



FISCALITA' D'IMPRESA

Notiziario n. 4/2012

AGGIORNAMENTI

febbraio 2012

SOMMARIO**ACCERTAMENTO**

ACE (Aiuto Crescita Economica)	pag. 3
La comunicazione dei beni d'azienda in godimento dei soci	“ 5
-Finanziamento dei soci	“ 7
-I casi di invio della comunicazione	“ 8

ANTIRICICLAGGIO

I pagamenti frazionati	“ 9
Attenzione ai passaggi di frontiera: inasprimento delle sanzioni.	
-D.L. 2 marzo 2012 n. 16	“ 10

DOGANE

Il regime doganale delle navi da diporto. Le modifiche del D.L. n.1/2012.	“ 12
Le dotazioni e le provviste di bordo: la normativa previgente ed attuale.	
-La circolare n. 18/D del 29 dicembre 2010 dell'Agenzia delle Dogane	“ 14
-La navigazione nelle acque territoriali DM 29 dicembre 1995,n. 577	“ 16
Le differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva	
- D.L. 2 marzo 2012, n. 16 – Modifiche all'art. 303 del T.U.L.D.	“ 17

FISCALITA' INTERNAZIONALE

I frontalieri: il nuovo regime fiscale	“ 18
--	------

IVA

La legge comunitaria 2010. L. 15/12/2011	
Le novità Iva 2012 :	“ 19
-il momento di effettuazione dell'operazione	“ 20
-la prestazione dei servizi nazionali	“ 21
-le modifiche all'art. 7, comma 1, DPR 633/72	“ 22
-le modifiche all'art. 7-bis, comma 3, DPR 633/72	“ 22
-le modifiche all'art. 8-bis, comma 1, lett.d) - le operazioni assimilate	
all'esportazione – Bunkeraggi navi pesca costiera	“ 24
-l'attuale normativa: le modifiche	“ 26
-Navi da diporto in noleggio e in locazione	“ 27

PENAL-TRIBUTARIO

Sentenza Corte di Cassazione n. 5640/2012:Transazioni fiscali -	
-eliminazione del reato di dichiarazione infedele	“ 27

PREVIDENZA E FISCALITA'

I doppi contributi dei soci lavoratori ed amministratori nella SRL -	
-La sentenza n. 15/2012 della Corte Costituzionale-Legittimità	“ 28
I contributi previdenziali per artigiani e commercianti per l'anno	
2011 e 2012	“ 29

QUESITI

Dogane	
Antiriciclaggio	
Beni in godimento dei soci	“ 31

ACCERTAMENTO**L'ACE**

L'Ace, sinonimo di Aiuto alla Crescita Economica, introdotta dal DL 201/2011, considera rilevanti **gli utili accantonati a riserva a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili (comma 5, articolo 1).**

Trattasi di un incentivo **alla capitalizzazione** delle imprese che può essere utilizzato già nell'Unico 2012 per il periodo d'imposta 2011 ed agisce come una deduzione dal reddito complessivo dell'impresa.

Con l'approssimarsi dell'approvazione del bilancio si prospetta l'opportunità di destinare l'utile di esercizio a riserve diverse da quelle non disponibili e di incrementare il patrimonio con versamenti di denaro, magari, per coprire anche perdite pregresse.

La destinazione dell'utile 2011 a riserva spiegherà i suoi effetti ai fini dell'ACE nell'Unico 2013 in quanto nel calcolo dell'agevolazione dell'anno 2011, Unico 2012, la destinazione dell'utile conseguito al 31 dicembre 2011 non viene conteggiato nel patrimonio.

Per usufruire dell'agevolazione è fondamentale la destinazione degli utili a riserva in quanto accresce il patrimonio poiché non vengono prese in considerazione le cd. riserve *non disponibili*.

Sostanzialmente, l'incentivo fiscale è parametrato al patrimonio che non contenga *annacquamenti di capitale* come quelle che derivano da riserve, quali:

- **riserve per azioni proprie (art. 2357-ter);**
- **della riserva per utili da valutazione su cambi (art. 2426, n. 8-bis);**
- **della riserva da plusvalenze sulle partecipazioni (Art. 2426, n. 4).**

Comunque, si è ancora in attesa del decreto di attuazione che dovrebbe fare chiarezza sul concetto di riserva *non disponibile*, sui limiti del patrimonio netto e sulla destinazione a patrimonio dei versamenti dei soci con contestuale rinuncia al rimborso.

Con un esempio, vediamo la detassazione a quanto ammonta:

Patrimonio netto al 31/12/2010

Capitale sociale	200.000
riserva legale	40.000
riserva straordinaria	100.000
totale	340.000

utile 2010 (destinato a riserva straordinaria) per € 60.000.

Supponiamo che i soci al 30/9/2011 versano in conto capitale € 150.000 (per 92 giorni: $150.000 \times 92/365 = 37.808$). L'incremento (€ 60.000+37.808) è pari a € 97.808. Supponiamo che la società acquisti una partecipazione di controllo pari a € 30.000.

Base ACE $97808 - 30.000 = 67.808$; la detassazione pari a € $67808 \times 3\% = 2034$

L'ACE, così calcolata viene riportata, come riduzione fiscale, nelle variazioni in diminuzione al rigo RF50, colonna 4.

Il decreto di attuazione dovrebbe fare chiarezza soprattutto sull'ostacolo all'incentivo fiscale derivante dalla mancata patrimonializzazione dovuta a perdite pregresse che hanno azzerato il patrimonio.

Le stesse istruzioni definitive dell'Unico 2012, in merito alle società in perdita, fissano un limite all'ACE azzerando, sostanzialmente, i versamenti dei soci fatti a copertura di perdite eccedenti il capitale.

La conseguenza dei versamenti per il capitale ridotto al di sotto di zero non godono dell'agevolazione ma sono utili solo per il ripristino del capitale.

Inoltre, nel limite del patrimonio netto ai fini del calcolo dell'ACE non si tiene conto dell'utile dell'esercizio in corso, che produrrà i suoi effetti nell'anno successivo solo allorquando saranno patrimonializzati con delibera assembleare, relativa alla distribuzione degli utili.

Così, per esempio, se per effetto delle perdite pregresse, il capitale di 500 si è azzerato e supponiamo che i versamenti dei soci siano 1.500 euro, l'incremento del patrimonio sul quale calcolare l'ACE sarà su 1.000 e non su 1.500.

Il prospetto da compilare, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011, da parte dei soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui sopra, è il quadro **RS113, al fine di determinare l'importo ammesso in deduzione dal reddito complessivo netto, corrispondente al reddito nozionale del nuovo capitale proprio.**

Quest'ultimo è valutato mediante l'applicazione dell'aliquota del **3%** alla variazione in aumento del capitale al 31/12/2011 rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31/12/2010.

Le istruzioni dell'UNICOSC2012 danno indicazioni precise sulla compilazione del prospetto previsto per l'ACE mettendo in evidenza la differenza tra gli incrementi e decrementi nonché delle riduzioni del patrimonio netto partendo da quello risultante al 31 dicembre 2010.

Inoltre, le istruzioni hanno dato delle regole di applicazione secondo le quali la quota ACE subisce il limite del patrimonio netto che risulta accresciuto dagli incrementi ma ridotto dai decrementi ed anche dalle riduzioni che risultano dopo l'applicazione delle norme antielusive.

Così, per esempio:

- accantonamento a riserva dell'utile 2010 pari a € 10.000;
- versamento dei soci in c/capitale di € 6.000 al 1 luglio 2011;
- attribuzioni riserve ai soci € 1.000;
- riduzioni (norme antielusione) € 200.

ACE spettante per il 2011 pari a 10.000 + 3.000 (il versamento è stato fatto al 1° luglio) pari a € 13.000 meno le attribuzioni di riserve ai soci € 1.000 meno le riduzioni € 200, il tutto pari a **11.800 x 3%= 354.**

L'agevolazione è finalizzata ad incentivare il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano introducendo un prelievo

Campanile

delle imposte sui redditi, commisurato al nuovo capitale immesso sotto forma di conferimento in denaro da parte dei soci o di destinatari di utili a riserva.

Nell'Unico 2012 va compilato il prospetto (RS113) dove vanno riportati gli incrementi, che vanno indicati alla colonna 1 del prospetto, e sono dati dai **conferimenti in denaro** nonché **dagli utili accantonati** ad esclusione di **quelli destinati a riserve indivisibili**, come sopra cennato.

I decrementi **del patrimonio netto** vanno indicati alla colonna 2 e sono dati: a) dalle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci partecipanti; b) dagli acquisti di partecipazioni in società controllate; c) dagli acquisti di aziende o di rami d'azienda; le riduzioni vanno indicate nella colonna 3 mentre alla colonna 4 sarà appostata la differenza.

Ai fini dell'efficacia degli incrementi:

- i versamenti dei soci partono dalla data dei versamenti stessi;
- gli accantonamenti degli utili sono efficaci sin dall'inizio dell'anno in cui le relative riserve si sono formate.

Il prospetto seguente, oltre ad indicare il rendimento nozionale sul quale va calcolato il 3% , riporta anche le eventuali eccedenze dello stesso rendimento che non è stato possibile utilizzare per incapienza del reddito complessivo netto.

Le eccedenze, quindi, non vanno perdute e sono riportabili negli anni successivi.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza
	1	2	3	4
	,00	,00	,00	,00
		Patrimonio netto	Minor importo col. 4/col. 5	Rendimento
RS113		,00	,00	,00
		Codice fiscale	3%	Rendimento attribuito
		8		,00
	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile	Eccedenza riportabile quadro RQ	
	,00	,00	,00	

I BENI DELL'IMPRESA IN GODIMENTO AI SOCI O AI FAMILIARI: COMUNICAZIONE ENTRO IL 2 APRILE 2012

Il D.L. 138/2011, convertito dalla Legge 148/2011, ha praticamente azzerata la possibilità per l'imprenditore individuale, per le società di persone e per le società di capitale di poter ancora beneficiare di rientrare nella libera disponibilità dei beni dell'impresa dati in **godimento ai soci o ai familiari**.

