\*\*](#), senza quindi toccare il tema della riqualificazione dell'ente, potrebbe essere una soluzione.

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

ONEDAY MASTER

**GLI ASPETTI FISCALI DEGLI ENTI ASSOCIAТИVITI ➤**

Bologna    Milano    Verona

## CONTROLLO

---

### **L'insediamento del collegio sindacale – parte I°**

di Luca Dal Prato

L'obiettivo del presente articolo, unitamente ai successivi interventi, è quello di trasmettere una visione pratica dell'attività di **sindaco** di volta in volta riconducibile alle **55 bozze** di **verbali** emanati dal CNDCEC nel gennaio 2016; i riferimenti ai singoli verbali (V."nr") verranno riportati all'interno delle singole trattazioni.

Si ricorda infatti che il documento **"Verbali e procedure del collegio sindacale"** (di seguito il Documento) è composto di 214 pagine suddivise in 7 sezioni relative a **insediamento** del collegio sindacale, attività di vigilanza, riscontro di gravi irregolarità, operazioni sul capitale sociale, operazioni straordinarie e liquidazione, società quotate e crisi d'impresa. In questa fase ci concentreremo sulla prima sezione, ovvero quella relativa all'insediamento del collegio sindacale.

In particolare, l'avvio dell'attività di sindaco, sia esso unico che effettivo in forma collegiale, richiede uno sforzo preliminare legato alla **predisposizione** dei seguenti documenti attestanti la propria **situazione professionale** e in parte condivisibili con la società.

1. **Dichiarazione di trasparenza** (V.1): questo documento, consegnabile in sede di assemblea di nomina, contiene gli incarichi di amministratore e di controllo di società.
2. **Dichiarazione di accettazione della nomina di sindaco** (V.1): questo documento, anch'esso consegnabile in sede di nomina, attesta il possesso dei requisiti di professionalità e onorabilità previsti dalla legge, nonché il possesso di un'adeguata polizza professionale e l'assenza di cause di ineleggibilità, decadenza o di incompatibilità che compromettono l'indipendenza dell'incarico ai sensi degli [articoli 2399 e 2449 cod. civ.](#), del [Lgs. 127/1991](#) e [D.Lgs. 39/2010](#) nonché della Norma n. 1.3.
3. **Auto-valutazione del cumulo di incarichi** (V.1): questo controllo è finalizzato ad accertare la capacità di svolgere adeguatamente gli incarichi sindacali assunti in considerazione delle capacità tecnico-professionali, del tempo e delle risorse richieste.
4. **Valutazione delle cause di ineleggibilità e di indipendenza** (V.1): questa auto-analisi, supportata da una tabella con alcune domande, pone l'attenzione sui legami vigenti con la società o società da questa controllate, che la controllano o che sono sottoposte a comune controllo. In questa analisi si tiene conto anche degli eventuali rapporti di lavoro, consulenze continuative o prestazioni d'opera retribuite ovvero di altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.
5. **Calcolo del rischio di dipendenza finanziaria** (V.1): al fine di valutare il rischio di dipendenza finanziaria, il documento suggerisce l'utilizzo della tabella di valutazione del rischio di dipendenza finanziaria proposta nella Norma n. 1.4. delle "Norme di

*comportamento del collegio sindacale – Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate” emanate dal CNDCEC e vigenti dal 30 settembre 2015.*

