

Edizione di martedì 29 novembre 2016

ISTITUTI DEFLATTIVI

[La voluntary bis “punta” sui contanti](#)

di Nicola Fasano

BILANCIO

[La cessione del contratto di leasing finanziario](#)

di Federica Furlani

IVA

[Rimborsi Iva a imprese Ue incassati da terzi ma con procura autenticata](#)

di Alessandro Bonuzzi

ADEMPIMENTI

[In scadenza il versamento della prima rata per l'estromissione](#)

di Laura Mazzola

ENTI NON COMMERCIALI

[Agevolazioni per le bande, i cori e le filodrammatiche](#)

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

ISTITUTI DEFLATTIVI

La voluntary bis “punta” sui contanti

di Nicola Fasano

Una delle novità più interessanti della *voluntary-bis* è rappresentata dalla **disciplina ad hoc** introdotta con riferimento alla **regolarizzazione di denaro contante detenuto in Italia** (c.d. “*voluntary nazionale*”). A differenza di quanto ipotizzato inizialmente, tuttavia, **non è stato previsto alcun meccanismo forfettario** di tassazione del contante e, di conseguenza, *l'appeal* della VD in merito a questa specifica fattispecie resta **tutto da verificare**. Il legislatore, piuttosto, da un lato permette a chi ha già fatto la **voluntary internazionale di aderire a quella nazionale** (o viceversa, sconfessando pertanto la presa di posizione dell’Agenzia che in merito alla VD 1.0 aveva più volte ribadito la necessità di regolarizzare la totalità delle violazioni commesse negli anni oggetto di VD) e dall’altro prevede una **presunzione, salvo prova contraria** (per la verità piuttosto difficile da immaginare), di ripartizione in **quote costanti della somma in contanti oggetto di sanatoria in cinque periodi di imposta**. Tale presunzione, quanto meno, consente di **evitare comportamenti difformi** e discrezionali dei vari Uffici e impatta positivamente sotto il profilo dell’aliquota marginale applicabile in ciascun periodo di imposta, in quanto **l’importo in questione non viene “caricato” in un unico periodo di imposta**.

In particolare in base al nuovo [articolo 5-octies, comma 3, del D.L. 167/1990](#) (introdotto appunto dal [D.L. 193/2016](#)) è previsto che se la collaborazione volontaria ha ad oggetto **contanti o valori al portatore**, si presume, salva prova contraria, che essi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione commesse nell’anno **2015 e nei quattro periodi d’imposta precedenti**.

In questo caso sono previsti espressamente una serie di adempimenti a carico dei contribuenti che devono:

1. rilasciare unitamente alla presentazione dell’istanza una **dichiarazione in cui attestano che l’origine di tali valori** non deriva da condotte costituenti reati diversi da quelli fiscali (o meglio diversi da quelli “scudati” dalla VD: pertanto trattasi essenzialmente della maggior parte dei reati di natura fiscale disciplinati dal [Lgs. 74/2000](#));
2. provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, **all’apertura e all’inventario in presenza di un notaio**, che ne accerti il contenuto all’interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza nelle quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;
3. provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, al versamento dei contanti e al deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, in un **rapporto vincolato** fino alla conclusione della procedura.

Trattasi, peraltro, di adempimenti ora “codificati” che sono stati **già nella prassi eseguiti** in occasione della VD 1.0, per regolarizzare le **somme detenute in cassette di sicurezza** (solitamente possedute presso banche estere).

Allo stesso modo, viene codificato l’approccio del **professionista** che gestisce le procedure di regolarizzazione del contante, il quale è tenuto in occasione degli adempimenti previsti per l’adeguata verifica della clientela ai fini antiriciclaggio (la cui applicazione viene ulteriormente ribadita anche nella *voluntary-bis*), a raccogliere una dichiarazione scritta da parte dei contribuenti sulle **modalità e circostanze di acquisizione dei contanti** e valori al portatore oggetto della procedura. Sarà opportuno che la dichiarazione sia **il più possibile dettagliata**, anche al fine di evitare qualsiasi responsabilità sotto il profilo penale che potrebbe sorgere nel momento in cui i contanti oggetto di sanatoria dovessero essere **il provento di reati diversi da quelli fiscali**. Sul punto è bene ricordare che viene introdotta una specifica fattispecie di reato punita con la reclusione fino a sei anni per “**chiunque**” (e dunque non solo l’autore delle violazioni) **fraudolentemente** si avvale della procedura di *voluntary* al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante, provenienti da **reati diversi da quelli fiscali** “scudati” dalla VD.