L'intervento è finalizzato ad evitare le intestazioni fittizie dei **beni dell'azienda** e ad arginare il fenomeno che consentiva l'*èscape* di godere da parte dei soci e dei loro familiari dei beni che erano intestati all'impresa.

La disposizione è stata inquadrata nell'art. 2, commi da 36-terdecies a 36 duodecies, del D.L. 138/2011 e pone l'accento sulla forbice tra **il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni**

Campanile

dell'impresa ai soci e ai familiari del titolare dell'impresa o della società di persone o della società di capitali.

Praticamente, se l'investimento dei beni in godimento sul mercato rende 1000 mentre se concesso al socio o al familiare c'è un feed-back di 400, il Fisco dice che una operazione del genere non è possibile, riduce la materia imponibile, è antieconomica; o meglio può essere anche possibile ma la differenza 600 dovrà essere dichiarata dal socio o dal titolare dell'impresa nell'Unico tra **i redditi diversi** e, per di più, i costi di gestione che l'azienda sostiene per l'appartamento o per gli appartamenti concessi ai soci **diventano costi inducibili**, ripresi a tassazione tra le variazioni in aumento.

Non è solo questo il motivo predominante della disposizione perchè riflettendoci un attimo è facile intuire che servirsi della società o dell'impresa per *sfruttare* i suoi beni consentiva di non incappare nel **redditometro**. Un modo legale, come dire, di sviare le indagini del Fisco in quanto l'abitazione principale o secondaria è indice di capacità contributiva, come stabilito dai DD.MM del 1992, e conduce all'accertamento sintetico.

La nuova disposizione, che penalizza fortemente le imprese individuali, le società di persone e le società di capitali ripristina la situazione di diritto nei confronti di quella effettiva, non rispondente alla realtà di mercato, e alla reale titolarità del bene.

La pratica del godimento dei beni di azienda ai soci e loro familiari è abbastanza diffusa in tutte quelle imprese che svolgono attività in un normale periodo d'imposta piuttosto che in quelle di comodo.

Il ragionamento del Fisco si potrebbe dire che non fa una grinza perchè dove *casca l'asino* è il concetto giuridico del **valore di mercato del bene dato in godimento**.

L'art. 9, comma 2, del TUIR dà una definizione a carattere generale del valore normale del bene, che è più teorica che pratica, perchè normalmente è sempre smentita dalla pratica commerciale, dove prevale il motivo di convenienza.

Sostanzialmente, per il titolare dell'impresa o per la società è meglio tenere *sfitto* l'appartamento, senza assegnarlo al socio o al suo familiare!!!!

Facciamo, un esempio, se il valore di mercato dell'appartamento è di 30 ed il corrispettivo annuo che corrisponde il socio o il familiare è di 20 mentre i costi di gestione ammontano a 10, con la nuova disposizione accade che:

- il socio deve dichiarare tra i **redditi diversi** 10; con l'art. 2, comma 36-quinquies è stato aggiunto all'**art. 67, comma 1**, del TUIR, la **lett. h-ter**;
- tra i ricavi della società dovranno essere ricompresi i 20;
- il costo di 10 diventa indeducibile per l'impresa; lo prevede l'art. 2, comma quaterdecies.

Sostanzialmente, l'impresa non potrà dedurre i costi relativi ai beni concessi in godimento al socio per un corrispettivo annuo inferiore al prezzo di mercato degli stessi.

A questo punto, come dire, converrebbe valutare molto bene il tutto considerando, quasi, vana la possibilità di dichiarare il prezzo di mercato per superare la prescrizione della norma perchè successivamente l'Agenzia ficcherà il naso su tutti i

Campanile

finanziamenti dei soci e sui beni dati in godimento nonché nelle capitalizzazioni effettuate nei confronti della società.

Senza dubbio c'è un dato di fatto che *i redditi diversi* dichiarati al Fisco da parte del socio portano diritti all'accertamento sintetico, e non solo; per comprare quell'appartamento, per esempio, la società ha chiesto dei finanziamenti ai soci sia per l'acquisto che per sostenere le spese di gestione; quasi, sicuramente farà ricorso all'autofinanziamento dei soci stessi portando alla luce disponibilità patrimoniali, investimenti, spese per incrementi patrimoniali, che, oltretutto, andranno comunicate all'Agenzia.

Il minimo comun denominatore spalanca le porte all'accertamento sintetico.

A proposito, l'art. 2, comma 36-septiesdecies del D.L.138/2011, così dice:

“l'Agenzia delle entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento e ai fini del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o di capitalizzazione effettuate nei confronti della società”.

A questo punto una domanda sorge spontanea: **come fa il Fisco ad imputare il godimento del bene dell'azienda da parte del socio al socio stesso, se continua ad occuparlo e l'azienda dichiarasse un valore di mercato ?** Per fictio iuris? Come dire, *io voglio continuare a stare nella casa dell'azienda che dirigo, una volta che ti ho dichiarato il valore di mercato non me lo puoi tassare due volte!* Dovrà, comunque, essere fatta la comunicazione ma il Fisco vorrà vederci chiaro anche perchè il reddito diverso, scaturente dalla differenza tra prezzo di mercato e corrispettivo corrisposto dal socio, potrebbe essere più proficuo ai fini della tassazione in capo al socio piuttosto che il ricavo pari al prezzo di mercato in capo alla società.

Ragionando sulla tematica, un esempio estremo potrebbe essere quello che il socio non da alcun corrispettivo alla società, vale a dire a corrispettivo **zero il Fisco riprenderà a tassazione il valore di mercato?** La risposta non può essere negativa, **la comunicazione**, comunque, va fatta e, senza andare troppo lontani, il Fisco recupererà a tassazione **il reddito diverso** del socio, per l'intero valore di mercato.

Supponiamo che il socio paghi il fitto teorico di un euro, il Fisco procederà al calcolo del valore di mercato partendo dai dati dell'osservatorio immobiliare e recupererà a tassazione sia il reddito diverso che il ricavo non dichiarato.

Una soluzione al problema potrebbe essere la costituzione di una società semplice che concede ai soci un immobile in godimento anche al di sotto del prezzo di mercato.

FINANZIAMENTO DEI SOCI

Riprendendo il discorso dei beni concessi in godimento ai soci o ai loro familiari e dei finanziamenti dei soci la **prima comunicazione all'Agenzia delle entrate** va fatta entro **il 2 aprile 2012** sul modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 16 dicembre 2011, che ha approvato il modello e date le istruzioni per compilarlo.

Campanile

Nelle istruzioni che hanno il carattere procedimentale, cioè cariche del potere discrezionale dell'Agenzia, ***come di costume stabilisce*** che la comunicazione riguarda anche il **2011**; quindi, è anche ***retroattiva***, in *linea*, come dire, sempre con lo Statuto del contribuente!

Con il provvedimento del 16 dicembre 2011 il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato il modello da inviare telematicamente entro il 31 marzo 2012 per l'anno 2011, con il quale l'imprenditore o i soci o i familiari dei soci devono comunicare al Fisco i beni in godimento della società utilizzati.

La comunicazione deve comprendere:

- i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuate dai soci nei confronti della società concedente;
- i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, inclusi i familiari;
- i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, inclusi i familiari, di altre società appartenenti al medesimo gruppo;
- i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011 e anche per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso sempre nello stesso periodo.

Nella comunicazione che va inviata via Entratel o Fisconline tramite intermediario, tra l'altro, deve contenere:

- la tipologia di utilizzazione del bene;
- la tipologia, identificativo del contratto e relativa data di stipula, categoria del bene, durata della concessione, corrispettivi e valore di mercato.

Pertanto, vanno comunicati anzitutto i finanziamenti e i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento.

Vanno anche comunicati finanziamenti e versamenti che, pur realizzati negli anni precedenti, sono tuttora in corso al 17 settembre 2011.

L'Agenzia delle entrate nelle sue risposte al Telefisco ha puntualizzato che i finanziamenti e versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci.

I CASI IN CUI VA FATTA LA COMUNICAZIONE

Come principio generale la comunicazione va fatta anche quando il corrispettivo del bene concesso in godimento al socio è pari al valore di mercato.

Se il bene concesso in godimento si trova in Italia e viene concesso ad un socio che ha sede all'estero la tassazione avviene in Italia; il che significa che il socio (estero) dovrà dichiarare il reddito in Italia e fare la comunicazione.

Se la società da come *fringe benefit* al suo amministratore un'autovettura, ai fini della tassazione segue la regola prevista dall'art. 51 del TUIR e, comunque, va fatta la comunicazione.

Un altro caso è dato dall'assegnazione al socio di un'autovettura, ad uso promiscuo, della società; per tale situazione trova applicazione l'art. 164 del TUIR ed il socio tasserà il suo *fringe benefit*. La comunicazione va fatta dalla società o dal socio.

Campanile

Il caso in cui la comunicazione non va fatta è quella in cui il valore bene ricevuto in godimento è al di sotto di 3.000 euro.

Sia per i molteplici casi che si possono presentare, specialmente quelli che derivano da quote partecipate in società commerciali, ma anche per un coordinamento tra le norme del TUIR e la normativa dei beni dell'azienda concessi in godimento al socio o ai suoi familiari, sarebbe auspicabile un intervento dell'Agenzia per evitare la nascita sicura di altri contenziosi.

ANTIRICICLAGGIO

I PAGAMENTI FRAZIONATI

Come già varie volte ribadito ed anche molto prima delle fuori uscite della stessa stampa specializzata e della circolare dell' ABI, chi scrive ha asserito, da sempre, che nella legge non c'è scritto che è punitivo effettuare versamenti e riscossioni in contanti, al di sotto del limite, rateizzate nel tempo; il contrasto con la normativa antiriciclaggio riguarda i frazionamenti *artificiosi* messi in atto per sfuggire al limite imposto per l'uso del contante

In un periodo, abbastanza lungo, di scarsa liquidità, *cangro economico* dello scacchiere finanziario UE, è del tutto irragionevole e senza saggezza limitare il diritto pattizio che è vincolante per le parti che si mettono d'accordo sulle modalità di pagamento o di riscossione.

E' fondamentale tra le parti stabilire le modalità e sottoscriverle magari richiamandole anche in fattura nelle condizioni di pagamento.

