

Edizione di mercoledì 26 aprile 2017

DICHIARAZIONI

Forfettari e compilazione quadro RS: una gigantesca presa in giro

di **Fabio Garrini**

IVA

Profili Iva del consignment stock nei rapporti extra-Ue

di **Marco Peirolo**

IMPOSTE INDIRETTE

Immobile con pertinenza: ipo-catastali fisse una sola volta

di **Enrico Ferra**

PENALE TRIBUTARIO

La natura sanzionatoria della confisca per equivalente

di **Luigi Ferrajoli**

PROFESSIONISTI

Manovra correttiva: alcune novità in sintesi

di **Dottryna**

DICHIARAZIONI

Forfettari e compilazione quadro RS: una gigantesca presa in giro

di **Fabio Garrini**

Ci troviamo al secondo anno di compilazione del modello dichiarativo per i contribuenti che hanno applicato il **regime forfettario** e probabilmente quest'anno capiterà più spesso di compilare il **quadro LM**, visto che partire dal periodo d'imposta 2016 la L. 208/2015 ha attenuato i vincoli di accesso al regime in esame.

Rimangono però attuali le **perplexità** che già lo scorso anno erano sorte in relazione alle **informazioni aggiuntive** pretese dall'Amministrazione finanziaria in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

Gli obblighi informativi nel quadro RS

Il **quadro RS** prevede la necessità di indicare, per i contribuenti che abbiano applicato il regime forfettario, i dati relativi alla propria attività. Già nel 2016 se ne era segnalata l'insensatezza, **auspicandone l'eliminazione** (o quantomeno la compressione), ma tali informazioni vengono richieste, invece, in misura estesa anche nel modello Redditi 2017.

Pare tutto sommato ragionevole la necessità di indicare i **dati dei compensi erogati** a fronte dell'assenza di operare la ritenuta d'acconto (**righi da RS371 a RS373**), posto che i soggetti in questione non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta e quindi sono esonerati dalla presentazione del modello 770 e delle certificazioni.

Più articolate sono le ulteriori informazioni richieste. I forfettari sono infatti **esonerati dalla redazione degli studi di settore** e, per tale ragione, è necessario fornire informazioni specifiche, distintamente per ciascuna tipologia di contribuente.

I soggetti **esercenti attività d'impresa** devono indicare nei righi **da RS374 a RS378**, il numero complessivo delle giornate retribuite relative a **lavoratori dipendenti**, a quelli impiegati con contratto di somministrazione di lavoro e quelli assunti a tempo parziale, nonché gli apprendisti, il numero complessivo di **mezzi di trasporto/veicoli** posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta. Viene poi chiesto l'ammontare del costo sostenuto per **l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci** e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa, i costi sostenuti per il **godimento di beni di terzi**, quali canoni di locazione, *leasing*, noleggio o affitto d'azienda, nonché l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta per gli acquisti di **carburante** per autotrazione.

I soggetti **esercenti attività di lavoro autonomo** devono indicare nei righi **da R379 a RS381** il numero complessivo delle giornate retribuite relative ai **lavoratori dipendenti**, l'ammontare complessivo dei **compensi corrisposti a terzi** per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente, nonché i **consumi**, riferibili alle spese sostenute nell'anno per i servizi telefonici compresi quelli accessori, i consumi di energia elettrica, i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Si tratta di **dati tutt'altro che immediati**, che rovinano la logica del regime che dovrebbe essere appetibile proprio per le connesse **semplificazioni** (l'aliquota piatta al 15%, a conti fatti, di per sé non offre grandi vantaggi rispetto alla tassazione ordinaria, visto i redditi ridotti di tali soggetti). L'ipotesi che giustifica la scelta del forfettario, infatti, è appunto quella di **poter evitare la gestione dei costi**, determinando il reddito applicando percentuali di forfettizzazione ai ricavi/compensi conseguiti.

Per compilare correttamente il quadro RS, però, occorre raccogliere, oltre ai documenti emessi, **anche le fatture ricevute**; e quindi, di fatto, **l'onere contabile è pressoché il medesimo di un contribuente in regime ordinario**.