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

Seminario di specializzazione

LA VOLUNTARY-BIS: NOVITÀ, CONFERME, PROFILI PRATICI

Firenze Bologna Milano Roma Verona



BILANCIO

La cessione del contratto di leasing finanziario

di Federica Furlani

Il contratto di *leasing* finanziario può formare **oggetto di cessione prima di giungere a scadenza**, realizzando in tal modo una successione dell'acquirente nella posizione giuridica, attiva e passiva, del cedente, per effetto della quale il primo subentra nei diritti e negli obblighi previsti in capo alla controparte.

Il cessionario, pertanto, **dietro pagamento del corrispettivo** pattuito, acquisisce il **diritto ad utilizzare il bene oggetto del contratto** ed eventualmente di divenirne proprietario qualora decidesse di esercitare il riscatto; allo stesso tempo, si assume **l'obbligo di corrispondere i canoni ed il prezzo di riscatto**.

Considerando che il *leasing* finanziario è contabilizzato nel nostro ordinamento secondo il **metodo patrimoniale**, e quindi non rilevando il bene in *leasing* nell'attivo dello stato patrimoniale, dal punto di vista civilistico il **corrispettivo della cessione** costituisce per il cedente una **sopravvenienza attiva** da rilevare nella voce A.5 del conto economico “*Altri ricavi e proventi*”.

Per quanto riguarda il cessionario, il subentro in un contratto di *leasing* finanziario non è disciplinato da alcun principio contabile. Dell'operazione si è occupata la norma di comportamento 141 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano, la quale ha chiarito che il **corrispettivo di acquisto del contratto di leasing va suddiviso in due quote**, una riferita al **godimento del bene** e l'altra relativa all'**opzione di acquisto**.

La quota che si riferisce al godimento del bene deve essere considerata un **costo pluriennale**, da ripartire per la residua durata del contratto; quella che si riferisce all'opzione di acquisto è da considerarsi invece quale acconto sul prezzo di futuro riscatto del bene da contabilizzare nell'attivo di stato patrimoniale, come **acconto su immobilizzazioni materiali**, alla voce B.II.5. Questa parte, a cui andrà sommato il prezzo da corrispondere in occasione del riscatto, verrà poi iscritta tra le immobilizzazioni materiali e genererà ammortamenti fiscalmente deducibili a partire dal periodo d'imposta in cui il riscatto sarà eventualmente esercitato.

Se il riscatto non dovesse essere esercitato, il costo sopportato per l'acquisto del contratto sarà **interamente spesato** nel periodo d'imposta in cui vi è certezza circa la sopravvenuta insussistenza dell'ammontare già contabilizzato nell'attivo.

La norma di comportamento chiarisce anche quale sia l'impatto che tali componenti avranno sul conto economico dell'acquirente: il prezzo infatti andrà a bilanciare e rettificare

l'imputazione dei futuri canoni di *leasing*, in modo da determinare il **medesimo effetto finale** che si sarebbe avuto nel caso di stipula, alla medesima data del subentro, di un **nuovo contratto di leasing**.

Le maggiori problematiche con riferimento alla cessione del contratto di *leasing* si rilevano a livello fiscale in quanto l'[articolo 88, comma 5, Tuir](#) stabilisce che per il cedente **costituisce sopravvenienza attiva il valore normale del bene**.

La [C.M. 108/E/1996](#) ha chiarito che per la corretta determinazione della componente reddituale da assoggettare a tassazione si debba assumere il **valore normale** del bene al netto del **prezzo di riscatto** e dei **canoni residui attualizzati** alla data del trasferimento.

Dal punto di vista fiscale pertanto la sopravvenienza da tassare esiste **a prescindere** dall'esistenza o meno di un **corrispettivo** di cessione pattuito tra le parti.

Quindi, se il prezzo della cessione concordato è inferiore al valore normale, in sede di determinazione del reddito d'impresa si deve operare una **variazione in aumento** per la differenza. Al contrario, qualora il corrispettivo fosse superiore al predetto valore normale netto, non si apporta al reddito alcuna rettifica in diminuzione.

Per quanto riguarda il **cessionario**, in assenza di disposizioni specifiche del Tuir, la [risoluzione AdE 212/E/2007](#), nel confermare la necessità che il corrispettivo del trasferimento sia scisso in due parti, come previsto civilisticamente, corrispondenti alle due diverse finalità economiche sottese all'operazione di acquisto del contratto di *leasing*, si occupa di determinare il **criterio** per quantificarle, in modo da non lasciarle all'arbitrio delle parti.