Allo stato attuale cammina tutto su carte e la rateizzazione anche ed oltre a 72 rate è diventata la normalità.

Indubbiamente l'impatto delle riduzioni al limite del contante ha partorito l'elemento psicologico del reato con una chiave di lettura non leggibile nella legge sull'antiriciclaggio che si perde nella notte dei tempi.

E' indubbio che non si sta parlando del mercato delle frodi, dell'evasione fiscale che ancora oggi prolifera e non conosce limiti, del *lato oscuro* della UE che ha consentito, senza latitudini di sorta, di alimentare la *cifra oscura* dell'IVA che ha devastato il mercato interno e marginalizzate moltissime imprese buttandole fuori dalla competizione commerciale.

La strada maestra da seguire per l'evasione non può ricadere sullo sviluppo economico, sulla crescita produttiva perchè deprimere il commercio o il fare impresa è deleterio.

Per evitare contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate o di altri verificatori, è necessario che per ogni operazione che si intende effettuare, per non incorrere in sanzioni, di decidere in anticipo con quali modalità si vogliono regolare concordandole con il fornitore o con il cliente; si potrà ricorrere alla **modalità rateale**, a condizione che le rate da pagare in contanti siano **inferiori al limite**.

Campanile

Supponiamo che si deve pagare la fattura di un fornitore di importo pari a 3.000 euro in 6 rate, è fondamentale soprattutto ripartirle in modo che una delle rate non superi i **999,99** euro oppure si può decidere di pagare parte con assegno e parte in contanti a condizione che l'importo che intende pagare in contanti sia inferiore al limite.

Il pagamento o la riscossione a rate non deve apparire **artificiosamente** realizzato per evadere il divieto ma deve risultare da contratto, sottoscritto da entrambi i contraenti, e riportarlo **in fattura** nella sezione "**modalità di pagamento**", come già detto.

In proposito si vuole ricordare **la circolare n. 2 del 16 gennaio 2012 del MEF**, che ha ribadito che è consentito la rateizzazione dipendente da contratti che prevedono il pagamento rateale senza infrangere la normativa antiriciclaggio.

La circolare, inoltre, ribadisce una novità, già in vigore da settembre 2011, che le sanzioni sono irrogate dagli Uffici territoriali del Ministero, dalle Ragionerie Territoriali dello Stato (RTS); evidenzia, altresì, le sanzioni che saranno irrogate, schematizza le fasi procedurali amministrative-sanzionatorie dando anche delle indicazioni operative in materia di contenzioso nonché delle sedi RTS, competenti a trattare i vari contesti sotto l'indirizzo e la consulenza degli Uffici centrali del MEF.

ATTENZIONE AI PASSAGGI DI FRONTIERA: INASPRIMENTO DELLE SANZIONI – D.L. 2 MARZO 2012 N. 16

Portare **soldi all'estero** ha fatto sempre tendenza da cinquant'anni e più ed è stato sempre molto facile nonostante il forte contrasto delle Dogane ad ogni posto di frontiera prima che entrasse in vigore il Mercato Unico.

Nella classica domanda del funzionario di turno "**Alt Dogana, ha qualcosa da dichiarare**" sia nelle Dogane di terra che marittime ed aeroportuali alle Dogane di Uscita del territorio nazionale costituiva una salvaguardia di fronte al dilagare dei mali intenzionati.

Si procedeva al sequestro della valuta con contemporanea e denuncia all'Autorità giudiziaria del soggetto che aveva commesso il reato.

Attualmente le latitudini del territorio nazionale si sono slargate con il subentro nella Unione Europea e **i trafficanti di banconote** fanno la spola tra l'Italia e l'estero.

Sostanzialmente con il D.L. 2 marzo 2012, n. 16 si sono innalzate le aliquote e alzate le soglie di punibilità eliminando l'oblazione per le infrazioni tra 250.000 euro e 40.000.

In particolare, sono state apportate modifiche alla previgente normativa valutaria, il D.Lgs. 19 novembre 2008 n. 195:

- è stato modificato il comma 2 dell'art. 6 con il quale si rende applicabile il sequestro delle somme superiore al limite ma con un'eccedenza inferiore a 10.000 euro nella misura del 30%;

Campanile

- l'aliquota del 5% passa al 15% dell'eccedenza superiore a limite e che la stessa non deve essere superiore a 40.000;
- è stato dilatato il periodo, da uno a cinque anni, per la possibilità di pagare la sanzione in forma ridotta;
- si può accedere all'oblazione per importi sotto la soglia dei 40.000 euro e non più 250.000 euro;
- sequestro del 50% delle somme eccedenti i 10.000 euro.

Così le modifiche:

“8. Al decreto legislativo 19 novembre 2008, n. 195, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 6, il comma 2 e' sostituito dai seguenti:

«2. Il sequestro e' eseguito nel limite:

a) del 30 per cento dell'importo eccedente quello di cui al comma 1 qualora l'eccedenza non sia superiore a 10 mila euro;

b) del 50 per cento dell'importo eccedente, in tutti gli altri casi.

2-bis. Il denaro contante sequestrato garantisce con preferenza su ogni altro credito il pagamento delle sanzioni amministrative pecuniarie.»;

b) all'articolo 7:

1) il comma 1 e' sostituito dai seguenti:

«1. Il soggetto cui e' stata contestata una violazione può chiederne l'estinzione effettuando un pagamento in misura ridotta:

a) pari al 5 per cento del denaro contante eccedente la soglia di cui all'articolo 3 se l'eccedenza non dichiarata non e' superiore a 10 mila euro;

b) pari al 15 per cento se l'eccedenza non supera i 40 mila euro.

1-bis. La somma pagata non può essere, comunque, inferiore a 200 euro.

1-ter. Il pagamento può essere effettuato all'Agenzia delle dogane o alla Guardia di finanza al momento della contestazione, o al Ministero dell'economia e delle finanze con le modalità di cui al comma 4, entro dieci giorni dalla stessa. Le richieste di pagamento in misura ridotta ricevute dalla Guardia di finanza, con eventuale prova dell'avvenuto pagamento, sono trasmesse all'Agenzia delle dogane.»;

2) al comma 5, lettera a), le parole: «250.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «40.000 euro»;

3) al comma 5, lettera b), le parole: «trecentosessantacinque giorni» sono sostituite dalle seguenti: «cinque anni»;

c) all'articolo 8, al comma 3 le parole: «scadenza del termine di cui al comma 1.» sono sostituite dalle seguenti: «data in cui riceve i verbali di contestazione.»;

d) all'articolo 9:

1) il comma 1 e' sostituito dal seguente:

«1. La violazione delle disposizioni di cui all'articolo 3 e' punita con la sanzione amministrativa pecuniaria, con un minimo di 300 euro:

a) dal 10 al 30 per cento dell'importo trasferito o che si tenta di trasferire in eccedenza rispetto alla soglia di cui all'articolo 3, se tale valore non e' superiore a 10 mila euro;

b) dal 30 per cento al 50 per cento dell'importo trasferito o che si tenta di trasferire in eccedenza rispetto alla soglia di cui all'articolo 3 se tale valore e' superiore a 10 mila euro.»;

2) al comma 2, le parole: «in quanto compatibili» sono soppresse.”

DOGANE

REGIME DOGANALE PER LE NAVI DA DIPORTO – LA MODIFICA DEL D.L. N.1/2012

Con il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, il cd. decreto *liberalizzazioni*, è stato riscritto il regime doganale dell'unità da diporto sostituendo completamente il comma 4 dell'art. 36 del T.U.L.D. (il testo unico della legge doganale), che stabilisce il presupposto dell' **obbligazione doganale**.

In particolare, il previgente comma 4 dell'art. 36 disponeva, in merito alle navi e agli aeromobili costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera, fissando un principio che, qualora non fossero iscritti nel registro navale italiano rimarrebbero allo stato estero, in quanto quella iscrizione equivaleva come **prova dell'esportazione**.

Non poteva essere diversamente poiché il comma 4 dell'art. 36 prefigurava il nesso all'obbligazione doganale, qualora destinati al **consumo nel territorio doganale**, ed **iscritti nelle matricole dei registri contemplati dal codice di navigazione**.

L'assunto, basato sulla nascita dell'obbligazione doganale in seguito alla nazionalizzazione della nave o dell'aeromobile di bandiera estera, è il preludio al regime doganale dell'importazione definitiva.

Con l'art. 60 del decreto sulle *liberalizzazioni* il comma 4 dell'art. 36 del TULD ha inserito un inciso “*le navi, ad esclusione di quelle da diporto, e gli aeromobili costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando vengono iscritti nelle matricole o nei registri di cui rispettivamente agli artt. 146 e 753 del codice della navigazione; le navi, ad esclusione di quelle da diporto, e gli aeromobili nazionali e nazionalizzati, iscritti nelle matricole o nei registri predetti, si intendono destinati al consumo fuori dal territorio doganale quando vengono cancellati dalle matricole o dei registri per uno dei motivi indicati nel 1° comma lett.c) e d), rispettivamente degli artt. 163 e 762 del Codice di navigazione*”.

La conseguenza della nuova disposizione è duplice:

- che **l'immatricolazione in un registro straniero non equivale all'uscita dal territorio doganale**, vale a dire non equivale all'esportazione; per provarlo bisogna effettuare una cessione all'esportazione, con relativa bolletta doganale, e soddisfare quanto previsto dall'art. 8 del DPR 633/72, ai fini della fiscalità interna;
- che **la cancellazione dalle matricole o dai registri italiani delle navi**, ad esclusione di quelle da diporto, e degli aeromobili è considerata come destinazione al consumo fuori dal territorio doganale comunitario.

Per le imbarcazioni da diporto, quindi, l'iscrizione in un registro estero non è più *conditio sine qua non* equivalenza all'uscita dal territorio doganale; il che significa che *bunkerare* per le imbarcazioni da diporto con libretto estero è **imponibile IVA**.