È evidente (e anche in parte comprensibile) il desiderio dell'Amministrazione finanziaria di avere informazioni relative a questi soggetti per poter gestire selezioni ed eventuali verifiche, ma occorre ricordare che tale fine **non può pregiudicare la logica del regime che è appunto quella di semplificare la gestione contabile**. Pertanto, anche le informazioni richieste devono essere necessariamente meno elaborate e più immediate.

Altrimenti, definire questo regime forfettario, **diventa una presa in giro**.



IVA

Profili Iva del consignment stock nei rapporti extra-Ue

di **Marco Peirola**

Lo schema del *consignment stock*, oggetto di un precedente intervento (si veda "[Profili Iva del consignment stock nei rapporti intra-UE](#)"), può essere utilizzato anche nei **rapporti con soggetti extra-Ue**, dovendosi in tal caso distinguere a seconda che l'operatore nazionale agisca in veste di fornitore o di cliente.

Nella prima ipotesi, occorre stabilire se sia possibile considerare l'operazione come una **cessione all'esportazione**, in quanto tale non imponibile Iva ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lettera a\), del D.P.R. 633/1972](#) e, dunque, **rilevante ai fini del plafond** per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza applicazione dell'imposta.

Con la [risoluzione 58/E/2005](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che analoghe conclusioni a quelle indicate dalla [R.M. 235/E/1996](#), relativamente all'utilizzo del *consignment stock* in ambito intracomunitario, valgono nel caso in cui i beni siano **inviati all'acquirente localizzato in un Paese extra-Ue**, presso un deposito del medesimo o di un terzo cui quest'ultimo possa accedere.

All'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è, infatti, in presenza di una **cessione a titolo oneroso**, che però si realizza secondo un procedimento destinato a perfezionarsi in un secondo momento, cioè all'atto del **prelievo dei beni dal deposito**. È in tal momento, infatti, che si dà esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore, per cui si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come **cessione all'esportazione non imponibile** ai sensi del citato [articolo 8, comma 1, lettera a\), del D.P.R. 633/1972](#); naturalmente, il *plafond* si costituisce solo **nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati** dal fornitore italiano.

Operativamente, l'esportazione dei beni risulta dalla **bolletta doganale corredata da una fattura pro forma**, mentre all'atto del prelievo l'acquirente emette un documento attestante i beni ritirati ai fini della definizione finanziaria dell'operazione e il venditore emette **fattura con il titolo di non imponibilità**.

Nell'ipotesi, invece, in cui l'operatore nazionale intervenga nell'accordo di *consignment stock* in veste di **cliente**, assumono rilievo le indicazioni della [risoluzione 346/E/2008](#), con le quali l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il soggetto italiano, pur acquistando la proprietà dei beni solo al momento del prelievo dal deposito, e quindi in un momento successivo rispetto al transito delle merci in dogana, è **tenuto ad assolvere l'Iva all'importazione**. Con l'annotazione

della bolletta doganale nel registro degli acquisti è, pertanto, possibile esercitare il diritto alla detrazione della relativa imposta, secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dagli [articoli 19 e ss. del D.P.R. 633/1972](#).

All'atto del **prelievo dei beni dal deposito**, l'operazione dovrà essere documentata dal fornitore *extra-Ue* con il titolo certificativo previsto nel proprio Paese, mentre il cliente italiano emetterà **autofattura**, nella quale indicherà sia l'ammontare del corrispettivo pagato e dell'Iva relativa, sia gli estremi della **bolletta doganale** con cui i beni sono stati introdotti e quelli di annotazione nel registro degli acquisti. Tale autofattura andrà annotata nel registro delle vendite e degli acquisti in una **separata colonna appositamente contrassegnata**, assolvendo l'unica funzione di documentazione dell'operazione di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, posto che – ai fini Iva – l'imposta è già stata assolta e registrata all'atto dell'importazione.

Resta, tuttavia, inteso che se il prezzo pagato al momento dell'acquisto definitivo è **superiore a quello dichiarato in dogana al momento dell'introduzione** delle merci nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare e annotare integralmente nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, concorrerà alla liquidazione **solo per la differenza** corrisposta.