- 6. Verbale di insediamento del collegio sindacale (V.1):** completata la fase preliminare accertato di non essere in condizioni che possano pregiudicare l'operato, è possibile avviare l'attività propria di inquadramento della società vigilata. Il primo verbale potrebbe essere composto da informazioni circa l'assetto organizzativo e amministrativo contabile, dando atto di aver ricevuto documenti quali atto costitutivo e statuto vigente, elenco dei libri e registri con relativa bollatura, visura storica, autorizzazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività, organigramma, elenco società controllate e collegate; copia dei verbali delle assemblee o del consiglio di amministrazione portanti delibere rilevanti, eventuali regolamenti di emissione di prestiti obbligazionari ed altri titoli di debito; contratti di mutuo in presenza di *covenant*, contratti di copertura (derivati), contratti *intercompany* o di gruppo ed eventuali contestazioni di violazioni di legge o comunicazioni da parte di autorità di vigilanza.
  - 7. Verbale di pianificazione dell'attività di vigilanza del collegio sindacale (V.2):** questo documento potrebbe limitarsi a stabilire un calendario di massima, con l'identificazione degli argomenti da trattare e delle persone invitate a partecipare di volta in volta. Tuttavia la presenza di un minuzioso elenco di attività da svolgere in capo al collegio sindacale, contenuto a partire da pagina 31 del Documento, potrebbe essere un ottimo ausilio per calendarizzare le verifiche sindacali con maggiore efficacia.
  - 8. Richiesta di informazioni al precedente collegio sindacale (V.3):** questo controllo, che pare opportuno inserire nel verbale di insediamento, può essere svolto dal Presidente del Collegio anche attraverso la semplice lettera di richiesta di informazioni al precedente collegio sindacale contenuta a pagina 41 del Documento.

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

Master di specializzazione

# REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Milano Padova

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***La compensazione dei crediti Iva nella fusione***

di Fabio Pauselli

Come noto per mezzo della fusione si viene ad attuare una **successione universale** in capo alla società aente causa; l'incorporante (o la società risultante), infatti, viene a subentrate nei diritti e nei doveri fiscali (e civilistici) della società incorporata. Questo effetto si viene a produrre sia nel caso della fusione vera e propria o **fusione per unione**, con la quale due o più imprese si fondono e si estinguono costituendo una nuova società quale "risultante" del processo di fusione, sia nel caso della **fusione per incorporazione**, con la quale una delle società partecipanti rimane in vita e incorpora le altre che si estinguono.

A dispetto della scissione, le operazioni di fusione prevedono **sempre l'estinzione del soggetto dante causa**, evidenziando alcune criticità nella gestione delle posizioni creditorie Iva nell'ambito di quelle operazioni che avvengono nel corso del periodo d'imposta. C'è da dire che il [\*\*D.P.R. 633/1972\*\*](#) non contiene una disposizione analoga a quella contemplata nell'[\*\*articolo 172 del Tuir\*\*](#), che consente, ai fini delle imposte dirette, la retrodatazione degli effetti della fusione a una data non anteriore a quella in cui è stato chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o da quella (se più prossima) in cui è stato chiuso l'ultimo esercizio della incorporante. La **data di effetto della fusione ai fini Iva** non può che essere quella di cui all'[\*\*articolo 2504-bis, secondo comma, cod. civ.\*\*](#), cioè la **data dell'ultima iscrizione nel Registro delle imprese dell'atto di fusione**.

In questi casi l'incorporante dovrà presentare una **dichiarazione Iva** con un frontespizio recante i propri dati e un modulo con i dati **delle proprie operazioni svolte nel corso del periodo d'imposta** oggetto di fusione, ivi incluse le operazioni effettuate dall'incorporata successivamente all'ultima liquidazione Iva fino alla data di efficacia dell'operazione, **più tutti i quadri riepilogativi dei dati complessivi** dell'importo annuale dell'imposta da versare o da compensare, con riferimento a tutti soggetti partecipanti all'operazione. Inoltre, dovrà presentare un secondo modulo recante le operazioni dell'incorporata effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data di efficacia della fusione. Così facendo, eventuali **posizioni creditorie pregresse e/o di periodo** facenti capo al soggetto estinto (incorporata), confluendo all'interno della dichiarazione dell'incorporante, si **verrebbero a rigenerare** per un facile e rapido riutilizzo da parte di quest'ultima. Ma cosa succede se si volessero **utilizzare dei crediti Iva maturati dall'incorporata**, nel frattempo **estintasi per effetto della fusione, da parte dell'incorporante**, senza dover attendere la dichiarazione Iva annuale? È un problema ricorrente in tutte quelle operazioni di fusione che si svolgono agli inizi o a metà del periodo d'imposta.

