

Edizione di sabato 31 dicembre 2016

CASI CONTROVERSI

[Rottamazione: che il condono non si trasformi in condanna](#)

di Comitato di redazione

IVA

[Regime IVA per cassa: scarso interesse anche nel 2017](#)

di Fabio Garrini

AGEVOLAZIONI

[Trasformazione in società semplice agevolata fino al 30 settembre 2017](#)

di Sandro Cerato

CONTENZIOSO

[La Cassazione ribadisce l'illegittimità dell'accertamento anticipato](#)

di Luigi Ferrajoli

IVA

[Le cessioni di beni da San Marino ad altri Stati membri della UE](#)

di Marco Peirolo

CONTABILITÀ

[La contabilizzazione della rivalutazione dei beni d'impresa](#)

di Viviana Grippo

CASI CONTROVERSI

Rottamazione: che il condono non si trasformi in condanna

di Comitato di redazione

Sulle pagine di **EC News** abbiamo più volte toccato il tema della **rottamazione** per evidenziare alcune stranezze e iniquità del provvedimento. Parimenti, abbiamo anche messo in luce la necessità di **chiarimenti interpretativi** (si pensi al caso dei contenziosi pendenti e della rinuncia alla lite) su alcuni lati ancora oscuri della norma.

Nell'attesa, però, gli studi professionali si stanno attrezzando e debbono cominciare la valutazione della **convenienza** ad aderire o meno a questo **condono** (chiamiamo le cose con il loro vero nome).

Al riguardo, non vi è ombra di dubbio nell'affermare che **non vi sono casi in cui non convenga rottamare**; la cancellazione delle **sanzioni** conviene sempre e comunque, poche o tante che siano le somme.

Diversamente, l'aspetto più delicato che andrebbe valutato è l'esistenza della **disponibilità finanziaria** per far fronte al debito derivante dalla rottamazione, che deve essere saldato in circa un anno e mezzo.

Pertanto, si crede che la vera valutazione che dovranno fare gli operatori è la seguente:

- **pregio**: alleggerimento del carico debitorio per effetto della cancellazione di sanzioni ed interessi di mora;
- **difetto**: abbandono del piano rateale normalmente in essere (a lunga scadenza, poiché normalmente parliamo di 72 o 120 rate) a favore di un pagamento "a pronti" (ovviamente considerato il tempo di dilazione che si perde, rispetto alle scadenze di pagamento che si debbono osservare).

Per poter fare una valutazione serena, consci che la norma prevede conseguenze drastiche in caso di tardivo, insufficiente od omesso versamento, si dovrebbe poter conoscere con precisione l'**ammontare** del debito.

La norma fornisce gran parte degli elementi, anche se alcuni particolari sono ancora da definire (si pensi al tema degli **aggi**, che non si comprende se siano dovuti nella misura intera originaria, ovvero in misura ricalcolata sul minor debito da rottamazione). Ma i **calcoli non sono per nulla semplici** e le procedure di Equitalia non forniscono adeguate informazioni.

Trascuriamo, per un attimo, le posizioni semplici; tali sono, ad esempio, quelle dei soggetti che

mai nulla hanno pagato e che, quindi, dispongono di elementi sostanzialmente certi.

Occupiamoci, invece, delle posizioni più **complicate**, per tali intendendo quelle dei soggetti che hanno già avuto accesso alla rateazione, magari per svariate cartelle e con diversi piani attivati.

Da un lato si dovrà procedere alla **quantificazione** del debito **originario** complessivo, individuando sui singoli carichi affidati ad Equitalia quelli corrispondenti al tributo ed agli interessi di tardiva iscrizione a ruolo (che restano dovuti); trascuriamo, per semplicità, gli aggi e le spese di notifica.

Da tale debito andrebbe detratto quanto pagato a titolo di **rateazione**; ma, seguendo la norma, con l'avvertenza di **scorporare** le somme attribuite a sanzioni e interessi di mora che – in modo rocambolesco e probabilmente anticostituzionale – non sono riconosciuti.

Se si verifica un piano di rateazione di un contribuente, usufruendo anche delle informazioni presenti sul sito di Equitalia, **non** si dispone delle **necessarie informazioni**.