Nell'ipotesi di **restituzione dei beni ricevuti in deposito**, la [risoluzione 346/E/2008](#) ha affermato che l'operazione deve essere considerata una cessione all'esportazione e, pertanto, va documentata con **fattura non imponibile** ai sensi dell'[articolo 8 del D.P.R. 633/1972](#). Si tratta di un'interpretazione che si discosta dalle indicazioni in precedenza fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria, secondo cui, affinché si configuri una cessione all'esportazione, è indispensabile non solo la **materiale uscita dei beni** dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi dell'**effetto traslativo** della proprietà o di altro diritto reale di godimento.

Si rammenta, infine, che **non è richiesta l'annotazione** delle movimentazioni dei beni in conto deposito nel registro di cui all'[articolo 50, comma 5 del D.L. 331/1993](#), al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione. Tale registro, infatti, è destinato ad accogliere le movimentazioni in entrata e in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese membro all'altro a **titolo non traslativo** della proprietà. Trattandosi di un registro specifico, che non può essere utilizzato per annotare beni diversi da quelli comunitari, la natura di **"bene di terzi in conto deposito"** deve risultare dalla **bolletta d'importazione**, da annotare nel registro degli acquisti al fine di esercitare il diritto alla detrazione, fermo restando che il cliente italiano può istituire un **registro di "carico e scarico"** della merce movimentata nel deposito a seguito del contratto di *consignment stock*.



La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

Immobile con pertinenza: ipo-catastali fisse una sola volta

di **Enrico Ferra**

Un problema abbastanza ricorrente in **materia successoria**, nel caso in cui tra i beni devoluti siano presenti beni **immobili**, riguarda la corretta individuazione dei presupposti per l'applicazione delle imposte **ipotecaria** e **catastale in misura fissa**.

Si ricorda che in **assenza** di specifiche **condizioni agevolative**, le imposte si applicano nella misura ordinaria, ossia:

- **2%** per l'**imposta ipotecaria**;
- **1%** per l'**imposta catastale**.

Il valore da prendere in considerazione è, come noto, il **valore catastale rivalutato** in base al meccanismo di rivalutazione automatica delle rendite catastali degli immobili trasferiti per successione.

La deroga alla tassazione ordinaria in relazione ai trasferimenti aventi ad oggetto immobili destinati a rappresentare la "**prima casa**" per gli eredi è contenuta nell'[articolo 69, comma 3, della L. 342/2000](#). Tale norma dispone che "*le imposte **ipotecaria** e **catastale** sono applicate nella **misura fissa** per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i **requisiti** e le **condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione** [...]*".

In presenza, quindi, delle condizioni previste dalla nota *II-bis* dell'articolo 1 della Tariffa allegata al testo unico in materia di imposta di registro, le **ipo-catastali sono applicabili in misura fissa** a condizione che **almeno uno dei beneficiari** abbia le condizioni richieste.

È pacifico, inoltre, che qualora i beni oggetto di trasferimento siano più di uno ciascun beneficiario possa sfruttare le **agevolazioni "prima casa"** – a beneficio degli altri coeredi – per tanti immobili caduti in successione quanti siano i beneficiari in possesso dei requisiti richiesti.

La sussistenza dei requisiti necessari per fruire delle agevolazioni "prima casa" in capo ad uno dei beneficiari, infatti, consente l'applicazione delle imposte **ipotecaria** e **catastale** nella **misura fissa di 200 euro per ciascuna imposta**, indipendentemente dal valore dell'immobile caduto in successione.

L'imposta fissa va applicata in relazione al **numero di immobili oggetto di trasferimento**. Pertanto, in presenza di due soli immobili e due o più beneficiari in possesso dei requisiti "prima casa", le ipo-catastali risultano pari a 800 euro, ossia **400 (200 + 200) per l'ipotecaria e 400 (200 + 200) per la catastale**.

L'applicazione di questo principio è sempre stata poco "immediata" in presenza di **immobili pertinenziali** al servizio di abitazioni da destinare a "prima casa".