A seguito di un'operazione straordinaria, infatti, può accadere che il **credito maturato in capo**

**ad un soggetto entri nella disponibilità di un altro soggetto**, che può utilizzarlo in compensazione anche prima di presentare la dichiarazione in cui detto credito è recepito e “rigenerato” come credito proprio. In questo lasso di tempo, quindi, il soggetto beneficiario dell’operazione straordinaria **può trovarsi a spendere un credito Iva che non risulta dalla propria dichiarazione**, bensì da quella di un altro soggetto.

Si pensi al caso in cui la società Alfa incorpora la società Beta nel mese di marzo 2016, data di efficacia della fusione. Si supponga, altresì, che Alfa abbia chiuso la dichiarazione Iva per il 2015 con un debito mentre Beta con un credito pari a Euro 10.000. In questi casi è evidente che sarebbe del tutto iniquo per l’incorporante Alfa dover attendere la presentazione della dichiarazione Iva per il 2016 al fine di poter utilizzare in compensazione il credito Iva dell’incorporata e, di certo, non potrebbe pagare propri debiti fiscali utilizzando una delega di pagamento F24 con gli estremi dell’incorporata (nel frattempo estintasi).

Si potrebbe pensare di presentare una delega con gli estremi di Alfa e riportare nella sezione Erario il credito Iva 2015 di Beta, sapendo che, poi, con la presentazione della dichiarazione IVA, verrebbe fatta “chiarezza” circa i vari crediti spettanti all’incorporante e agli utilizzi effettuati nel corso del periodo d’imposta. Anche questa strada, tuttavia, risulterà del tutto impraticabile, poiché il **D.L. 78/2009** ha introdotto **nuove regole in materia di utilizzo in compensazione di crediti Iva**; attualmente, infatti, quando si invia una delega telematica è stata predisposta un’apposita procedura automatizzata che sottopone a specifici controlli tutte le deleghe contenenti compensazioni di crediti Iva. I controlli effettuati sono, principalmente i seguenti.

1. Per compensazioni **superiori a 5.000 €**, si verifica che sia stata **preventivamente presentata la relativa dichiarazione** o istanza.
2. Per compensazioni **superiori a 15.000 €**, si verifica che la **dichiarazione da cui emerge il credito** sia dotata del **visto di conformità o della firma dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione**.
3. Si verifica che l’importo **utilizzato in compensazione** non sia **superiore al credito risultante dalla relativa dichiarazione** o istanza.

Pertanto, tornando al nostro esempio, il modello F24 inviato da Alfa con compensazione del credito Iva di Beta verrebbe sicuramente scartato dal sistema, poiché rileverebbe un utilizzo di un credito in compensazione inesistente, in quanto “associato” alla dichiarazione Iva di Alfa chiusasi con un debito.

In questi casi, per attribuire le compensazioni al *plafond* corrispondente, sarà necessario che il soggetto utilizzatore del credito (Alfa) indichi nei relativi modelli F24, in aggiunta ai propri dati anagrafici:

- nel campo **“Codice fiscale del coobbligato, erede, ....”** il codice fiscale del soggetto dalla cui dichiarazione emerge il credito utilizzato (Beta);
- il relativo **codice identificativo “62”**.

CODICE FISCALE del coobbligato, erede,  
genitore, tutore o curatore fallimentare

codice identificativo

Attenzione, tuttavia, a non presentare **deleghe univoche** nel caso in cui, oltre a compensare crediti provenienti da società incorporate, si intendono compensare anche eventuali crediti propri dell'incorporante; in questi casi, infatti, è fondamentale che per una corretta attribuzione delle compensazioni ai rispettivi *plafond*, vengano utilizzati **modelli F24 distinti**.

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

Master di specializzazione

**LE OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**CASO PER CASO**

Firenze   Milano   Padova

►►

## IVA

---

### **La disciplina Iva delle operazioni permutative**

di Luca Mambrin

L'[articolo 1552 del codice civile](#) definisce la permuta come il **contratto** che ha per oggetto il **reciproco trasferimento della proprietà di cose o di altri diritti** da un contraente ad un altro. Si configura quindi come un contratto consensuale ad efficacia reale o obbligatoria.