LE DOTAZIONI E PROVVISTE DI BORDO**NORMATIVA DOGANALE**

La normativa doganale previgente al nuovo Codice Doganale Comunitario (Reg. UE 430 del 20 maggio 2010)

Le cessioni per provviste e dotazioni di bordo sono disciplinate dagli articoli 252 e 267 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale. In base a tali disposizioni, agli effetti doganali, costituiscono provviste di bordo delle navi e degli aeromobili i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare:

- α) il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri;
- β) l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile ed il funzionamento degli altri macchinari ed apparati di bordo;
- γ) la manutenzione e la riparazione nonché le relativi dotazioni di bordo;
- δ) la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate.
- ε) i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinati a servizio od ornamento del mezzo di trasporto.

Le provviste e dotazioni di bordo imbarcate in esenzione dei diritti di confine all'atto dell'esportazione, assumono la qualifica di “**merci estere**” allorquando la nave o l'aeromobile ha varcato la linea doganale.

Il che significa che dette merci, qualora fossero reintrodotte nel territorio doganale, dovranno essere nazionalizzate, in pratica bisogna assoggettarle ai diritti di confine poiché la loro reintroduzione sta per “immissione in consumo”.

Pertanto, per documentare l'imbarco delle provviste e delle dotazioni di bordo andava emesso il D.A.U. (documento amministrativo unico), (ora **DAE**), quale ex bolletta di esportazione definitiva.¹ Questo perché, per le provviste e le dotazioni di bordo assume rilevanza, ai fini della prova da fornire circa l'avvenuto rispetto della destinazione agevolata, la “*fictio iuris*” contenuta negli artt. 254 e 269 del T.U.L.D. che considera i generi costituenti provviste di bordo imbarcati o trasbordati sulle navi in partenza, dai porti dello Stato “usciti”, in transito o riesportati “se esteri”, oppure in “esportazione definitiva” se nazionali o nazionalizzati.

Di conseguenza, la provvista di bordo o il rifornimento petrolifero imbarcato sulla nave si considera agli effetti doganali una vera esportazione definitiva, da ciò deriva che per documentarne la non imponibilità ai fini fiscali bisogna essere in possesso della bolletta di esportazione.

Le modalità operative

In generale, in quasi tutte le dogane, per le provviste e per le dotazioni di bordo è praticato il ricorso al “**memorandum**” che deve contenere le attestazioni di rito del

¹Allo stato attuale la dichiarazione di esportazione deve passare attraverso la procedura informatizzata dell'ECS (**EXPORT CONTROL SYSTEM**); a scorta **della merce fino alla Dogana di uscita**, in sostituzione dell'esemplare parte 3 del DAU (ex bolletta di esportazione), c'è il **DAE**, il Documento di Accompagnamento di Esportazione. L'avvenuta esportazione avverrà con un messaggio della Dogana di *uscita* alla Dogana di *esportazione* e con il **messaggio di notifica** che legitimerà la **non imponibilità** dell'IVA.

Campanile

servizio attivo svolto dalla Guardia Di Finanza quali il “**Visto entrare negli spazi doganali**” e il “**Visto imbarcare e/o visto a bordo**”.

Al fine di semplificare gli adempimenti connessi alle operazioni di specie, l'ex Dipartimento Delle Dogane chiarì che per **le merci di provveditoria** fosse consentito, su richiesta dei soggetti sopraccitati, la procedura delle dichiarazioni semplificate con l'impiego di documenti commerciali o amministrativi². In essi dovevano figurare (*è così anche allo stato attuale*) almeno gli elementi identificativi delle merci quali i colli, la designazione delle merci, la massa netta, eventuali menzioni speciali, data e luogo, e la richiesta dell'interessato di voler destinare le merci a provvista di bordo sottoscritta dallo stesso o da un suo rappresentante, a meno che non sia stata autorizzata, ai sensi del 2° comma del paragrafo 2 dell'art. 288 del Codice Doganale Comunitario, una domanda globale.

I predetti documenti, da compilare in duplice esemplare, dovevano essere presentati all'Autorità Doganale competente che, svolti gli adempimenti dovuti, ne consegnava uno alla parte, ai fini dell'imbarco delle merci e prendeva in carico l'altro ai fini della successiva definizione dell'operazione. Inoltre, l'operatore, entro un termine di trenta giorni dall'emissione del primo memorandum, doveva presentare la dichiarazione complementare riepilogativa degli imbarchi effettuati nel periodo per l'annotazione nell'apposito registro.

La Circolare n. 18/D del 29 dicembre 2010

L'Agenzia delle Dogane, tra l'altro, nella circolare ha confermato la procedura del *memorandum d'imbarco* e della bolletta di esportazione cumulativa che dovrà essere inviata con formato elettronico, giusto come previsto dalle disposizioni dell'Autorità doganale.

Alla dichiarazione venivano allegati i documenti utilizzati per procedere all'imbarco delle provviste di bordo, muniti dei prescritti visti.

In particolare, per i bunkeraggi alle navi, il depositario responsabile del deposito fiscale o emetteva il “memorandum” per l'imbarco dei carburanti e lubrificanti e successivamente regolarizzava con ex bolletta d'esportazione oppure emetteva direttamente quest'ultimo; nel primo caso, il titolare del memorandum e quello della bolletta di esportazione dovevano coincidere.

Un esemplare della fattura, per la cessione avvenuta tra la compagnia petrolifera e l'armatore o il proprietario della nave, doveva essere vistata dall'autorità doganale; tale fattura in luogo dell'imposta sul valore aggiunto conteneva l'annotazione che trattavasi di “operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 bis DPR 633/72”.

Non è stato mai facile per gli operatori del settore adempiere gli obblighi imposti da una normativa, che all'inizio o nel corso della sua applicazione doveva essere meglio chiarita.

La procedura, come cennato, è rimasta pressoché simile.

Le problematiche applicative

Per non incorrere nei rigori fiscali che portano diritto alla imponibilità dell'operazione, le modalità operative, non sempre corrette da parte degli operatori,

² Circolare prot. n. 4479/VII del 23 dicembre 1996 dell'ex Dipartimento delle Dogane

Campanile

hanno indotto gli stessi a richiedere all'Amministrazione Finanziaria di esprimersi sui comportamenti da tenere; le risposte non sempre sono state univoche per le rispettive competenze della materia da parte dei suoi organi: le Dogane e le Entrate; ogni qualvolta che la risoluzione o la circolare è promanata dalle Dogane si avverte nel corso della lettura un "sentito il parere delle Entrate"; e così viceversa.

Il problema più importante che si è presentato è stato sempre quello dovuto all'interposizione di altri soggetti al di fuori dell'operazione doganale.

L'ex Dipartimento delle Dogane, chiamato a dare dei chiarimenti sul trattamento da riservare, ai fini Iva, alle operazioni di bunkeraggio a navi, effettuate da parte di società extracomunitarie, previo acquisto "franco deposito" dei prodotti petroliferi da società nazionali, si è espressa prevedendo tre ipotesi:

- se la società extracomunitaria cede la proprietà dei beni ad un operatore italiano, soggetto passivo d'imposta in Italia, sarà quest'ultimo obbligato ad emettere l'autofattura, ai sensi dell'art. 17, comma 3, DPR 633/72, indicando nella stessa, in luogo dell'imposta, la norma di non imponibilità dell'art. 8, comma primo, lett. a);
- se la società estera agisce in Italia con un suo rappresentante fiscale, nominato sempre ai sensi del citato art. 17, sarà questi che dovrà emettere la fattura nei confronti dell'operatore italiano, identificato ai fini Iva, con la dicitura "operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 bis, comma primo lett. d);
- se la società extracomunitaria effettua il bunkeraggio nei confronti di un altro soggetto extracomunitario l'operazione è escluso dall'ambito di applicazione dell'Iva per carenza del presupposto territoriale; vale a dire, che si considera come non effettuata nel territorio dello Stato.³

Una facoltà alternativa all'istituto del rappresentante fiscale è stata data dal D.lgs. 19 giugno 2002, n. 191 (in "il fisco" n. 32 /2002, fascicolo 2, pag. 4665), in vigore dal 31 agosto 2002.

Tale decreto ha sostituito i comma 2 e 3 dell'art. 17 del DPR 633/72 ed ha aggiunto l'art. 35 ter, rubricato quale "Identificazione ai fini Iva ed obblighi contabili del soggetto non residente". In pratica, secondo il nuovo articolo, i soggetti (persone fisiche o giuridiche) non residenti nel territorio dello Stato e dell'U.E., che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nonché acquisti in Italia, hanno la facoltà di assolvere direttamente gli obblighi contabili, previsti dalla normativa dell'imposta sul valore aggiunto, a condizione che prima di porre in essere le operazioni di cessioni,

³ Ministero delle Finanze-Dipartimento delle Dogane e II.II.-Direzione Centrale dei Servizi Doganali – Divisione V prot. N.2091/V/SD che così scrive: ".....La scrivente, interpellato il Dipartimento delle Entrate che ha fornito il parere di competenza con nota prot. 1999/84435 del 19 maggio 1999, e tenuto conto della generale rilevanza della materia trattata, dirama le seguenti istruzioni al fine di un'uniforme applicazione della normativa.

.....Tuttavia, sotto il profilo soggettivo di operatività, detta disposizione si applica a differenza dell'art. 8, in cui si contemplano espressamente i casi di cessione all'esportazione tramite commissionari o operazioni *triangolari*, solo a cessioni dirette a favore degli armatori o ai soggetti proprietari delle navi o degli aeromobili. Ne deriva che la fattispecie in esame, costituita da due separati rapporti giuridici, il primo intercorrente tra il cedente nazionale e il cessionario extracomunitario ed il secondo tra quest'ultimo ed i propri clienti nei confronti dei quali il bunkeraggio, debba essere disciplinata al di fuori dell'ambito di applicazione del più volte citato art. 8 bis DPR 633/72.

.....".

Campanile

prestazioni o acquisti lo dichiarino all'Ufficio di Roma, competente esclusivo dei rapporti con i soggetti di cui all'art. 36 ter.

Questo sistema di identificazione diretta avviene con l'attribuzione del numero di partita Iva al soggetto non residente, che esercita attività di impresa, arte o professione nello Stato di appartenenza.