Infatti, il piano di rateazione distingue la quota capitale dalle somme aggiuntive; ma, nella quota capitale, si trovano **confusi** gli importi a titolo di tributo, di sanzione e di interessi per tardiva iscrizione a ruolo.

Quindi, si dovrebbe procedere ad un **ricalcolo** non certo agevole; se poi, le originarie rateazioni sono state iniziate, sospese, riattivate ed accorpate con successive cartelle si rischia davvero di perdere l'orientamento.

Ancora: si può avere chiarezza in merito alla sorte delle rate **non saldate** che precedono quelle relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre? Siamo davvero disposti a credere alla barzelletta che – nonostante la norma richieda la regolarità dei soli 3 ultimi mesi dell'anno – si debba saldare anche il **pregresso** perché l'Agente imputa gli incassi al debito più remoto ancora pendente in forza dell'[articolo 31 del D.P.R. 602/1973](#)? Se così fosse, urge un corso accelerato di tecnica normativa per il Legislatore, che si sarebbe inutilmente “disperso” a richiedere una regolarità su tre rate, quando quella regolarità presupporrebbe il **saldo integrale** del pregresso. Personalmente non abbiamo dubbi: **preferiamo le parole della Legge** (la maiuscola non è un vezzo) a quelle di Equitalia (qui, invece, ci vorrebbe la minuscola).

Ora, una considerazione ci sorge spontanea. Se la domanda di rottamazione si concretizza in un patto “di acciaio” con l'Agente della riscossione, appare davvero bizzarro che prima si sottoscriva il patto (presentando l'istanza di rottamazione entro il 31 marzo) e si conosca la **quantificazione del debito** in un momento **successivo**, su comunicazione di Equitalia (entro il successivo 31 maggio 2017).

Appare evidente che un accesso “sensato” al condono dovrebbe presupporre la conoscenza esatta (magari per lieve approssimazione) delle somme che risultano dovute. Si spera, dunque,

che Equitalia proceda **velocemente** alla elaborazione di procedure informatiche che possano determinare un debito indicativo legato alla rottamazione.

Quei conteggi dovranno comunque essere effettuati e, per conseguenza, appare davvero **poco sensato** che si proceda in momento successivo a quello di scadenza della presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Un approccio “approssimativo” determinerebbe la trasformazione della norma da un condono ad una **condanna**. Infatti, il mancato rispetto delle scadenze di pagamento farebbe **perdere i benefici** della **rottamazione** ed anche quelli della **rateazione**. Il che pare davvero poco consono allo spirito dichiarato della norma, coincidente con la possibilità di fare “piazza pulita” di tante pendenze che lo stesso Agente delle riscossione non è stato in grado di gestire con la dovuta perizia tecnica.

Appare evidente come occorra un **supporto** realistico ed immediato; diversamente si tratterà dell'ennesimo *flop*.

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

The graphic is a rectangular banner for a seminar. At the top, the text 'Seminario di specializzazione' is written in blue. Below it, the main title 'LA ROTTAMAZIONE E LA GESTIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO' is displayed in large, bold, blue capital letters. To the right of the title is a blue double arrow icon pointing right. At the bottom of the banner, there is a blue horizontal bar with the names of six cities in white: Bologna, Catania, Milano, Napoli, Torino, and Verona. The background of the banner is white with blue abstract shapes.

IVA

Regime IVA per cassa: scarso interesse anche nel 2017

di **Fabio Garrini**

Il regime **IVA per cassa**, già da qualche anno presente nel nostro ordinamento, **non ha mai raccolto il favore dei contribuenti** (e dei relativi consulenti), non tanto (o, per meglio dire, non solo) per i vantaggi modesti che ne derivano, ma per il fatto che questi non siano in grado di giustificare i relativi aggravi operativi.

Occorre però osservare che per i contribuenti in **contabilità semplificata che dal 2017** dovranno gestire l'integrale regime con logiche di incasso e pagamento, potrebbe essere interessante abbinare i due istituti.

Ma sarà davvero un'abbinata fortunata?

Il monitoraggio delle movimentazioni finanziarie

Il regime di liquidazione dell'IVA basato su incassi e pagamenti – nella versione oggi vigente prevista dall'[articolo 32-bis del D.L. 83/2012](#) – prevede che **l'esigibilità dell'imposta recata sulle fatture emesse e la detrazione dell'IVA sulle fatture ricevute sia ancorata alla data nella quale vengono incassate le prime e pagate le seconde**.

