

Edizione di lunedì 4 settembre 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

Minus da cessione agevolata deducibile solo se a valore di mercato

di Sandro Cerato

IVA

Riflessi IVA del rapporto di commissione con committente privato

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Terreno lottizzato anche senza firma della convenzione urbanistica

di Luigi Scappini

ACCERTAMENTO

Accessi, ispezioni e verifiche fiscali della Guardia di Finanza - parte II°

di Angelo Ginex

ADEMPIMENTI

Avvisi di irregolarità intermediari: chiarimenti in scadenza

di Dottryna

REDDITO IMPRESA E IRAP

Minus da cessione agevolata deducibile solo se a valore di mercato

di Sandro Cerato

La **minusvalenza derivante dalla cessione agevolata dei beni ai soci** è deducibile solo se il corrispettivo è pari al valore di mercato del bene, non essendo sufficiente che il prezzo sia pari al valore catastale del bene. È quanto emerge dalla recente [risoluzione 101/E del 27 luglio scorso](#), in cui l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza di interpello formulata da una società che nel corso del 2016 ha proceduto alla cessione di un bene immobile ad un socio fruendo delle agevolazioni previste dalla L. 208/2015. Il **quesito è duplice**: in primo luogo, si chiede di sapere se la **minusvalenza sia deducibile**, considerando che il bene è stato oggetto di una rivalutazione in passato e che il corrispettivo viene assunto in base al valore di mercato desumibile da una perizia di stima; in secondo luogo, si chiede se **tal comportamento sia lesivo della disciplina dell'abuso del diritto** di cui all'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#). Prima di entrare nel merito della questione, l'Agenzia ricorda che affinché **un'operazione possa qualificarsi come abusiva** è necessario che ricorrono congiuntamente le tre seguenti condizioni:

- la **realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito”**, che si concretizza nell'ottenimento di benefici anche non immediati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- l'**assenza di sostanza economica dell'operazione**;
- l'**essenzialità del conseguimento di un vantaggio fiscale**.

Pur in presenza dei tre requisiti, l'Agenzia ricorda che in base al successivo [comma 3 dell'articolo 10-bis](#) non possono considerarsi abusive quelle **operazioni che sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali** (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

In merito alla **deducibilità della minusvalenza**, l'Agenzia ritiene che sia necessario distinguere due ipotesi:

- la **cessione genera un plusvalore**: nel qual caso su tale differenziale è possibile applicare l'imposta sostitutiva dell'8% anche se il valore normale è stato determinato in misura pari al valore catastale del bene;
- la **cessione genera una minusvalenza**: nel qual caso si ritiene che il componente negativo di reddito non sia deducibile dal reddito d'impresa se sia stato utilizzato il

valore catastale quale parametro di determinazione della stessa minusvalenza.

Citando la [**circolare 37/E**](#), l'Agenzia evidenzia che **la minusvalenza può essere dedotta solo qualora sia stata determinata assumendo il valore normale quale corrispettivo**, tenendo conto che la cessione avviene tra parti tra loro non indipendenti (socio e società). Ai **fini Irap**, invece, l'applicazione del principio della “presa diretta” dal bilancio comporta la possibilità di **dedurre l'importo rilevato nella contabilità della società**. Come già osservato in dottrina, le conclusioni cui perviene l'Agenzia delle Entrate non sembrano coerenti con quanto riportato nella citata [**circolare 37/E/2016**](#), poiché in tale documento l'Agenzia ha precisato che **la deduzione della minusvalenza è permessa in caso di assegnazione solo se il valore dell'immobile è almeno pari al valore normale dell'immobile**. Ma tale affermazione non è prevista per la cessione agevolata, per la quale l'Agenzia ha sempre affermato che il **corrispettivo non può essere inferiore al minore tra valore normale e valore catastale**.

Infine, per quanto riguarda l'eventuale violazione della disciplina sull'abuso del diritto, l'Agenzia ritiene che la possibilità di scelta tra cessione o assegnazione agevolata è prevista dallo stesso legislatore, con la conseguenza che non potrebbe mai dare origine ad un risparmio d'imposta sindacabile ai fini dell'abuso del diritto.

Seminario di specializzazione
L'ASSEGNAZIONE AGEVOLATA E LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Riflessi IVA del rapporto di commissione con committente privato

di Marco Peirolo

In un precedente intervento ([Il doppio passaggio dei beni ai fini IVA nel rapporto di commissione](#)) è stato evidenziato che, per effetto della **“finzione giuridica”** prevista dall'[articolo 2, comma 2, n. 3, del D.P.R. 633/1972](#), i passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente che discendono dalla stipula di un contratto di commissione per la vendita o per l'acquisto danno luogo a **cessioni di beni “per assimilazione”**.