Infatti, in virtù di quanto previsto dalla citata nota *Il-bis*, le agevolazioni previste spettano anche per l'acquisto delle **pertinenze dell'immobile**, limitatamente ad **una per ciascuna unità** classificata o classificabile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7. Tuttavia, in questi casi non è del tutto chiaro se la tassazione (in misura fissa) gravante sul trasferimento dell'immobile possa "**assorbire**" anche quella relativa al trasferimento della pertinenza o se, al contrario, quest'ultimo vada considerato come **trasferimento ulteriore**, soggetto a sua volta all'applicazione delle ipo-catastali pari a 200 euro per ciascuna imposta.

La sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale, consente di attribuire alla pertinenza la **medesima natura** del bene principale. La presenza di tale nesso consente, inoltre, di estendere alla pertinenza l'applicazione della **medesima disciplina** dettata per la tipologia del **fabbricato principale**.

Tuttavia, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 12/E/2007](#), la qualificazione tipologica non comporta il venir meno della **autonoma rilevanza fiscale** dell'operazione avente ad oggetto la pertinenza, rispetto alla quale devono essere verificati i **presupposti oggettivi e soggettivi** che determinano il trattamento fiscale in concreto applicabile alla operazione.

Probabilmente è sulla base di questi principi che alcuni Uffici hanno considerato fino ad oggi il trasferimento dell'immobile pertinenziale come **autonomo** dal punto di vista dell'applicazione delle imposte **ipo-catastali fisse in caso di successione**, mentre altri Uffici hanno ritenuto che la tassazione del bene principale assorbisse ogni altro prelievo sul "secondo" trasferimento.

Il dubbio sembra ora risolto a seguito della pubblicazione delle **istruzioni della dichiarazione di successione**, che al rigo **Rigo EF4** (numero degli immobili "prima casa", valore complessivo delle quote e relativa imposta) specificano che *"nel caso di abitazione principale e relativa pertinenza [...] per i quali si richiede l'agevolazione "prima casa", avendone i requisiti, nella colonna 1 bisogna indicare il numero 1 (e non 2)"*, lasciando evincere che la tassazione (in misura fissa) gravante sul trasferimento dell'immobile sia **comprensiva anche di quella relativa al trasferimento della pertinenza**.

OneDay Master

L'UTILIZZO DEL TRUST PER IL PASSAGGIO GENERAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

La natura sanzionatoria della confisca per equivalente

di **Luigi Ferrajoli**

Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non richiede l'esistenza di un **collegamento fra il bene oggetto della misura cautelare ed il reato** dal momento che riveste una natura esclusivamente sanzionatoria.

In tale senso si è pronunciata la [Corte di Cassazione nella sentenza 7180/2017](#) nella quale viene richiamato il costante indirizzo della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la **confisca per equivalente** mira a ripristinare la situazione economica del reo modificata dalla commissione dell'illecito, sterilizzandone le utilità tratte, ma, a differenza della **confisca diretta**, opera mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di valore corrispondente a queste utilità, che risultano in sé non più aggredibili.

Pertanto, la misura è parametrata al **profitto** o al **prezzo del reato** soltanto sotto il profilo quantitativo, cosicché l'ablazione va a colpire una parte del patrimonio del reo che in sé non ha alcun collegamento o rapporto di pertinenzialità con il reato: è il reo che viene direttamente colpito nelle sue disponibilità economiche, non la cosa in quanto derivante dal reato, dal che il **carattere sanzionatorio della confisca per equivalente**.

Si tratta, quindi, di una misura connotata da un evidente carattere afflittivo, che non ricorre nella confisca diretta, immediatamente legata alla cosa oggetto del profitto da rimuovere in un'ottica riparatoria.

La Corte di Cassazione ha proceduto ad esaminare la questione relativa alla possibilità – in materia di reati tributari – di disporre il sequestro finalizzato alla confisca in presenza di un **piano rateale di pagamento** del dovuto contratto con l'Amministrazione finanziaria, in corso di svolgimento, in relazione alla disposizione contenuta nell'[articolo 12-bis, comma 2, del D.Lgs. 74/2000](#).