Il problema più evidente di tale regime risiede nel fatto che, dovendo procedere a liquidazioni che devono tener conto di incassi e pagamenti, di fatto viene a **scomparire buona parte dei benefici derivanti dall'adozione di un sistema di contabilità semplificata**; anche per i contribuenti in contabilità ordinaria è evidente come la gestione contabile divenga molto più laboriosa e comporti la necessità di aggiornamenti molto più repentina che devono seguire i tempi delle periodicità delle liquidazioni IVA.

Poiché dal **2017** il regime di contabilità semplificata prevede l'applicazione generalizzata del **principio di cassa** per la **determinazione del reddito** (salvo esercizio dell'opzione prevista dall'[articolo 18, comma 5, del D.P.R. 600/1973](#), scegliendo di governare il reddito sulla base della registrazione dei documenti), è introdotto di fatto un necessario monitoraggio delle movimentazioni finanziarie che potrebbe essere **sfruttato anche ai fini IVA**.

Occorre da subito notare come si presenterà anche per tali soggetti lo stesso problema previsto per le imprese in contabilità ordinaria: un conto è gestire incassi e pagamenti ai fini della dichiarazione dei redditi, altro conto è l'aspetto IVA che richiede un **monitoraggio molto più serrato**. Ogni trimestre occorre procedere alla liquidazione dell'IVA e quindi, entro il 16 del secondo mese successivo la conclusione del trimestre, occorre gestire le movimentazioni

finanziarie di quel lasso temporale.

Gli svantaggi derivanti dal differimento della detrazione

Ciò posto, anche ipotizzando di voler gestire l'aspetto documentale, occorre tenere in considerazione il fatto che il regime IVA per cassa **spesso presenta scarsi reali di benefici** e, talvolta potrebbe addirittura portare con sé un **danno finanziario** nella gestione dei versamenti IVA.

Il differimento dell'esigibilità sulle operazioni attive porta con sé il proprio *“rovescio della medaglia”*, ossia il **rinvio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti** al momento in cui avverrà il pagamento delle fatture ricevute dai fornitori. Ricordando, peraltro, che questo è un regime *“totalizzante”*, per cui va applicato a tutte le operazioni (ad eccezione di quelle che la norma esclude, che comunque poche non sono), pertanto, si tradurrà in una disciplina applicabile a tutti i rapporti in corso.

Il fatto di vincolare la detrazione sugli acquisti, evidentemente, comprime di molto il vantaggio, lasciando qualche spazio di **utilità solo nei casi in cui il tempo medio di incasso dai clienti risulti molto più lungo del tempo medio di incasso dai fornitori**.

Ma vi è di più. Occorre infatti ricordare che alcune operazioni attive sono escluse dalla generalizzata applicazione del differimento all'esigibilità:

- operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA,
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti non IVA, quindi *“privati consumatori”*,
- operazioni effettuate nei confronti dei soggetti che applicano il *reverse charge*,
- operazioni ad esigibilità differita di cui al [comma 5, articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), ossia operazioni che già beneficiano di un proprio differimento d'imposta (es: operazioni poste in essere nei confronti di enti pubblici).

Tali esoneri come possono incidere circa le valutazioni che stiamo proponendo sulla convenienza nell'accedere al regime?

Sul punto si ricorda che la [circolare AdE 44/E/2012](#) ebbe modo di affermare come *“... l'adozione del sistema IVA di cassa, riguardando non le singole operazioni ma l'insieme delle operazioni attive e passive poste in essere dal contribuente, comporta il differimento della detrazione dell'IVA al momento del pagamento del prezzo relativamente a tutti gli acquisti, anche in presenza di operazioni attive che non possono usufruire dell'IVA per cassa, qualora quest'ultime e i relativi acquisti non siano oggetto di contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633”*.