Il rapporto di commissione implica, infatti, che il commissionario sia parte di una **duplice operazione**, agendo in veste prima di acquirente e poi di cedente.

Potrebbe accadere che il rapporto tra il committente e il commissionario configuri un'**operazione esclusa dal campo di applicazione dell'imposta per carenza del presupposto soggettivo**, che ricorre nell'ipotesi in cui il committente non opera in qualità di soggetto passivo IVA.

Si consideri il caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 67/2000](#), avente per oggetto l'obbligo disposto per gli enti previdenziali di provvedere alla dismissione del proprio patrimonio immobiliare.

Con il citato documento di prassi è stato ricordato che, secondo i chiarimenti già resi dall'Amministrazione finanziaria, l'attività svolta dagli enti non commerciali, concernente la locazioni di immobili, comunque acquisiti, nell'ambito di attività istituzionali **non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo**. Infatti, l'utilizzazione di tali beni concretizza lo sfruttamento economico di beni patrimoniali e non l'esercizio d'impresa, ai sensi dell'[articolo 4 del D.P.R. 633/1972](#), non configurandosi nella fattispecie svolgimento di attività commerciale.

Tenuto conto che la suddetta attività di locazione degli immobili si configura come attività di **gestione del patrimonio edilizio** ascrivibile alla sfera **istituzionale** dell'ente, devono ritenersi comprese in tale ambito anche le cessioni aventi ad oggetto i medesimi beni. Attraverso le cessioni in esame, infatti, gli enti previdenziali, non diversamente da quanto accade per le locazioni degli immobili in questione, pongono in essere atti di disposizione del proprio patrimonio in base a specifiche disposizioni normative. Conseguentemente, restano escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non costituendo esercizio di attività d'impresa, le cessioni effettuate dai suddetti enti, aventi ad oggetto beni immobili appartenenti al proprio patrimonio, in quanto trattasi di beni che non sono stati gestiti nell'ambito di un'attività

commerciale.

Più in generale, se nell'ambito di un rapporto di commissione alla vendita il committente non agisce in qualità di operatore economico, mentre il passaggio dei beni dal committente al commissionario configura un'operazione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, il **successivo passaggio** dei beni, dal commissionario al terzo acquirente, dà luogo ad un'**operazione rilevante agli effetti del tributo in quanto posta in essere da un soggetto passivo che opera nell'esercizio d'impresa**.

La percentuale trattenuta dal commissionario a titolo di provvigioni è **anch'essa soggetta a IVA e costituisce oggetto di apposita fatturazione nei confronti del committente**. La disposizione recata dall'[**articolo 13, comma 2, lett. b\), del D.P.R. 633/1972**](#), che consente di evitare un'autonoma fatturazione della provvigioni spettante al commissionario, non trova applicazione poiché presuppone che entrambe le parti del contratto di commissione rivestano la qualifica di soggetti passivi d'imposta.

Resta, invece, **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA** la differenza tra il prezzo di acquisto e il prezzo di rivendita dei beni che il commissionario deve riversare al committente. Ciò in quanto tale somma si configura come **integrazione del corrispettivo** dovuto a fronte della cessione che il committente ha effettuato nei confronti del commissionario e, pertanto, deve essere assoggettata allo stesso trattamento tributario previsto per tale operazione.

Specifiche regole sono, inoltre, applicabili in merito all'**individuazione del momento impositivo del doppio passaggio dei beni** discendente dal rapporto di commissione nell'ipotesi in cui entrambe le parti operino in qualità di soggetti passivi IVA.

L'[**articolo 6, comma 2, lett. b\), del D.P.R. 633/1972**](#) stabilisce che il passaggio dei beni dal committente al commissionario assume rilevanza all'**atto della vendita dei beni da parte di quest'ultimo**, per cui è in relazione a questo momento che deve essere emessa la fattura relativa alla doppia cessione posta in essere, rispettivamente, tra il committente e il commissionario e tra il commissionario e il terzo acquirente.