Non potrà usufruire della facoltà dell'identificazione il soggetto residente in un Paese terzo che nel Suo ordinamento giuridico, non ha disciplinato quanto previsto dalle Direttive del Consiglio Europeo, in merito alla reciproca assistenza.⁴

In tema di bunkeraggi, il soggetto non residente dovrà valutare molto bene se è conveniente registrarsi ai fini Iva, in considerazione dell'attuale disciplina che governa questa materia; a meno che non intenda aprirsi un conto deposito presso una delle compagnie petrolifere.

La facoltà da esercitare, del resto, non è di intralcio né alla stabile organizzazione e né al rimborso dell'imposta per i non residenti, di cui all'art. 38 ter del DPR 633/72.

L'attuale normativa comunitaria

Con il Regolamento (UE) 430 del 20 maggio 2010 (G.U.U.E. Serie L n. 12/2010 del 20 maggio 2010) sono state apportate modifiche al Reg. (CEE) 2454/93, le cd. DAC, le disposizioni attuative del Codice Comunitario, entrate in vigore dal 1/1/2011.

Le modifiche riguardano sia l'aspetto procedurale del regime di esportazione che le misure di sicurezza per l'esportazione; con la circolare n. 18/D/2010 l'Agenzia delle Dogane è intervenuta, tra l'altro sulle dotazioni e provviste di bordo cristallizzando una procedura già in vigore con alcune modifiche procedurali.

Il primo aspetto riguarda proprio **le provviste e le dotazioni di bordo**, di cui all'art. 1, punto 15, del Reg. (UE) 430/2010 che ha modificato l'art. 592-bis delle DAC, esonerando le stesse dal rispettare i requisiti di sicurezza.

Le disposizioni che si applicano sono le seguenti:

a) **presentazione di una dichiarazione doganale** ed applicazione delle relative formalità per le merci comunitarie destinate all'approvvigionamento esente da imposta di navi e di aeromobili;

b) **esonero per tali dichiarazioni per motivi di sicurezza.**

Le provviste di bordo, comunque, fermo restando le disposizioni ora menzionate possono essere imbarcate rispettando le seguenti modalità:

- procedura ordinaria;
- procedura di domiciliazione.

Con la procedura ordinaria è previsto l'invio di una dichiarazione doganale in formato elettronico, giusto le indicazioni impartite dall'Autorità doganale.

Con la seconda anche per i soggetti autorizzati alla procedura di domiciliazione devono inviare è previsto l'invio di una dichiarazione doganale in formato elettronico. Nell'ambito del territorio nazionale per l'imbarco di merci nazionali costituenti dotazioni e provviste di bordo è utilizzato il **memorandum d'imbarco** o l'iscrizione in registri di carico e scarico.

⁴ Direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 nonché il Regolamento CEE n. 218/92 del 27 gennaio 1992.

Campanile

L'utilizzo del memorandum deve essere preventivamente autorizzato dal direttore dell'Ufficio doganale o della SOT competente, previsto solo ai casi in cui la presentazione della dichiarazione di esportazione al momento dell'imbarco della merce **non è oggettivamente possibile** per la velocizzazione dei tempi di imbarco o per la natura delle operazioni.

La possibilità di presentare una dichiarazione cumulativa, generalmente a fine mese, comporterà dei ritardi in merito all'appuramento della nuova procedura prevista per l'esportazione della merce in sospensione di diritti di accisa.

Il Documento Amministrativi elettronico (e-AD) potrà essere appurato solo dopo la presentazione della bolletta di esportazione cumulativa definitiva.

I bunkeraggi delle navi per la navigazione in acque territoriali – DM 577/95

Per la navigazione nelle acque comunitarie sono applicate le disposizioni contenute nella normativa, di cui al **DM 16 novembre 1995, n. 577**, che costituisce il **Regolamento** recante norme per disciplinare l'impiego di prodotti petroliferi destinati a provviste di bordo delle imbarcazioni naviganti in acque territoriali.

Il campo di applicazione del decreto riguarda la movimentazione dei prodotti petroliferi che viaggiano in esenzione di accisa e vengono impiegati per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione delle acque interne, limitatamente al trasporto di merci e per il dragaggio delle vie navigabili e porti. Sono escluse dall'agevolazione le imbarcazioni da diporto.

Per quanto riguarda le navi da noleggio, le società che noleggiano devono essere iscritti al registro delle imprese e, nel contempo, la capitaneria di porto deve annotare la licenza e il relativo libretto di controllo.

Cosicché, le Autorità doganali, al momento della richiesta del rifornimento, devono esibire:

- il libretto di controllo e il contratto di noleggio, per le unità da diporto di nazionalità italiana;
- il libretto dell'imbarcazione (attestante l'uso commerciale del mezzo) e/o il libretto di controllo con il contratto di noleggio, per le unità da diporto comunitarie.

Il deposito commerciale emette il memorandum d'imbarco del prodotto prendendolo in carico sul registro di carico e scarico autorizzato dall'Ufficio delle Dogane competente per territorio.

La procedura dovrebbe essere rivista alla luce della circolare 18/ D 2010 su menzionata.

Le differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate all'importazione definitiva – art. 303 T.U.L.D.

Con il D.L. 2 marzo 2012 n. 16 sulle cd. liberalizzazioni, all'art. 11, comma 4, sono state ritoccate le sanzioni dovute a differenza di qualità, quantità e valore di cui all'art. 303 del T.U.L.D. .

Vediamone la portata:

“4. L'articolo 303 del testo unico delle leggi doganali, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e' sostituito dal seguente:

«303. (Differenze rispetto alla dichiarazione di merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana.). - 1. Qualora le dichiarazioni relative alla qualità, alla

quantità ed al valore delle merci destinate alla importazione definitiva, al deposito o alla spedizione ad altra dogana con bolletta di cauzione, non corrispondano all'accertamento, il

dichiarante e' punito con la sanzione amministrativa da euro 103 a euro 516 a meno che l'inesatta indicazione del valore non abbia comportato la rideterminazione dei diritti di confine nel qual caso si applicano le sanzioni indicate al seguente comma 3.

2. La precedente disposizione non si applica:

a) quando nei casi previsti dall'articolo 57, lettera d), pur essendo errata la denominazione della tariffa, e' stata indicata con precisione la denominazione commerciale della merce, in modo da

rendere possibile l'applicazione dei diritti;

b) quando le merci dichiarate e quelle riconosciute in sede di accertamento sono considerate nella tariffa in differenti sottovoci di una medesima voce, e l'ammontare dei diritti di confine, che sarebbero dovuti secondo la dichiarazione, e' uguale a quello dei diritti liquidati o lo supera di meno di un terzo;

c) quando le differenze in piu' o in meno nella quantità o nel valore non superano il cinque per cento per ciascuna qualità delle merci dichiarate.

3. Se i diritti di confine complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la sanzione amministrativa, qualora il fatto non costituisca piu' grave reato, e' applicata come segue:

a) per diritti fino a 500 euro si applica la sanzione amministrativa da 103 a 500 euro;

b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro;

c) per i diritti da 1000,1 a 2.000 euro, si applica la sanzione amministrativa da 5.000 a 15.000 euro;

d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, si applica la sanzione amministrativa da 15.000 a 30.000 euro;

e) oltre 4.000, si applica la sanzione amministrativa da 30.000 euro a dieci volte l'importo dei diritti.».

FISCALITA' INTERNAZIONALE

FRONTALIERI: IL NUOVO REGIME FISCALE

Il decreto *milleproroghe* ha abbassato la soglia di esenzione da 8.000 euro a 6.700 euro prorogando per i frontalieri l'agevolazione prevista dall'art. 1, comma 204, della legge 244/07.

Per **frontaliere** (vedi circ. n. 1/E/2001 e n. 2/E/2003) l'Amministrazione Finanziaria intende il lavoratore dipendente che ogni giorno passa la frontiera e si reca a lavorare dall'Italia all'estero, in zone limitrofe alla frontiera: un lavoratore residente a Brennero, confine di Stato in Alto Adige, che si reca ad Innsbruck a lavorare.

Per evitare che il reddito del frontaliere sia tassato due volte tra Stati confinanti ci sono convenzioni contro le doppie imposizioni; così il residente italiano che lavora in

Campanile

Austria vedrà tassato il suo reddito prodotto in Austria solo in Italia e godrà di una franchigia di € 6.700 per l'anno 2012.

Diversa è la posizione del frontaliero tra l'Italia e la Svizzera in quanto da un accordo stipulato tra i due Stati (3 ottobre 1974) prevede un distinguo tra frontalieri residenti in un raggio di 20 km dalla frontiera, come frontalieri in senso stretto, e quelli che risiedono oltre la fascia stabilita.

Per i primi ai Comuni limitrofi del canton Ticino e del Vallese, stabiliti con un decreto del MEF, le Autorità svizzere provvedono a rimborsare alle Autorità italiane parte delle tasse pagate dai lavoratori italiani, che a loro volta sono tassati solo in Svizzera.

Al contrario, per i secondi, per coloro che abitano fuori fascia, il reddito prodotto in Svizzera subisce una doppia tassazione, sia in Svizzera che in Italia; tale lavoratore godrà della franchigia, per l'anno in corso, di 6.700 euro con una variante che l'acconto Irpef dovrà essere versato per intero senza tener conto della franchigia.

IVA

LA LEGGE COMUNITARIA 2010 L. 15/12/2011, N. 217 – LE NOVITA' IVA 2012

E' stata pubblicata in G.U. la **Legge Comunitaria 2010**⁵, che contiene una serie di novità sull'imposta sul valore aggiunto al fine di allineare sempre dippiù la normativa domestica a quella della UE e per assicurare *la piena integrazione delle norme comunitarie*.

La Legge 15 dicembre 2011, n. 217 è entrata in vigore il **17/1/2012** recepisce le Direttive 2009/69/CE e 2009/162/UE⁶ modificando vari articoli del DPR 633/72.

L'art. 8 della legge contiene la delega al Governo per l'attuazione della direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da

⁵L'art.1 contiene la delega al Governo per la disciplina sanzionatoria di violazioni di disposizioni comunitarie; in particolare, la delega per adottare, entro due anni dalla entrata in vigore della legge (**17 gennaio 2012**), *le disposizioni recanti sanzioni penali o amministrative per le violazioni di obblighi contenuti in direttive comunitarie attuate in via regolamentare o amministrativa*.