Questo significa, ad esempio, che se vengono poste in essere molte operazioni che non beneficiano del differimento all'esigibilità (es: molte operazioni nei confronti dei privati), vi sarà probabilmente molta più imposta a credito in acquisto per la quale la detrazione viene

rinviata rispetto a quella addebitata ai clienti e la cui esigibilità viene differita. Non è remota l'ipotesi per cui la posizione netta complessiva possa portare dei **versamenti d'IVA superiori a quelli che vi sarebbero stati se si fosse prescelto il regime IVA ordinario.**

Pare, quindi, che, salvo specifiche eccezioni da valutare con molta attenzione, sia **opportuno accantonare** l'utilizzo dell'IVA per cassa, anche nel nuovo scenario che si apre dal 2017. Anche ipotizzando che nel 2017 il peso degli adempimenti contabili scompaia (perché comunque obbligatori ai fini delle imposte dirette), **il possibile effetto negativo del rinvio della detrazione ne pregiudica in maniera cruciale l'appeal.**

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



AGEVOLAZIONI

Trasformazione in società semplice agevolata fino al 30 settembre 2017

di Sandro Cerato

La **legge di Bilancio 2017** (L. 232/2016) contiene numerose novità fiscali, tra cui la riapertura (o meglio la proroga) dei termini per le **assegnazioni e le cessioni agevolate dei beni ai soci**, nonché per la **trasformazione in società semplice**. È infatti stabilito che le medesime disposizioni previste dalla legge di stabilità sono applicabili anche per le **operazioni effettuate fino al 30 settembre 2017**, comprendendo in tale ambito anche quelle effettuate dal 1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016. L'estensione anche alle operazioni effettuate negli ultimi tre mesi del 2016 pare utile soprattutto per le **trasformazioni in società semplici** deliberate negli ultimi giorni di settembre ma iscritte presso il Registro imprese successivamente al 30 settembre.

Come anticipato, le “regole” che presiedono le operazioni agevolate in questione sono le medesime già applicate fino al 30 settembre 2016, tuttavia **la mera riapertura del termine porta con sé alcune considerazioni**, in primo luogo relative alla **verifica della compagine sociale** della società oggetto di trasformazione agevolata, che deve essere la medesima (anche se con quote di partecipazione differenti) esistente alla data del **30 settembre 2015**. Tale ultimo termine, infatti, non è stato modificato trattandosi, come detto, di una mera riproposizione delle disposizioni contenute nella legge di stabilità 2016, con la conseguenza che **l'intervallo temporale in cui eseguire la verifica dell'identità della compagine sociale si è allungato di un anno**. È bene ricordare che **l'eventuale entrata di un nuovo socio successivamente al 30 settembre 2015** vanifica l'applicazione delle agevolazioni previste anche in capo agli altri soci della società oggetto di trasformazione, in quanto trattasi di un'operazione che, a differenza dell'assegnazione o della cessione agevolata, riguarda necessariamente tutto il patrimonio sociale. Al contrario **la circostanza che un socio sia uscito dalla società** successivamente al 30 settembre 2015 **non pregiudica agli altri soci di fruire delle agevolazioni fiscali** per la trasformazione della società, poiché in tale ipotesi si tratta di soggetti che rivestivano la qualifica di socio alla data del 30 settembre 2015. Altro aspetto attiene **all'aliquota di imposta sostitutiva** applicabile sulla **differenza tra valore normale e costo fiscale degli immobili della società trasformata**, stabilita nella misura dell'8% ovvero del 10,5% per le **società considerate di comodo** in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti la trasformazione. Poiché la **trasformazione avviene nel corso del 2017**, il **triennio di riferimento deve ora considerarsi quello che comprende i periodi d'imposta dal 2014 al 2016**, mentre per le trasformazioni deliberate nel 2016 il triennio era riferito ai periodi d'imposta dal 2013 al 2015. Per quanto attiene poi a **possibili profili abusivi dell'utilizzo della trasformazione agevolata in società semplice**, l'Agenzia delle Entrate ha già avuto modo di

precisare (da ultimo con la [risoluzione AdE 101/E/2016](#)) che l'applicazione delle agevolazioni in questione **non concretizza mai una fattispecie di abuso del diritto** di cui all'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#), anche laddove **prima della trasformazione si eseguano delle operazioni funzionali all'ottenimento dei requisiti per fruire delle agevolazioni** (ad esempio la scissione del patrimonio immobiliare della società finalizzata all'ottenimento del requisito di società che svolge attività di gestione immobiliare), ovvero la **trasformazione sia funzionale alla successiva vendita dei beni** da parte della società semplice sfruttando la continuità del periodo di possesso dei beni immobili al fine di escludere la tassazione del reddito diverso di cui all'[articolo 67, lettere b\), del Tuir](#).