Per consentire al committente di essere informato dell'avvenuta cessione da parte del commissionario, l'[**articolo 1, comma 4, del D.M. 18 novembre 1976**](#) prevede che il committente possa emettere la fattura nei confronti del commissionario **entro il mese successivo a quello in cui questi ha effettuato la cessione**; la fattura deve però essere registrata dal committente entro lo stesso mese di emissione.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE SUL REDDITO

Terreno lottizzato anche senza firma della convenzione urbanistica

di Luigi Scappini

La Corte di Cassazione, con l'**ordinanza n. 19175 del 2 agosto 2017**, torna nuovamente, confermando il filone giurisprudenziale ormai consolidatosi nel tempo, a occuparsi delle **plusvalenze** derivanti dalla **cessione di terreni lottizzati** e tassate, nell'ipotesi di cessione da parte di persone fisiche, quali redditi diversi ai sensi dell'[**articolo 67, comma 1, lettera a\), Tuir**](#).

Come noto, l'[**articolo 67, Tuir**](#) considera passibili di originare materia **imponibile** le **cessioni** di tutte le tipologie di **terreni**, siano essi **agricoli** o **edificabili**, salvo riservare agli stessi, **differenti presupposti e modalità di determinazione** della **base imponibile**.

In particolare, i terreni la cui cessione può originare una plusvalenza imponibile si differenziano tra:

- lottizzati ([**lettera a\)**](#);
- oggetto di opere tesi a renderli edificabili ([**lettera a\)**](#);
- agricoli ([**lettera b\)**](#) e
- edificabili ([**lettera b\)**](#).

Differente è sia il **presupposto** che ne determina la tassazione – per i terreni **agricoli** il presupposto scatta **solamente** se la **cessione** avviene **entro 5 anni** dall'**acquisto** – sia la modalità di **determinazione** dell'imponibile.

Proprio in merito a questo aspetto, l'[**articolo 68, comma 2**](#), pone quale base ordinaria di calcolo della plusvalenza il delta che si viene a determinare quale **differenza** tra **costo di acquisto** fiscalmente riconosciuto e **prezzo di vendita**, salvo poi **derogare** a questa regola base nel caso di **terreni lottizzati** per i quali si assiste a una sorta di rivalutazione implicita poiché, nel caso in cui siano ceduti terreni acquistati da **oltre 5 anni prima** dell'inizio della lottizzazione o delle opere, si assume come **prezzo di acquisto** il valore normale nel **quinto anno anteriore**.

Ecco che allora assume preminenza il determinare quale sia il ***dies a quo*** da cui è possibile considerare un terreno come lottizzato.

E l'indagine si complica in ragione della **definizione** stessa di **lottizzazione** che si rinvie nell'[**articolo 8, L. 765/1967**](#) e nella [**circolare 3210/1967 del Ministero dei Lavori pubblici**](#), ai sensi delle quali si ottiene non una **definizione** positiva, bensì **per difetto**.

In altri termini viene delineato cosa non può essere considerata quale **lottizzazione**: il frazionamento di un terreno, intendendo come tale la suddivisione in aree di estensioni minori.

Ecco che allora, escludendo il mero frazionamento dal concetto di lottizzazione, quest'ultima consiste in qualsiasi **utilizzazione del suolo**, che abbia lo scopo di realizzare edifici a destinazione residenziale, turistica o industriale, infatti, il piano di lottizzazione è uno strumento urbanistico di attuazione del piano regolatore generale.

Da un punto di vista **giurisprudenziale**, la [**Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11073/2016**](#) ha affermato come con il termine di lottizzazione “*si faccia riferimento alla comune nozione urbanistica, che non consiste nella semplice attribuzione della qualità di frazionabilità al terreno, ma implica di necessità l'esecuzione di opere di frazionamento e di utilizzazione del suolo onde sia consentita la successiva realizzazione degli impianti edilizi concedibili, e perciò anche la realizzazione delle opere di urbanizzazione che ne sono l'imprescindibile presupposto*”.

L'Agenzia delle Entrate ha sciolto la matassa che si stava venendo a creare sul *dies a quo* di riferimento: con la [**risoluzione 319/E/2008**](#) ha individuato quale fattore dirimente il rilascio, da parte del Comune, della relativa **autorizzazione**.

Sulla falsariga di tale indirizzo, si è venuto a creare un **filone giurisprudenziale** allineato, per effetto del quale come ben affermato con la [**sentenza n. 13434/2014**](#) “*la lottizzazione si realizza con l'emissione del provvedimento autorizzativo ... essendo evidente che il vantaggio economico da lottizzazione tassabile si realizza, infatti, nel momento in cui il privato trasferisce il terreno ad un prezzo maggiorato, per la possibilità di eseguirvi opere edilizie, e non nel successivo momento in cui l'acquirente le esegue, non acquisendo così alcuna plusvalenza, ma semplicemente avvalendosi di una facoltà di cui ha presumibilmente pagato il prezzo*” (in senso conforme *ex plurimis* le [**sentenze n. 6836/2001, n. 7800/2003, n. 22584/2012, n. 20681/2015**](#) e [**n. 11073/2016**](#)).