⁶La Direttiva 2009/162/UE del Consiglio del 22 dicembre 2009, che modifica varie disposizioni della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, mira ad introdurre taluni adeguamenti, quasi tutti di carattere tecnico. Nei "considerando", che sono il prelude dell'adozione della Direttiva, vengono già fissate le considerazioni sulle quali sarà costruita la Direttiva. In uno dei passaggi viene in rilievo che le disposizioni relative all'importazione e al luogo di tassazione delle cessioni di gas e di energia elettrica non si applica all'importazione e cessione di gas trasportato mediante gasdotti che non fanno parte della rete di distribuzione. In particolare, bisognerà considerare che il regime speciale che si applica alle cessioni e alle importazioni di gas effettuate mediante ogni sistema del gas naturale situato nel territorio della Comunità ogni rete connessa ad un siffatto sistema. In un altro "considerando" il gas importato da navi è identico a quello importato mediante gasdotti. La precisazione, che poi non è poco, trasfusa nell'articolato della Direttiva, è stata **la esigenza di neutralità alle importazioni di gas, rigassificato ai fini del trasporto mediante gasdotti, mediante navi** in cui il gas è immesso *in un sistema di gas naturale o di una rete di gasdotti*. Per quanto riguarda **il luogo di tassazione dell'IVA della prestazione di servizi** si deve applicare il regime speciale, che è quello di **esclusione dell'applicazione dell'IVA** relativa ad una rete di trasporto o di una rete di gasdotti a monte. Nello stesso "considerando" (il n. 5) viene prospettato il regime speciale da applicare a tutte le prestazioni di servizi collegate alla fornitura di un accesso a qualsiasi sistema o rete di gas naturale o di energia elettrica, nonché alle reti di gas naturale o di energia elettrica nonché alle reti di riscaldamento e di raffreddamento. La Direttiva ha fissato alcuni principi tra i quali il luogo di cessione di gas effettuato mediante un sistema di gas naturale situato nella Comunità **si considera situato nel luogo in cui l'acquirente usa e consuma effettivamente tali beni**.

Campanile

dazi, imposte ed altre misure, nonché **disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto**. In particolare, in tema di imposta sul valore aggiunto, le modifiche sono state apportate:

- all'art. 6, che stabilisce il **momento di effettuazione dell'operazione**;
- all'art. 7, che presiede sulla **territorialità dell'imposta**;
- all'art. 7-bis, che disciplina la **territorialità sulle cessioni di beni**;
- all'art. 7-septies, che riflette le **disposizioni sulla territorialità relativa a talune prestazioni di servizi** rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità;
- all'art.8-bis, che regola **le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione**;
- all'art. 13, che contempla **la base imponibile**;
- all'art. 17, che da la configurazione di **soggetto passivo d'imposta**;
- all'art. 38-bis, che mette ordine sulla **esecuzione dei rimborsi**;
- all'art. 67 e 68, che costituisce la normativa, ai fini IVA, delle **importazioni e immissione in libera pratica**;
- all'art. 72, che detta regole sui **Trattati e gli accordi internazionali**.

Le modifiche hanno interessato anche la disciplina sugli **scambi intracomunitari**, il **D.L. 331/93**, convertito, con modificazioni dalla **L. 427/93**, andando a ritoccare gli artt. 38 e 41, rispettivamente, acquisti (commi 4-bis e 5-bis dell'art. 38) e cessioni intracomunitarie (art. 2-bis).

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE

E' stato soppresso il terzo periodo del terzo comma, dell'art. 6 del DPR 633/72, che considerava, in ogni caso, effettuate in Italia le operazioni che avvenivano, ai sensi dell'art.7-ter, le cd. prestazioni generiche, tra due soggetti passivi d'imposta, residenti in due Stati diversi, al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle medesime.

La nuova disposizione, art. 8 della L. 217/2012, è stata emanata in deroga al terzo e quarto comma dell'art. 6, aggiungendo un altro comma, prendendo in considerazione:

- le prestazioni generiche, di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72;
- le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui agli artt. 7-quarter e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto che non è stabilito nello stesso ma in un altro Stato membro.

In particolare, la disposizione, di cui al punto 2 dell'art. 8 della Legge Comunitaria, stabilisce il nuovo principio del momento di effettuazione dell'operazione, non più legato all'atto del pagamento del corrispettivo, ma al momento in cui le prestazioni

Campanile

sono **ultimate**⁷, ovvero, se di carattere periodico o continuativo,⁸ **alla data di maturazione del corrispettivo.**

Cambia, quindi, il momento di effettuazione dell'operazione e, precisamente, con l'aggiunta del comma 6 all'art. 6 del DPR 633/72, **le prestazioni di servizi**, ex art. 7-ter, rese da soggetto passivo non residente ad un soggetto passivo residente nonché le prestazioni di servizi, diverse da quelle ex artt. 7-quarter e 7-quinquies dello stesso DPR, rese da un soggetto passivo residente ad un soggetto passivo non residente, **si considerano effettuate nel momento della loro ultimazione**, e non all'atto del **pagamento del corrispettivo.**

Inoltre, si considerano effettuate **al momento del pagamento**, nell'ipotesi che lo stesso, in tutto o in parte, si verifichi prima delle effettuazione dell'operazione⁹.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e non ci sono pagamenti anche parziali nello stesso periodo, le stesse si considerano effettuate al **termine di ciascun anno solare.**

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI NAZIONALI

La disposizione di cui al punto 2 dell'art. 8 è limitata alle prestazioni generiche, che avvengono tra un soggetto residente e non, lasciando immutato **il criterio del momento di effettuazione dell'operazione all'atto del pagamento del corrispettivo**¹⁰ **per le prestazioni di servizi che avvengono tra due soggetti residenti.**

Quindi, la modifica è irrilevante per le prestazioni di servizi che avvengono nella fiscalità interna continuando a persistere la vigenza del terzo comma, 1° periodo, dell'art. 6 del DPR 633/72, basato **sulla rilevanza fiscale del pagamento del corrispettivo.**

A riguardo va precisato che la giurisprudenza comunitaria ritiene legittimo il comportamento dell'Italia che per le prestazioni di servizi interni deroga rispetto al principio comunitario che vuole il momento di effettuazione dell'operazione coincida con il momento della ultimazione della prestazione. Anche la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione¹¹ che considera la coincidenza dei due momenti una **semplificazione** consistente *nella presunzione assoluta di corrispondenza tra la data di percezione del corrispettivo e la data di esecuzione della prestazione cui il corrispettivo stesso si riferisce.*

Tra l'altro non si può parlare solo di semplificazione ma anche di agevolazione per il Fisco non avendo in mano uno strumento reale che possa stabilire il momento di ultimazione della prestazione¹².

⁷E' stato rispettato il principio di cui all'art. 63 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 che così si manifesta: *"Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione dei beni e la prestazione di servizi"*.

⁸Piena osservanza dell'art. 64 della Direttiva 2006/112/CE che così è scritto: *"Gli Stati membri possono stabilire che, in taluni casi, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo, si considerano effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno"*.

⁹Dice l'art. 65 della Direttiva 2006/112/CE *"In caso di acconti anteriore alla cessione di beni e alle prestazioni di servizi l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato"*.

¹⁰Art. 6, terzo comma, 1° periodo, DPR 633/72

¹¹Cassazione 20 aprile 2011 sentenza n. 9091

¹²Tra le altre, la sentenza n. 13209 del 9 giugno 2009

Campanile

Sostanzialmente, il legislatore domestico ha osservato pienamente il divieto imposto dall'art. 66 della Direttiva 2006/112/CE¹³ che stabilisce, in deroga ai principi di cui sopra, “ *gli Stati membri possono stabilire che, talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventa esigibile in uno dei momenti seguenti:*

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta”.

La modifica arrivata era già latente nelle direttive precedenti e, pertanto, è stata apportata procedendo ad una serie di rifusioni ed abrogazione delle direttive precedenti.

Attraverso la modifica il legislatore nazionale non dà rilevanza all'emissione della fattura, che assume tale rango solo nelle transazioni intracomunitarie per determinare il momento di effettuazione dell'operazione intraUE, ma, piuttosto, dà rilevanza all'autofattura nell'ipotesi che la prestazione di servizi sia stata resa da un soggetto passivo d'imposta residente in uno Stato membro o in un Paese extracomunitario.

Se, comunque, l'intento del legislatore comunitario era quello di stabilire regole uniformi per le informazioni presenti negli elenchi Intrastat, bastava anche pretendere il criterio della ultimazione della prestazione facendolo coincidere con l'obbligo di invio del modello.

PROBLEMATICHE

La disposizione che porta con sé il modello della identificazione del momento di effettuazione dell'operazione all'ultimazione della prestazione di servizi crea il problema di sempre legato alla fatturazione; non è facile identificare il momento in considerazione della immediatezza della stessa all'atto che la prestazione è ultimata.

Quindi, con l'entrata in vigore della Legge 217/2012 la situazione diventa più difficile per il momento della fatturazione che deve essere immediata e potrà essere differita solo nei casi previsti dall'art. 21 del DPR 633/72 e dalle modifiche apportate allo stesso decreto.

Alla luce di quanto detto sopra, bisogna distinguere i due momenti fondamentali:

- la emissione della fattura per le prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72 nell'ambito UE all'atto della ultimazione della prestazione;
- la emissione dell'autofattura per le prestazioni ricevute da operatori UE ed extraUE che avverrà con l'integrazione della fattura del fornitore UE mentre con l'emissione dell'autofattura per quelle ricevute extracomunitarie.

LE MODIFICHE ALL'ART. 7, comma 1, DEL DPR 633/72

La modifica al comma 1, lett.b) dell'art. 7 del DPR 633/72 riguarda solo una nuova denominazione del Trattato istitutivo della Comunità europea nel dare la definizione

¹³La Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2008, relativa al sistema d'imposta sul valore aggiunto, che, opportunamente, per ragioni di chiarezza e di razionalizzazione, aveva rifiuto la direttiva 77/388/CEE del Consiglio del 17/5/1977, la cd. VI Direttiva. Nella rifusione sono state riprese le disposizioni ancora vigenti della Direttiva 67/227/1967, in materia di armonizzazione della legislazione degli Stati membri, relative **alle imposte sulla cifra di affari**, abrogando la stessa direttiva.