In ambito **Iva** la permuta viene invece disciplinata dall'[articolo 11 del D.P.R. 633/1972](#) il quale al [comma 1](#) dispone che “ *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate*”.

Rispetto alla disposizione civilistica la norma Iva **amplia l'ambito applicativo delle permute** estendendolo anche all'ipotesi di permute di servizi con altri servizi e alle permute tra beni e servizi.

Ai **fini dell'imposta sul valore aggiunto** la permuta non deve essere considerata come un'unica operazione, ma come **più operazioni tra loro indipendenti, autonome ai fini della tassazione e alle quali va applicata la relativa disciplina Iva**, sia in merito alla sussistenza dei **presupposti** di assoggettamento al tributo, sia in merito alla **determinazione della base imponibile ed all'aliquota applicabile**.

Pertanto se l'operazione è effettuata **tra soggetti passivi** nell'esercizio di impresa, arte o professione, **entrambe le operazioni saranno assoggettate ad Iva** ed entrambi potranno esercitare la detrazione, mentre nel caso in cui l'operazione di permuta venisse realizzata **tra un soggetto passivo e un privato**, l'imponibilità sarà prevista solo per la cessione del soggetto passivo.

Poiché nella permuta manca il corrispettivo l'[articolo 13, comma 2, lettera d\), del D.P.R 633/1972](#) individua la base imponibile nel **valore normale** dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse.

L'[articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972](#) stabilisce le regole in merito all'individuazione **del momento impositivo** della cessione del bene o della prestazione del servizio, i quali si considerano realizzati:

- nel caso di **beni immobili** all'atto della **stipula del rogito notarile**;
- nel caso di **beni mobili** al **momento della consegna o spedizione**;
- nel caso di **prestazione di servizi** al **momento del pagamento del corrispettivo**.

Se **anteriormente** al verificarsi degli eventi sopra indicati, **viene emessa fattura o pagato**, in tutto o in parte, il **corrispettivo**, **l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.**

Nel caso in cui entrambe le operazioni avvengano **contemporaneamente**, il momento impositivo si verifica nello stesso giorno in cui avviene lo scambio, mentre nel caso in cui le operazioni **non avvengano contemporaneamente** le ipotesi che si possono presentare sono le seguenti:

1. nel caso di **permuta di beni**, **entrambe le operazioni si considerano effettuate quando si perfeziona la prima cessione**, con obbligo per entrambe le parti di emettere la fattura, in quanto per chi cede l'operazione è effettuata con la consegna o la spedizione dei beni mentre la controparte avrà ricevuto l'integrale pagamento della propria prestazione (come pagamento anticipato);
2. nel caso **di permuta di beni con servizi** in cui la cessione del bene avviene per prima valgono le conclusioni precedenti **in quanto entrambe le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si realizza la prima cessione** in quanto tale operazione rappresenta il corrispettivo della successiva prestazione;
3. nel caso di **permuta di servizi** con **beni** invece se è la prestazione del servizio ad essere eseguita per prima il **soggetto che cede il bene dovrà emettere la fattura il giorno in cui riceve il servizio** in quanto ha ricevuto l'integrale pagamento della propria prestazione; **il prestatore invece dovrà emettere la fattura al momento della realizzazione dell'operazione di cessione del bene**, ovvero alla consegna, alla spedizione o alla stipula dell'atto notarile;
4. nel caso infine di **permute di servizi** con **altre prestazioni di servizi**, il ricevimento da parte di uno dei due contraenti del servizio **equivale al pagamento del corrispettivo** ed è in tale momento che l'operazione si considera effettuata e sorge l'obbligo di emissione della fattura: il soggetto che presta il servizio per primo non è obbligato all'emissione della fattura in quanto non ha ancora ricevuto il servizio da parte dell'altro contraente e **sarà tenuto ad emetterla solamente al momento dell'effettuazione della controparte**.