Ad alimentare il filone è intervenuta di recente anche l'**ordinanza n. 19175** con cui i supremi giudici hanno avuto modo di confermare come “*In tema d'imposte sui redditi, e al fine dell'assoggettamento ad imposizione, tra i redditi diversi, D.P.R. 917/1986, ex articolo 67, comma 1, lettera a), delle plusvalenze derivanti dalla vendita d'immobili posta in essere al di fuori dell'esercizio di imprese, un terreno deve considerarsi lottizzato allorquando sia intervenuta, da parte dell'autorità competente, l'autorizzazione del corrispondente piano di lottizzazione, anche se non sia ancora stata stipulata, tra il comune ed i proprietari, la relativa convenzione urbanistica*” (in senso conforme le [**sentenze n. 11819/2006, n. 22488/2015**](#) e [**n. 15584/2016**](#)).

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ AGRICOLA E I CONTRATTI AGRARI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Accessi, ispezioni e verifiche fiscali della Guardia di Finanza - parte II°

di Angelo Ginex

Come fatto presente in un precedente contributo, i **poteri di accesso, ispezione e verifica fiscale**, sono disciplinati, in materia di **imposte sui redditi** e di **imposta sul valore aggiunto**, dagli [articoli 33 D.P.R. 600/1973](#) e [52 D.P.R. 633/1972](#).

Sequestro di documenti e di scritture

I verificatori fiscali possono:

- 1. eseguire o fare eseguire copie o estratti di documenti e scritture contabili;**
- 2. apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla, insieme con la data ed il bollo d'ufficio;**
- 3. adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione e la sottrazione dei libri e dei registri.**

In caso di **impossibilità di riprodurne o farne constare il contenuto a verbale** ovvero in caso di **mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale**, i verificatori possono procedere al **sequestro di documenti e scritture contabili**.

Il provvedimento di sequestro non è soggetto ad autorizzazione della magistratura, avendo soltanto natura amministrativa, ed è **circoscritto** alle ipotesi delineate dalla norma, ovvero **a documenti e scritture contabili**, con esclusione di ogni interpretazione estensiva o analogica.

Scritture contabili detenute presso terzi

Se il contribuente dichiara che **le scritture contabili si trovano presso altri soggetti**, lo stesso è **tenuto ad esibire un'attestazione** rilasciata dai soggetti stessi, recante la specificazione che le scritture sono in loro possesso.

In tal caso, **i verificatori possono recarsi presso lo studio del professionista** e, se quest'ultimo oppone il **segreto professionale**, è necessaria **l'autorizzazione del P.M.** per esaminare i documenti.

Apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti

Per quanto concerne **l'apertura di pieghi sigillati, borse e casseforti**, è necessaria **l'autorizzazione del P.M.** per procedere, durante l'accesso, a:

- **perquisizioni personali;**
- **apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili;**
- **esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.**

Queste attività non necessitano, invece, di alcuna autorizzazione in presenza di altra autorizzazione dell'Autorità giudiziaria per il compimento di una **perquisizione domiciliare**, essendo evidente che l'autorizzazione alla perquisizione domiciliare è **comprendiva di ogni attività strumentale** necessaria per l'acquisizione delle prove.

La necessità di tale autorizzazione può indurre a ritenere che essa sia necessaria quando occorre visionare **documenti informatici protetti da password**. Tuttavia, la Guardia di Finanza ha chiarito che la suddetta autorizzazione **non è necessaria per visionare email già aperte dal destinatario**, ma serve per visionare posta elettronica non letta o in relazione alla quale è eccepito il segreto professionale.

Novità del D.L. 193/2016

Ai sensi dell'**articolo 7-quater, comma 16, D.L. 193/2016**, sono **sospesi i termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti** dall'Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori **dal 1° agosto al 4 settembre di ogni anno**.