Campanile

della parola *Comunità* o *territorio della Comunità* per il quale deve intendersi il territorio corrispondente al campo di applicazione del **Trattato sul funzionamento dell'Unione europea**.

LE MODIFICHE ALL'ART. 7-bis, comma 3, del DPR 633/72

La modifica all'art. 7-bis, comma 3, riflette l'allineamento con la Direttiva 2009/162/UE, su menzionata, sostituendo la parte iniziale del comma 3, attualmente vigente, parla di un *sistema di gas naturale situato nel Territorio dell'Unione o di una rete connessa a tale sistema*, allarga il concetto di soggetto passivo-rivenditore in relazione alla principale attività che non è solo quella di acquisto di gas e di elettricità, bensì di gas, di energia elettrica di calore o di freddo.

L'art. 7-bis, in tema di territorialità dei servizi, stabilisce che le cessioni gas mediante un sistema di gas naturale situato nel Territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore e di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento **si considerano effettuate nel territorio dello Stato**:

- quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore nello Stato;
- quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato; il che significa che l'operazione è soggetta ad Iva in Italia.

Si considerano, comunque, effettuate in Italia le cessioni di beni di cui sopra, limitatamente alla parte non usata o non consumata in Italia; si considerano, inoltre, effettuate in Italia quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, stabiliti nel territorio dello Stato, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte e professioni; vale a dire quelle effettuate nei confronti di privati.

L'ulteriore precisione è che se la cessione di beni di cui sopra, poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia **non si considerano effettuate in Italia**; quindi, non soggette all'imposta in Italia.

LE MODIFICHE ALL'ART. 8-bis DPR 633/72

LE OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

NORMATIVA PREVIGENTE AL D.Lgs. 78/2010

Il legislatore italiano, nel recepire la VI direttiva CEE, ha introdotto nel DPR 633/72, istitutivo dell' Imposta sul Valore Aggiunto, l'art. 8 bis che disciplina le operazioni afferenti il settore navale ed aereo.

In particolare, nell'ambito di tale normativa erano attratte:

- a) le cessioni di navi, escluse le unità da diporto, destinate ad attività commerciali;
- b) le cessioni di navi ed aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato;
- c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- d) le cessioni di apparati motori e loro componenti nonché parti di ricambio degli stessi delle navi e degli aeromobili, di cui sopra, le cessioni di beni destinati a loro

Campanile

dotazione di bordo (compresi i containers), rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;

e) le prestazioni di servizi relative all'uso dei bacini di carenaggio, al noleggio e alle demolizioni delle navi.¹⁴

Un variegato panorama legislativo rigorosamente fiscale imponeva agli operatori economici del settore, di valutare con particolare attenzione, prima di fatturare con la norma agevolativa in luogo della percentuale di imponibilità, se si era nelle condizioni previste dalla normativa in argomento, soprattutto di documentarne la non assoggettabilità all'imposta sul valore aggiunto.

In generale, erano non imponibili ai sensi dell'art. 8 bis i rifornimenti a navi commerciali e della pesca, a navi di organi dello Stato, nonché ad aeromobili gestiti da imprese di navigazione aerea che effettuano trasporti internazionali.

La non imponibilità, però, spettava se si forniva la prova dell'imbarco dei prodotti con il visto apposto della Dogana o della Guardia Di Finanza sulla copia della fattura emessa dal detentore del prodotto nei confronti dell'armatore o del proprietario della nave.

Caratteristica dell'art. 8 bis era ed è la non imponibilità dell'operazione se essa avveniva/e diretta tra la società petrolifera o società fornitrice e l'armatore, e diventava/a imponibile ogni qualvolta che un terzo soggetto, non in possesso dei requisiti previsti sia dalla normativa sulle accise che dalla normativa doganale, si interponesse tra il depositario autorizzato, quale la compagnia petrolifera, e l'armatore o proprietario della nave, destinatario finale dell'agevolazione.

I bunkeraggi alle navi

¹⁴ -Tale versione dell'art. 8 è quella che risulta in vigore fino al 31 dicembre 2009 - L'art.8bis del DPR 633/72 "Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione" " Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art.8: a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50; b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica; c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali; d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed **escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento**; e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b) e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazione di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alla lettera a) e b).

Le disposizioni (dell'ultimo comma dell'art. 7 e quelle) del secondo e terzo comma dell'art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e delle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa." (le parole in parentesi tonda) sono state eliminate ed il comma è stato modificato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 con effetto dal 1/1/2010

La disciplina di cui all'articolo in commento era stata integrata: - dagli artt. da 1 a 5 del DL 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1983 n. 746 recanti le disposizioni in tema di plafond all'esportazione e dello status di esportatore abituale; tale articolato è stato modificato dall'art. 10 DPR 7 dicembre 2001 n. 435, in vigore dal 1 gennaio 2002, in tema di semplificazioni delle registrazioni relative al plafond; - dall'art. 2, comma 2 e 3, Legge 18 febbraio 1997, n. 28 portatore di disposizioni semplificative circa gli adempimenti operativi sugli acquisti senza applicazione dell'imposta.

Campanile

Tra le forniture, dettagliatamente elencate, figurano i rifornimenti di carburanti alle navi, i cosiddetti bunkeraggi, utilizzati dalle imprese di navigazione aeree o da armatori che effettuano prevalentemente trasporti internazionali.

Proprio per queste forniture, destinate a navi ed aeromobili da bunkerare nei porti o aeroporti italiani, il legislatore ha dovuto dare delle regole diverse dalla fiscalità interna in quanto la loro operatività si svolge sia in ambito nazionale che fuori; ciò accade anche quando le navi si spostano da un porto all'altro dello Stato effettuando operazioni, tecnicamente denominate, di "cabotaggio"¹⁵, che avvengono ogni qualvolta che la nave supera il limite del mare territoriale, attualmente stabilito dal Codice della Navigazione in dodici miglia marine dalla costa.

L'altra caratteristica delle operazioni di rifornimento di carburanti e provviste nel settore navale è che una volta imbarcate queste assumono lo status estero e, quindi, delle vere esportazioni.

Per queste peculiarità il legislatore le ha codificate come "cessioni assimilate alle esportazioni"; una considerazione giuridica, una *fiction iuris*, che le assimila all'esportazione ogni qualvolta che le stesse non costituiscono di per sé già una esportazione di cui agli artt. 254 e 269 del Testo Unico Delle Leggi Doganali e agli artt. 161 e 162 dell'ex Codice Doganale Comunitario, nonché dell'art. 8, comma 1, DPR 633/72.

La differenziazione tra le due norme, tra quella sulle cessioni all'esportazione e quella sulle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, va letta proprio nell'inciso dell'art.8 bis che novella "sono assimilate alle cessioni all'esportazione, *se non comprese nell'art.8*".

Il regime agevolativo della non imponibilità contribuisce all'edificazione dello "status" di esportatore abituale, che comporta il diritto ad acquistare e/o importare beni, diversi dai fabbricati e dalle aeree edificabili, senza applicazione dell'imposta, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni con i Paesi dell'U.E. e con l'estero, effettuate nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti, a seconda se è adottato il metodo solare o quello mensile nella costituzione del plafond.

Anche il previgente art. 7, ultimo comma, del DPR 633/72, sulla territorialità dell'imposta, disponeva che non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate a cessioni all'esportazione e i servizi internazionali di cui agli artt. 8, 8bis e 9.

Si deve evidenziare che la non imponibilità di queste operazioni era stato fortemente voluto dall'U.E., che con la VI Direttiva CE all'art. 15 aveva previsto il regime agevolativo secondo l'impiego o la destinazione delle navi o degli aeromobili; in particolare, per aversi la loro non imponibilità dovevano essere destinate:

- all'esercizio di attività commerciali, vale a dire al trasporto di cose e di persone,
- all'esercizio della pesca intesa come attività commerciale;

¹⁵ Tali tipi di operazioni sono previste dall'art. 222 del T.U.L.D. "Agli effetti doganali, è considerata operazione di cabotaggio la spedizione per via mare di merci nazionali o nazionalizzate da un porto all'altro dello Stato".

Campanile

- ad operazioni di salvataggio od assistenza in mare;
- alla demolizione.¹⁶

Rimanevano (e restano) escluse e, quindi, sono imponibili le provviste e le dotazioni nonché le cessioni di imbarcazioni e di natanti per il diporto.

Nella formulazione dell'art. 8-bis ante riforma troviamo **l'esclusione del vettovagliamento** anche per le navi adibite alla pesca costiera; tra **le novità dell'art. 8 della Legge Comunitaria 2010 i rifornimenti di carburanti per le navi adibite alla pesca costiera rientrano nella non imponibilità dell'art. 8-bis del DPR 633/72.**

La ratio dell'esclusione delle imbarcazioni e dei natanti da diporto dalla non imponibilità, risiede nella considerazione che la navigazione da diporto ha scopi sportivi o di divertimento e non ha finalità commerciali; a meno che le stesse non siano utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali come nel caso dei **contratti da noleggio**, di cui agli artt. 384 e seguenti del Codice della Navigazione¹⁷.

L'ATTUALE NORMATIVA. LE MODIFICHE DELLA L. 217/2011

Al fine di adeguare l'ordinamento nazionale a quello dell'Unione Europea il legislatore è intervenuto sull'art. 8-bis del DPR 633/72, rubricato come operazioni assimilate all'esportazione, per rendere *non imponibili* i rifornimenti di carburanti alle navi adibite alla pesca costiera.

Il problema era superare il concetto doganale delle dotazioni e provviste di bordo in quanto l'art. 252 del DPR n. 43/73, il T.U.L.D., definisce le stesse come *“i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare l'alimentazione degli organi di propulsione delle navi ed il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo”*.