La [\*\*risoluzione AdE 331/E/2008\*\*](#), con chiari intenti di semplificazione, ha chiarito che il momento impositivo nelle permute di servizi **coincide per entrambe le prestazioni con l'esecuzione della seconda prestazione** che funge da corrispettivo della prima. Tuttavia il **momento impositivo** della seconda prestazione deve essere inteso come termine ultimo entro il quale i contraenti possono emettere la rispettiva fattura senza impedire a colui che ha effettuato la prima prestazione di emettere la fattura anche prima di tale momento.

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

Master di specializzazione

# IVA NAZIONALE ED ESTERA

Milano Verona

►►

## PROFESSIONI

### **OK è sempre OK?**

di Laura Maestri

Nel 1872 Charles Darwin scrisse un libro intitolato: *"L'espressione delle emozioni nell'uomo e negli animali"*. Questa pubblicazione formò le fondamenta della ricerca e degli studi – ancora in corso – sul linguaggio del corpo e sul significato delle espressioni facciali. Da allora, gli scienziati hanno identificato quasi un milione di **segnali non verbali**, che si adottano costantemente per **esprimere le proprie emozioni**.

I **gesti** dei bambini molto piccoli, come la suzione e il sorriso, sono palesemente **spontanei e insiti nella natura umana**. Altri, pur essendo acquisiti dall'osservazione e dalla conseguente **imitazione, sono "trasversali"**: hanno lo stesso significato sia per gli abitanti di una grande città, che per i gruppi tribali che non hanno alcun contatto con altre civiltà.

Altre gestualità, invece, hanno radici squisitamente locali: così come il linguaggio verbale cambia da cultura a cultura, **anche il linguaggio non verbale varia da continente a continente**. A volte un gesto comune in una specifica parte del mondo, nella quale ha una precisa interpretazione, altrove può non aver alcun senso se non addirittura acquisire un significato completamente diverso.

Prendiamo ad esempio il **classico gesto** ad anello fra il pollice e l'indice della stessa mano con cui, in generale, si comunica **"OK"** (indicando approvazione, accordo, consenso).

Ideato negli Stati Uniti agli inizi del 19simo secolo, quando attecchì la frenesia di abbreviare le frasi più popolari, questo segno gode di molte teorie sulla propria origine; una delle più accreditate è **l'antitesi di K.O.**, abbreviazione di "Knock Out", cioè stendere a tappeto.

L'anello formato dalle dita che riproduce la "O" di "OK" è oggi adottato in tutti i paesi di lingua anglosassone, in Europa e in quasi tutta l'Asia. Ma sebbene questo specifico significato si sia diffuso molto rapidamente a livello globale, **in alcune culture l'OK ha un'interpretazione diversa**. Ad esempio, **in Francia il gesto significa "zero" o "niente"**: può anche essere interpretato come un insulto rivolto a qualcuno considerato uno 'zero'. **In Giappone si usa per chiedere al cassiere il resto in monete al posto di banconote**; è in questo paese orientale che il senso di approvazione attribuito all'OK viene trasferito con una gestualità completamente differente: la "O" viene sì riprodotta simbolicamente, ma formandola con le braccia sopra la testa.

**In alcune aree dell'America Latina questo gesto è considerato decisamente maleducato.** Lo imparò bene Richard Nixon negli anni 50, nel ruolo di vice presidente degli Stati Uniti, che si

ritrovò di fronte ad un pubblico di brasiliani furibondi dopo aver indirizzato loro quello che per lui era un segno di positività: inconsapevolmente, li aveva offesi con un **gesto osceno**.

È evidente che, per chi viaggia frequentemente, sia imperativo seguire la regola: “**Quando sei a Roma, fai come i Romani**”. O quantomeno, per evitare situazioni imbarazzanti, è meglio confidare nelle proprie, confortanti espressioni verbali.

Seminario di specializzazione

# COMUNICARE PIÙ EFFICACEMENTE

Bologna      Verona      Milano      Roma

►►