CONTENZIOSO

La Cassazione ribadisce l'illegittimità dell'accertamento anticipato

di Luigi Ferrajoli

La Corte di Cassazione, **Sezione Tributaria**, è tornata nuovamente a pronunciarsi in tema di avvisi di accertamento “anticipati” con la **sentenza n. 25692 del 14.12.2016**.

Nel caso in esame, attraverso l'applicazione degli **studi di settore**, l'Agenzia delle Entrate, con tre distinti **avvisi di accertamento**, aveva rettificato i redditi di impresa dei soci di una società.

A seguito di accoglimento del ricorso proposto dai contribuenti e dell'impugnazione coltivata dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di prime cure affermando che:

1. gli studi di settore sono fonte di una **presunzione semplice**;
2. l'Ufficio non aveva fornito idonee allegazioni, anche presunte, **gravi, precise e concordanti** in grado di avvalorare gli studi di settore applicati;
3. in particolare, l'Amministrazione finanziaria non aveva “*dato conto nella fattispecie trattata di elementi idonei alla configurazione di un maggiore reddito in capo al contribuente*”;
4. gli avvisi di accertamento, inoltre, erano “*stati notificati prima del termine di cui alla [n. 212 del 2000, articolo 12, comma 7](#)*”, senza che l'Amministrazione avesse giustificato la **particolare e motivata urgenza** che potesse legittimare la **notifica ante tempus**.

L'Agenzia proponeva dunque ricorso avanti la Suprema Corte, che tuttavia respingeva l'impugnazione esaminando preliminarmente, “*in ragione della sua pregiudizialità logica*”, il motivo di ricorso afferente proprio la questione relativa alla **notifica degli atti prima del termine previsto dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#)**.

Sul punto, l'Agenzia aveva argomentato, nel proprio ricorso, che la norma richiamata non poteva ritenersi applicabile al caso di specie in quanto “*nella fase del contraddittorio la società ha potuto difendersi in maniera esaustiva, per cui non risultano in alcun modo violati i diritti del contribuente*”.

La Suprema Corte, a tale proposito, ha viceversa ritenuto che la fattispecie ricadesse pacificamente proprio nell'ambito del dettato di cui alla citata disposizione di legge, osservando che vi era stato **accesso dei verificatori presso i locali della società** al fine di acquisire gli elementi rilevanti in funzione dell'applicazione degli studi di settore e che era

stato redatto e notificato alla parte il processo verbale di constatazione. Ebbene, **ai sensi dell'articolo 12, comma 7**, *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

Al riguardo, il Giudice di legittimità, nel richiamare [la pronuncia a Sezioni Unite n. 18184/2013](#), ha considerato che bene aveva fatto la CTR a dichiarare la nullità degli atti impositivi, perché nel caso in cui gli stessi siano notificati, a seguito di accesso, prima del decorso del termine dilatorio, *“l'inosservanza di detto termine determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus”*.

La circostanza, richiamata dall'Ufficio a propria difesa, che nell'ipotesi di cui si discute fosse stato attivato il contraddittorio in seguito alla **proposta di accertamento inoltrata al contribuente** dall'Ufficio a seguito dell'applicazione degli studi di settore non è stato ritenuto sufficiente da parte della Corte di Cassazione a legittimare il comportamento dell'Agenzia delle Entrate.

La Cassazione ha, infatti, rilevato che è vero che precedente giurisprudenza di legittimità si era orientata nel senso avanzato dall'Ufficio, ma in ipotesi in cui **non vi era stato alcun accesso**.

L'osservanza del termine è dunque, per la Suprema Corte, *“adempimento ineludibile essendo primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed essendo diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*.

Nel caso in cui si dovesse reputare condivisibile il diverso ragionare che legittima l'elusione del termine in caso di contraddittorio finalizzato all'accertamento standardizzato, si verificherebbe una **inammissibile** *“commistione di normative aventi ambiti applicativi del tutto distinti”*.

Per tali motivi, il Giudice di legittimità ha respinto il ricorso proposto dall'Ufficio.