In particolare:

- **la parte relativa al subentro nel diritto di acquisto del bene**, che costituisce un costo sospeso, è determinata in misura pari alla **sopravvenienza attiva imponibile** per il cedente calcolata ai sensi dell'[articolo 88, comma 5, Tuir](#). Questa parte, a cui andrà sommato il prezzo da corrispondere in occasione del riscatto, verrà poi iscritta tra le immobilizzazioni materiali e genererà ammortamenti fiscalmente deducibili a partire dal periodo d'imposta in cui il riscatto sarà esercitato;
- **la parte riferita all'acquisizione del diritto di godimento del bene** oggetto del contratto, che rappresenta un onere pluriennale e dev'essere ripartita in relazione alla durata residua del *leasing*, è determinata dall'eventuale *surplus* del prezzo di cessione rispetto alla sopravvenienza attiva come sopra determinata. Tale costo è deducibile ai sensi dell'[articolo 108 Tuir](#).

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

ONEDAY MASTER

I NUOVI OIC DELLE IMMOBILIZZAZIONI E DEGLI STRUMENTI FINANZIARI

IVA

Rimborsi Iva a imprese Ue incassati da terzi ma con procura autenticata

di Alessandro Bonuzzi

Il **soggetto passivo** residente in **altro Stato membro** può **delegare** un soggetto terzo a riscuotere per suo conto il **rimborso** dell'Iva richiesto ai sensi dell'[articolo 38-bis.2 del D.P.R. 633/1972](#); tuttavia, la **procura** all'incasso deve essere **autenticata** da un **pubblico ufficiale** anche se formata all'estero.

Lo ha chiarito la [risoluzione AdE 110/E](#) di ieri emanata in risposta a un'istanza di interpello ordinario presentata da una **società olandese**, la cui attività consiste nel prestare servizi relativi alla procedura per ottenere il rimborso dell'Iva a soggetti passivi che hanno assolto la relativa imposta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento, proprio al fine di chiarire i seguenti due **dubbi interpretativi**:

- se è consentito ad soggetto terzo, legittimato in forza di una procura speciale, l'**incasso diretto** del rimborso e,
- in caso di risposta affermativa, se per la validità della procura all'incasso debba o meno trovare applicazione la **disciplina interna** contenuta nell'[articolo 63 del D.P.R. 600/1973](#), al cui comma 1 è stabilito che "**la procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata**".

Preliminarmente, si ricorda che l'articolo 38-bis.2 del decreto Iva regola la **procedura** per richiedere il rimborso dell'imposta assolta in Italia sugli acquisti di beni e servizi ovvero sulle importazioni di beni da parte di soggetti passivi stabiliti in altri Paesi Ue. **Possono accedervi** esclusivamente coloro che:

- **non** hanno una **stabile organizzazione** in Italia;
- **non** abbiano **acquistato** beni o servizi con Iva **oggettivamente indetraibile** secondo quanto previsto dalla legislazione italiana;
- **non** abbiano effettuato in Italia **operazioni attive**, ad eccezione di alcune operazioni tra cui quelle per le quali l'imposta è assolta dal cessionario/committente mediante il meccanismo del *reverse charge*.

L'erogazione della somma spettante avviene mediante **accredito** da parte dell'Agenzia delle Entrate sul **conto intestato all'avente diritto**. In questo modo il rimborso entra **direttamente** nella disponibilità del titolare **scongiurando** eventuali **errori** o **abus**, nonché **assicurando** la **fluidità e velocità** dell'incasso.

A parere dell’Ufficio tali esigenze sono soddisfatte anche attraverso l’istituto della **procura speciale** di cui all’[articolo 63 del D.P.R. 600/1973](#). Pertanto, il soggetto passivo Ue può **dare mandato** ad un soggetto terzo di riscuotere **per suo conto** le somme dovute a titolo di rimborso richiesto ai sensi dell’articolo 38-bis.2.

Se con riferimento al primo aspetto l’indirizzo del Fisco si rivela in linea con il pensiero dell’istante, in relazione invece alla **seconda questione**, l’Agenzia “boccia” la soluzione prospettata dalla società olandese.