Tuttavia, la norma specifica che **ciò non opera per le richieste avvenute in occasione di accessi, ispezioni e verifiche**, intendendosi per tali (presumibilmente) quelle eseguite nei controlli sostanziali, e non nell'ambito delle c.d. indagini a tavolino, nonché in occasione di **procedure di rimborso ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Avvisi di irregolarità intermediari: chiarimenti in scadenza

di Dottryna



Con un comunicato stampa del 12 luglio 2017 l'Agenzia delle Entrate ha reso noto l'invio di segnalazioni agli intermediari sulle omesse o tardive trasmissioni delle dichiarazioni fiscali relative all'anno 2013, stabilendo al contempo la scadenza per fornire adeguato riscontro.

Al fine di approfondire i diversi aspetti dell'appuntamento, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “*Adempimenti*”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo fornisce alcune indicazioni di ordine generale.

Entro il prossimo **16 ottobre** gli intermediari abilitati saranno tenuti a fornire risposte all'Agenzia delle Entrate in merito alle **irregolarità** nell'attività di presentazione telematica delle **dichiarazioni fiscali** (redditi, Iva, Irap e 770) **relative l'anno di imposta 2013**. Il Fisco, infatti, a partire dal 24 luglio sta segnalando, attraverso il canale Entratel, le **omesse o tardive trasmissioni** delle dichiarazioni, risultanti **dall'incrocio dei dati** presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.

Al fine di fornire “*elementi e/o chiarimenti in relazione ai casi segnalati, nonché allegare eventuale documentazione a supporto*” gli intermediari potranno utilizzare **l'applicativo “In.Te.S.A.”**, accessibile dal portale Entratel (“*La mia scrivania*” – *Servizi per – Comunicare*”).

Attraverso lo stesso canale, la Direzione Centrale *Audit* comunicherà agli interessati **l'esito dell'istruttoria** (conferma, annullamento totale o parziale della posizione) in relazione ai casi segnalati.

Qualora **non vengano forniti elementi utili** alla verifica della regolarità dell'attività di trasmissione telematica, l'Agenzia delle Entrate procederà alla **contestazione delle irregolarità e all'irrogazione della sanzione** prevista dall'[**articolo 7-bis del D.Lgs. 241/1997**](#) (da 516,00 euro a 5.164,00 euro).

Con il comunicato stampa del 12 luglio 2017 è stato corretto il tiro rispetto ad un primo

comunicato che aveva messo in agitazione la vasta platea di professionisti interessati.

Questi, sostenendo che *“di norma, il termine entro il quale occorre fornire chiarimenti di tale natura all’Agenzia, per evitare contestazioni e le conseguenti sanzioni, è di 30 giorni”* avevano segnalato i rischi di un possibile aggriramento della **“tregua fiscale”** prevista per il mese di agosto.

Da qui la risposta dell’Agenzia che ha, appunto, fissato al prossimo 16 ottobre il termine per rispondere alle segnalazioni su omesse o tardive dichiarazioni, scardinando l’idea di un termine perentorio di 30 giorni per rispondere a tali comunicazioni. La stessa ha, poi, precisato che **“anche per questi adempimenti è ... confermata la sospensione feriale dei termini”**.

Soggetti interessati

In primo luogo, si pone l’attenzione sull’ambito soggettivo, ossia sugli **intermediari** incaricati che hanno provveduto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Si ricorda, infatti, che sono obbligati alla **trasmissione telematica** delle dichiarazioni gli intermediari appartenenti alle seguenti categorie ([**articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998**](#)):

- gli iscritti negli albi dei commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;
- gli iscritti negli albi degli avvocati;
- gli iscritti nel registro dei revisori contabili (D.Lgs. 88/1992);
- le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori ([**articolo 32, comma 1, del D.Lgs. 241/1997**](#));
- le associazioni che raggruppano prevalentemente soggetti di minoranze etnico-linguistiche;
- i Caf – dipendenti;
- i Caf – imprese;
- i notai iscritti nel ruolo indicato nell’[**articolo 24 della L. 89/1913**](#);
- i soggetti che esercitano abitualmente l’attività di consulenza fiscale;
- gli iscritti negli albi dei dottori agronomi e dei dottori forestali, degli agrotecnici e dei periti agrari.

Tali intermediari sono tenuti all’invio telematico, sia delle dichiarazioni da loro predisposte per conto dei clienti, sia delle dichiarazioni predisposte direttamente dal contribuente per le quali hanno assunto il solo impegno alla presentazione in via telematica.

Sono, altresì, obbligati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni *“da loro predisposte”* gli **studi professionali e le società di servizi** in cui almeno la metà degli associati o più della metà

del capitale sociale sia posseduto da soggetti iscritti in alcuni albi, collegi o ruoli.



*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 >](#)