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

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 1.0 

CON LUIGI FERRAJOLI

Milano Verona



IVA

Le cessioni di beni da San Marino ad altri Stati membri della UE

di Marco Peirolo

Ai fini IVA, l'[articolo 7, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#) dispone che, per "Stato" o "territorio dello Stato", s'intende il **territorio della Repubblica italiana**, con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano.

La Repubblica di San Marino, non essendo soggetta alla sovranità della Repubblica italiana, **non fa parte del territorio italiano e non fa parte neppure dell'Unione europea o del territorio dell'Unione europea**, come definito dall'[articolo 7, comma 1, lett. c\), del D.P.R. n. 633/1972](#).

Ai fini doganali, invece, la Repubblica di San Marino è **compresa nel territorio doganale dell'Unione europea**, ma i beni provenienti da tale territorio e destinati a Stati membri dell'Unione, ivi compresa l'Italia, **costituiscono a tutti gli effetti importazioni** che soggiacciono a **regole diverse** a seconda che siano destinati all'Italia o ad altri Stati membri.

Nel primo caso, limitando l'analisi alle operazioni effettuate tra operatori economici, **in mancanza di una dogana fisica tra Italia e San Marino**, l'imposta deve essere assolta attraverso le procedure previste dal D.M. 24 dicembre 1993, che consistono, alternativamente:

- nell'**addebito dell'IVA in fattura** da parte del venditore sammarinese, tenuto a versarla all'Ufficio Tributario sammarinese che, a sua volta, provvede a riversarne l'importo all'Ufficio delle Entrate di Pesaro. La fattura originale viene trasmessa dal cedente sammarinese al cessionario italiano, il quale provvede ad annotarla nel solo registro degli acquisti;
- nell'**emissione della fattura senza applicazione dell'IVA**, che viene assolta dall'acquirente nazionale ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#). In particolare, il cessionario nazionale, soggetto d'imposta, procede, attraverso il meccanismo dell'inversione contabile, ad integrare la fattura originale con l'indicazione dell'imposta dovuta, annotandola successivamente nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti.

I beni di provenienza da San Marino e destinati all'Italia devono essere accompagnati da un **documento di trasporto**. Non va compilato l'elenco riepilogativo degli acquisti (modello INTRASTAT), che nei rapporti con San Marino viene compilato dagli operatori italiani solo per le cessioni verso San Marino, in caso si tratti di soggetti tenuti già a tale adempimento per le cessioni intracomunitarie.

Nel caso in cui i beni siano **destinati ad altri Stati membri**, l'IVA deve essere assolta tramite

procedura doganale anche se – come ricordato – San Marino è incluso nel territorio doganale dell'Unione.

Le merci destinate all'esportazione verso i Paesi dell'Unione europea diversi dall'Italia devono essere presentate presso gli spedizionieri autorizzati, per l'espletamento delle formalità doganali di uscita. Lo spedizioniere autorizzato provvede all'emissione del **documento di transito T2 (NCTS)** e degli eventuali certificati necessari per il Paese di destinazione, generando nel sistema NCTS un flusso in partenza destinato alla dogana di destinazione del Paese comunitario.

Al flusso generato viene attribuito direttamente dal sistema NCTS un “**canale**” o “**cancello**”, il quale determina il conseguente controllo fisico o documentale delle merci. In caso di controllo fisico delle merci, il controllo viene effettuato dall'Ufficio Tributario o dalle Guardie di Rocca insieme allo spedizioniere autorizzato.

Dopo avere effettuato i controlli del caso, lo spedizioniere può regolarizzare l'esportazione delle merci e consentire all'operatore di disporne liberamente.

La merce esportata da San Marino, una volta raggiunta la località di destinazione deve essere esibita dal destinatario alle Autorità doganali competenti ai fini della **regolarizzazione** dell'introduzione della medesima. L'esportazione si considera perfezionata solo nel momento in cui viene emessa regolare bolletta di importazione nel Paese di destino e il flusso generato dalla dogana di San Marino sia esitato conformemente dalla dogana di destinazione.

L'anticipazione in dogana dell'IVA all'importazione dovuta all'atto dell'introduzione dei beni nello Stato membro di destinazione può essere evitata se l'operazione è **veicolata per il tramite della posizione IVA italiana del cedente sammarinese o del cessionario comunitario**.