Sul punto, la risoluzione in commento precisa che la **procura all’incasso**, oltre a contenere dettagliatamente tutte le informazioni, sia del soggetto “conferitario”, sia del “conferente”, **deve anche rispettare i principi previsti dall’articolo 63 del D.P.R. 600/1973**.

In particolare, **la procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata**. Pertanto, anche per le procure formate all’estero, è necessario che l’atto di conferimento sia autenticato da un **notaio** o da un **pubblico ufficiale**.

Peraltro, è altresì d’obbligo la **legalizzazione dell’atto di conferimento**, salvo i casi in cui l’avente diritto al rimborso risieda in un Paese aderente alla **Convenzione dell’Aja** per l’abolizione della legalizzazione di atti pubblici stranieri.

In tali ipotesi, infatti, la “**postilla**” (o “*Apostille*”), apposta da parte della competente autorità designata da ciascuno Stato aderente alla Convenzione, “autentica” la procura anche agli effetti di cui all’[articolo 63 del D.P.R. 600/1973](#).

Non è richiesta **alcuna legalizzazione**, invece, per gli atti notarili provenienti dai Paesi aderenti alla **Convenzione di Bruxelles** del 25.5.1987.



ADEMPIMENTI

In scadenza il versamento della prima rata per l'estromissione

di Laura Mazzola

Scade domani il termine per il pagamento della **prima rata**, pari al **60 per cento**, dell'**imposta sostitutiva** dovuta per l'operazione di **estromissione degli immobili strumentali dall'attività d'impresa**.

Si rammenta, in merito, che l'estromissione comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle relative addizionali e dell'Irap pari all'**8 per cento** della differenza, cosiddetta "plusvalenza", tra il **valore normale del bene** ed il suo **valore fiscale**.

Il **valore normale** può essere rappresentato, alternativamente, dal **valore di mercato**, di cui all'[articolo 9 del Tuir](#), ovvero dal **valore catastale**, dato dalla rendita catastale rivalutata e successivamente moltiplicata per il coefficiente previsto ai fini dell'imposta di registro, di cui all'[articolo 52, comma 4, del D.P.R. 131/1986](#):

1. di 40,8 per i fabbricati iscritti nella categoria C/1 e nel gruppo E;
2. di 60 per i fabbricati iscritti nelle categorie A/10 e nel gruppo D;
3. di 120 per i fabbricati iscritti nel gruppo A "non prima casa" (esclusa la categoria A/10) e nel gruppo C (esclusa la categoria C/1);
4. di 110 per i fabbricati iscritti nel gruppo A "prima casa";
5. di 140 per i fabbricati iscritti nel gruppo B.

Diversamente, il **valore fiscale** corrisponde alla **differenza tra il costo storico di acquisto dell'immobile e l'importo degli ammortamenti dedotti fiscalmente** fino al periodo d'imposta 2015 compreso, tenendo conto anche di **eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti**.

Il versamento deve essere effettuato tramite presentazione del **modello F24 di pagamento** compilato, all'interno della "**Sezione Erario**" come segue:

- **"codice tributo": 1127** denominato "*Imposta sostitutiva per l'estromissione dei beni immobili strumentali dall'impresa individuale – art. 1, comma 121, Legge 208/2015*";
- **"anno di riferimento": 2016**.

Il campo "*rateazione/regione/prov/mese rij*" non deve essere compilato.

Le rate dovute, pari al **60 per cento entro il 30 novembre** ed al **40 per cento entro il 16 giugno 2017, non possono essere rateizzate**, come invece avviene per il saldo ed il primo acconto delle imposte sui redditi.

Risulta in ogni caso possibile avvalersi, nell'ipotesi di versamento tardivo e/o insufficiente, del **ravvedimento operoso**.

Si rileva, infine, che l'operazione si considera perfezionata, come affermato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 26/E/2016](#), con l'**indicazione in dichiarazione dei redditi** dei valori relativi ai beni estromessi e dell'imposta sostitutiva. Tale indicazione, quindi, dovrà essere inserita all'interno del **modello Unico 2017** da presentarsi il prossimo anno.



ENTI NON COMMERCIALI

Agevolazioni per le bande, i cori e le filodrammatiche

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Tra i **soggetti** legittimati ad applicare le disposizioni della L. 398/1991 sono comprese:

- le associazioni sportive dilettantistiche;
- le associazioni senza fini di lucro;
- le pro-loco;
- le associazioni **bandistiche** e **cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare** legalmente costituite senza fini di lucro.