Sul punto la Corte, richiamando la sua prevalente giurisprudenza, ha affermato che in termini generali **il sequestro è applicabile sia pure fino alla concorrenza delle sole somme alla data del sequestro ancora dovute**, dal momento che la funzione del vincolo cautelare è quella di garantire che l'adottata misura ablativa, inefficace con riguardo alla parte coperta dall'impegno, espliciti i suoi effetti qualora il versamento promesso non si verifichi.

La Cassazione ha chiarito come debbano essere interpretate le espressioni dall'evidente carattere atecnico contenute nella citata disposizione dell'[articolo 12-bis](#): cioè la **nozione di "impegno"** ed il riferimento alla **"non operatività" della confisca**.

In relazione alla nozione di impegno, precisato che un'interpretazione letterale potrebbe indurre a ritenere sufficiente una **mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento**, svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti dell'Amministrazione, la Corte afferma che tale conclusione condurrebbe ad una *“sostanziale neutralizzazione generalizzata dell'istituto, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza”*, in quanto l'operatività dell'istituto verrebbe a dipendere dal proposito unilaterale del debitore. Per tale motivo **è privilegiata una lettura maggiormente restrittiva** che reputi necessari obblighi assunti in maniera formale, tra i quali figurano, ad esempio, i casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, nonché le procedure di rateizzazione automatica o a domanda del contribuente.

Quanto alla previsione secondo cui la confisca non opera nel caso in cui vi sia stata **l'assunzione di un impegno formale al pagamento**, la Corte precisa che tale previsione non può essere intesa nel senso che l'assunzione dell'impegno comporti che il giudice non debba, in sede di condanna, disporre la confisca ma potendo farlo **solo qualora il contribuente non rispetti l'obbligo assunto**. Tale interpretazione sarebbe in contrasto con i **canoni di ragionevolezza e funzionalità** dal momento che conseguenza di tale impostazione sarebbe quella di escludere che dopo l'assunzione dell'impegno possa procedersi al sequestro preventivo e, ove questo fosse già stato disposto, di vederne caducati gli effetti. Ma non potendosi disporre il sequestro, i beni sottoponibili a confisca permarrebbero nella disponibilità dell'avente titolo, con il conseguente **rischio che vengano alienati o comunque sottratti al soddisfacimento della pretesa creditoria** dell'erario, così frustrando l'obiettivo perseguito dalla legge.

Secondo la Corte di Cassazione, pertanto, un'interpretazione della locuzione “la confisca non opera” coerente con la *ratio* della norma, è quella che afferma che **la confisca “non operativa” sarebbe una confisca applicata ma non eseguibile** perché non (ancora) produttiva di effetti, la cui produzione sarebbe subordinata (condizionata) al verificarsi di un evento futuro e incerto, costituito dal **mancato pagamento del debito**. Fermo restando che, come recita il [comma 2 dell'articolo 12-bis](#), essa dovrà, comunque, diventare efficace allorquando **l'impegno non sia stato rispettato** ed il versamento promesso non si sia verificato.

La misura ablatoria – secondo la Corte di Cassazione – diverrà pienamente produttiva di effetti solamente al verificarsi della **condizione sospensiva costituita dal mancato pagamento**, allorché il PM reso edotto dell'inadempimento del contribuente tramite una comunicazione dell'Amministrazione finanziaria, **potrà dare esecuzione alla confisca**, salva restando la facoltà dell'interessato di ricorrere al giudice della cautela o al giudice dell'esecuzione nelle forme dell'incidente di esecuzione ex [articolo 666 c.p.p.](#)

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

CON LUIGI FERRAJOLI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PROFESSIONISTI

Manovra correttiva: alcune novità in sintesi

di **Dottryna**



È stato pubblicato sul Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale, n. 95 del 24 aprile 2017, il D.L. 50/2017 (d'ora in avanti anche solo decreto) contenente alcune rilevanti novità in materia tributaria.

Al fine di fornire un quadro d'insieme degli interventi, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Carte di lavoro*", la relativa *Scheda di studio*.

Nel presente contributo sono trattate alcune delle modifiche recate dal decreto, la cui entrata in vigore è stata fissata nel giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta.

SPLIT PAYMENT

Articolo 1