L'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 123/E/2009](#), ha preso in considerazione la prima ipotesi, ritenendo ammissibile la soluzione prospettata dalla società sammarinese di utilizzare un proprio rappresentante fiscale in Italia, attraverso il quale far transitare le cessioni di beni diretti verso altri Stati membri, dando così luogo a **due distinte operazioni**: un'importazione di beni in Italia da parte del rappresentante fiscale, soggetta a IVA in base alle due procedure alternative previste dal citato D.M. 24 dicembre 1993, ed una successiva cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ai sensi dell'[articolo 41 del D.L. n. 331/1993](#) effettuata da quest'ultimo nei confronti dei propri clienti di altri Stati membri.

L'impostazione descritta, per essere valida, richiede che i beni ceduti dal soggetto sammarinese siano **consegnati in Italia al proprio rappresentante fiscale** (o a quello del cliente comunitario), con successivo trasporto/spedizione al destinatario non residente.

Per realizzare la consegna in territorio nazionale è possibile ricorrere alla **clausola DAF** (*Delivered At Frontier*), che comporta il **passaggio del rischio in capo all'acquirente dopo l'espletamento delle formalità di esportazione da parte del cedente sammarinese**. La consegna

dei beni al cessionario (nel caso di specie, il rappresentante fiscale italiano del soggetto sammarinese o del suo cliente comunitario) prima della linea doganale ovvero nelle immediate prossimità della stessa implica che sia quest'ultimo soggetto a dover provvedere all'importazione della merce in Italia secondo le ordinarie procedure doganali.

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



CONTABILITÀ

La contabilizzazione della rivalutazione dei beni d'impresa

di Viviana Grippo

La legge di Bilancio 2017 ripropone, ancora una volta, la possibilità di **rivalutare i beni d'impresa iscritti in bilancio al 31 dicembre 2016**. Secondo le indicazioni del legislatore, infatti, le società di capitali tenute alla **redazione del bilancio secondo i principi contabili nazionali** possono rivalutare **i beni ammortizzabili, le partecipazioni e i terreni iscritti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2015 e ancora presenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2016 (sono esclusi dalla applicazione della normativa gli immobili merce)**. La data alla quale eseguire la rivalutazione è il 31 dicembre 2016; la **rivalutazione dovrà essere eseguita per categorie omogenee di beni**.

Aspetti contabili

Contabilmente la rivalutazione dei valori può essere eseguita con **tre diversi metodi**:

- rivalutando sia il **costo storico** che i **fondi** di ammortamento;
- rivalutando **solo il costo** storico;
- **riducendo i fondi** ammortamento per la quota corrispondente al saldo di rivalutazione.

La **contabilizzazione** sarà diversa a seconda del metodo scelto.

Nel caso in cui l'impresa scelga il **primo metodo** le scritture contabili saranno le seguenti.

Impianti Specifici	a	Diversi Fondo ammortamento Impianti Specifici Riserva di rivalutazione
--------------------	---	---

Riserva di rivalutazione	a	Debiti tributari
--------------------------	---	------------------

Con il **secondo metodo** le rilevazioni contabili sarebbero:

Impianti specifici	a	Riserva di rivalutazione
--------------------	---	--------------------------

Riserva di rivalutazione	a	Debiti tributari
--------------------------	---	------------------

Infine, con il **terzo metodo** si avrebbero le seguenti le scritture:

Fondo ammortamento Impianti specifici a Riserva di rivalutazione

Riserva di rivalutazione a Debiti tributari

Imposta sostitutiva

Ai fini del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio l'impresa dovrà provvedere al versamento di apposita **imposta sostitutiva** nella misura del **16%** per i **beni ammortizzabili** e del **12%** per i **beni non ammortizzabili**.

Gli effetti fiscali della rivalutazione sono **differiti**, ai fini della deduzione degli ammortamenti, a partire dal **terzo esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (quindi dal 2019 ad esclusione degli immobili per i quali gli effetti fiscali si considerano riconosciuti a partire dal 2018).

Nel caso in cui, prima del quarto anno dalla rivalutazione, i beni siano **alienati**, assegnati ai soci ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa la **plusvalenza o minusvalenza che ne deriva deve essere determinata senza tener conto del maggior valore attribuito con la rivalutazione**.

Il **saldo** attivo di rivalutazione potrà essere **affrancato** con il versamento di una imposta sostitutiva del 10%.