Per quest'ultima categoria l'estensione è stata espressamente disposta dall'[articolo 2, comma 31, della L. 350/2003](#) (Legge Finanziaria per il 2004).

A pensarci bene, l'**esplicito riferimento** alla possibilità di applicare la L. 398/1991 per questi soggetti non era necessario: essendo infatti *in primis* associazioni senza fini di lucro va da sé che le disposizioni del regime forfettario si rendono riferibili anche a questi soggetti. Ciò che invece preme sottolineare è che, secondo quanto prevede la disposizione citata, ad associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare si rendono **applicabili** anche **"le altre agevolazioni tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche"**. Tralasciamo ogni considerazione sul come individuare sotto il profilo soggettivo gli enti che abbiano queste caratteristiche in quanto sia la giurisprudenza che la prassi amministrativa non aiutano sul punto.

Si tratta, in primo luogo, di quelle disciplinate dall'[articolo 25 della L. 133/1999](#) e, nello specifico, della norma che regola le **raccolte pubbliche di fondi**, in base alla quale **"non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore ... [a 51.645,69 euro]"**:

1. a) *i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;*
2. b) *i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità ... [all'[articolo 143 comma 3, lett. a del TUIR](#)].*

Nella sostanza, quindi, anche per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare la **raccolta di fondi** è consentita nel limite annuo di 51.645,69 euro in due eventi all'anno. Non bisogna poi dimenticare che restano fermi, anche in questo caso, gli adempimenti previsti dal secondo comma dell'[articolo 20 del D.P.R. 600/1973](#).

L'[articolo 25 della L. 133/1999](#) contiene, poi, al comma 5, l'ormai famigerata disposizione sulla “**tracciabilità**”. Si tratta, in sostanza, della norma che impone alle associazioni sportive dilettantistiche l'obbligo di non eseguire in contanti le **movimentazioni finanziarie** di importo superiore ai 1.000,00 euro ma, per l'appunto, di utilizzare sistemi di pagamento tracciabili, pena l'applicazione di una **sanzione pecuniaria**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha osservato nella [risoluzione 102/E/2014](#), che il predetto comma 5 “*si applica non solo ai soggetti richiamati dal medesimo articolo ed a quelli cui siano state espressamente estese le “altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche” (ovvero le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, in forza dell'[articolo 90, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289](#); le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza fini di lucro, ai sensi dell'[articolo 2, comma 31, della L. 24 dicembre 2003, n. 350](#))*”.

Proviamo a riassumere il quadro delle **agevolazioni** previste per le associazioni sportive e che appaiono, alla luce della norma in esame applicabili anche ai cori, le bande e le filodrammatiche:

- **defiscalizzazione dei corrispettivi specifici** versati da soci o tesserati a fronte di servizi resi (ad es. quota di iscrizione ad un corso);
- **398/1991** (semplificazioni contabili e determinazione forfetaria delle imposte sui redditi e dell'Iva da versare);
- presunzione di **spesa pubblicitaria** dei corrispettivi per sponsorizzazione fino a € 200.000;
- esclusione da **imposta** sulla **pubblicità** della cartellonistica collocata all'interno di impianti con capienza non superiore a 3.000 posti;
- **detrazione** per erogazioni liberali.

In questo breve *vademecum* delle agevolazioni spettanti alle associazioni sportive dilettantistiche che, per traslazione, si applicano anche alle associazioni bandistiche e simili, non può non mancare un riferimento ai **tributi indiretti** secondo le disposizioni contenute nell'[articolo 90 della L. 289/2002](#). Si ricorda quindi che ai fini delle imposte:

- di **registro**, gli atti costitutivi sono soggetti all'imposta in misura fissa;
- di **bollo**, sono esenti le ricevute di incasso delle quote associative;
- di **concessione governativa**, gli atti ed i provvedimenti sono esenti.

Rimangono **sospese** due agevolazioni: quella legata alla non applicabilità dell'[articolo 149 del Tuir](#) sulla perdita della natura di ente non commerciale in presenza di prevalente attività imponibile e quella sui compensi sportivi.

Se, sulla prima, l'orientamento potrebbe essere positivo, sulla seconda, essendo stata tipizzata per i direttori artistici e i collaboratori tecnici non professionali, si esclude che possa essere estesa a tutti.

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

ONEDAY MASTER

GLI ASPETTI FISCALI DEGLI ENTI ASSOCIAZIVI ➤

Bologna Milano Verona