Per restringerne la portata, al fine di includere i rifornimenti dei carburanti delle navi, adibite alla pesca costiera, nella *non imponibilità* dell'art. 8-bis, l'Agenzia delle Entrate, basandosi sulla versione inglese dell'art. 148, lett.a) della Direttiva 2006/112/CE che sdoppia il concetto di provviste di bordo in *fuelling*, che identifica il rifornimento, e in *“provisioning”* che sta per *vettovagliamento*, fa ricadere quest'ultimo nel concetto di **provviste di bordo**.

Il primo comma dell'art. 8-bis del DPR 633/72 alla lett.d) è stato così riscritto:

“ Sono assimilati alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art. 8:

¹⁶ Tali condizioni sono state richiamate anche dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza C-185/89:

“Possono essere considerate cessioni di beni destinati al rifornimento di navi che utilizzerà tali beni per il rifornimento, senza che il carico dei beni a bordo delle navi debba coincidere materialmente con le cessioni all'armatore stesso e l'esenzione di cui all'art. 15, n.4, si può applicare unicamente alle cessioni di merci all'armatore che utilizzerà queste ultime per il rifornimento e non può essere pertanto estesa alle cessioni di tali merci effettuate in uno stadio commerciale anteriore”.

¹⁷ Risoluzione. 94/E del 21 marzo 2002 Agenzia delle Entrate, “..... Conclusivamente, si è del parere che, soddisfatte le condizioni sopra riportate, le forniture dei prodotti petroliferi effettuate per rifornire unità da diporto utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali che si concretizzano **in contratti di noleggio**, di cui agli artt. 384 e seguenti del Codice della Navigazione, sono da considerarsi non imponibili ai sensi dell'art. 8 bis, comma 1, lett.a) e d) del DPR 633/72”.

Campanile

..... lett.d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed **escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, le provviste di bordo**” (anziché il vettovagliamento).

Sostanzialmente, tra le provviste di bordo non sono più compresi i rifornimenti di carburanti ma limitate solo al vettovagliamento in senso stretto che rimane escluso per le navi da pesca costiera locale dalla non imponibilità.

Per quanto riguarda le **unità da diporto**, fornite di contratto da **noleggio**, possono usufruire della *non imponibilità* dell'art. 8-bis per:

- la cessione di apparati motori e parti di ricambio;
- le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo;
- le forniture di beni destinate a provviste di bordo (comprese le somministrazioni di alimenti e bevande a bordo) e al vettovagliamento;
- le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini, di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione e riparazione, modificazione, assiemaggio, allestimento ed arredamento;
- **i rifornimenti di carburanti.**

Per le operazioni su esposte viene emessa la fattura indicando in luogo dell'imposta la dicitura “operazioni non imponibile ai sensi dell'art. 8-bis DPR 633/72”.

NAVI DA DIPORTO IN NOLEGGIO O IN LOCAZIONE

L'**agenzia delle Dogane** ha precisato che le navi da diporto adibite a noleggio sono esenti anche da **accise**; lo stesso trattamento non può essere applicato alle navi da diporto in **locazione** che scontano sia l'accisa che l'IVA.

Restano applicabili, tuttora, sia il D.M. 577/95 che la circolare n. 18/D del 29/12/2010.

CASSAZIONE PENALE SENTENZA N. 5640/2012 – TRANSAZIONI FISCALI ELIMINAZIONE DEL REATO

Se con l'accertamento con adesione si scende al di sotto delle soglie di punibilità, previste dal D.Lgs. 74/2000, che costituisce l'impianto sanzionatorio penale ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, non è più configurabile il reato per dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 dello stesso decreto. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione penale con la sentenza n. 5640/2012 del 16 febbraio 2012.

La sentenza costituisce un primo passo verso il cambiamento di un orientamento generale che vede ancora poco praticabile la strada dell'abbandono del processo penale quando il Fisco ha riscosso ogni suo credito.

Nell'ambito del corpus normativo sanzionatorio penal-tributario è presente la circostanza attenuante con il pagamento del debito tributario ma per essere in linea con altri ordinamenti europei il ricorso al giudice penale dovrebbe avvenire solo nei casi di frodi devastanti, come quelle cd. *carosello*, lasciando ad una sanzione amministrativa non penale i casi oltretutto dove non esiste la certezza del diritto, come quelli afferenti **l'abuso del diritto**.

Campanile

La sentenza ha fatto chiarezza su un caso in cui il contribuente, in seguito all'adesione all'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, si è visto ridurre fortemente l'importo delle imposte evase al punto di abbassarsi al disotto della soglia di punibilità, prevista dalla citata norma, per le quali aveva subito una denuncia penale per dichiarazione infedele.

L'articolo, ritoccato dal D.L. 13/8/2011, n. 238. convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 (art. 2, comma 36-vicies bis), stabilisce che è punito con la reclusione da 1 a 3 anni, **chiunque**, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, **indica** in uno delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo od **elementi passivi fittizi** quando si verificano congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a **50.000 euro**;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi, sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è **superiore al 10%** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, è comunque **superiore a 2.000.000 euro**.

Le soglie indicate nell'art. 4 come le altre del D.Lgs. 74/2000 sono state abbassate dal legislatore fiscale con il decreto *salva -Italia*.

PREVIDENZA E FISCALITA'

I DOPPI CONTRIBUTI DEI SOCI LAVORATORI ED AMMINISTRATORI NELLA SRL

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 15/2012, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale che era stata sollevata dalla Corte di Appello di Genova in merito alla doppia tassazione in capo al socio lavoratore e al socio che riveste la carica di amministratore pagando sia i contributi alla gestione commerciale INPS che alla Gestione separata dei collaboratori.

La norma presa di mira è l'art. 12, comma 11,¹⁸ del D.L. 78/2010 che sin dall'inizio aveva fatto dubitare di incostituzionalità e, per i dubbi che ha suscitato, è stata sottoposta ad interpretazione autentica da parte del Legislatore, che ha stabilito l'inapplicabilità del principio dell'attività prevalente per decidere a quale dei contributi essere soggetti.

L'INPS ha sempre sostenuto che un socio che si trovi nella duplice veste deve essere iscritto sia alla Gestione esercenti attività commerciali (L.662/1996) che alla Gestione separata Inps per i lavoratori autonomi ed i collaboratori (L.335/1995).

In precedenza c'era stata anche una sentenza della Cassazione a Sezioni Unite (la n. 3240/2010) che ha riaperto le speranze ai soci amministratori ma è intervenuto il D.L. 78/2010 che le ha spente andando a decretare il principio della prevalenza.

¹⁸L'art. 12, comma 11, del D.L. 78/2010 stabilisce che le attività autonome per le quali si applica il principio dell'assoggettamento a tassazione contributiva per l'attività prevalente riguardano quelle esercitate in forma di impresa dai commercianti, dagli artigiani, dai coltivatori diretti che vengono iscritti in una delle corrispondenti gestioni dell'INPS, escludendo così i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoria l'iscrizione nella Gestione separata dei collaboratori.

Campanile

Sostanzialmente, la Corte Costituzionale ha sentenziato che non c'è conflittualità costituzionale nel D.L.n. 78/2010 perchè non viola l'art. 3 della Costituzione, non essendoci disparità di trattamento, ed il legislatore dell'interpretazione autentica si è limitato a chiarire il significato della norma senza aggiungere e senza togliere alcunché.

La Corte ha giustificato anche la retroattività (art. 117) dell'interpretazione autentica *se giustificata da motivi di interesse generale*.

LE NUOVE ALIQUOTE PREVIDENZIALI PER ARTIGIANI E COMMERCIANTI PER IL 2012

Prima di guardare i ritocchi avvenuti per il 2012 sia per la Gestione degli esercenti attività commerciali che per gli artigiani esaminiamo il dovuto per l'anno 2011.

Come si sa, la base imponibile dei contributi previdenziali è costituita dalla totalità dei redditi d'impresa realizzati nell'anno di riferimento.

Per i soci della **srl**, iscritti alla Gestione degli esercenti attività commerciali o alla Gestione artigiani è costituita dalla parte di reddito d'impresa della srl corrispondente alla sua partecipazione.

Per l'anno 2011:

- il reddito minimale da prendere in considerazione ai fini del calcolo del contributo è € **14.552,00**;
- il reddito massimale annuo entro il quale sono dovuti i contributi è di € **71.737,00**.

Sia il minimale che il massimale sono rapportati a mesi in caso di attività esercitata per una frazione dell'anno, per entrambe le Gestioni.

Il massimale si allunga per coloro che al 31 dicembre 1995 erano privi di anzianità contributiva a € **93.622,00**, che non può essere rapportato ai mesi di attività.

Riepilogando, **Gestione Artigiani:**

- **20%** sul reddito minimale e sui redditi compresi tra € **14.552,00** e € **43.062,00**;
- **21%** per i redditi superiori a € **43.042** fino a € **71.737,00** o € **93.622,00** (per coloro privi di anzianità contributiva al 31/12/1995).

Gestione Commerciali:

- **20,09%** sul reddito minimale e sui redditi compresi tra € **14.552,00** e € **43.042,00**;
- **21,09%** per i redditi superiori a € **43.942,00** e € **71.737,00** o € **93.622,00** (per coloro che sono privi di anzianità contributiva al 31/12/1995).

Il D.L. 201/2011, il decreto *salva-Italia*, ha ritoccato le aliquote contributive per artigiani e commercianti in misura pari all'**1,30%** per il 2012 e di uno **0,45%** ogni anno fino al raggiungimento del **24%** nel 2018.

Cosicché per l'anno 2012 si hanno le seguenti aliquote:

Campanile

Titolari/Coadiuvanti/Coadiutori	Artigiani	Commercianti ¹⁹
Titolari e coadiuvanti/coadiutori di età sup. a 21 anni	21,30%	31,39%
Titolari e coadiuvanti/coadiutori di età inf. a 21 anni	18,30% ²⁰	18,39%

I contributi in misura fissa sono i seguenti:

REDDITO MINIMO € 14.930	ARTIGIANI	COMMERCANTI
IN MISURA FISSA	3.187,53 (ANNUI)	3.200,96 (ANNUI)

Per la Gestione separata del lavoro autonomo l'aliquota è aumentata di un punto percentuale sia per i contributi relativi a soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie e sia per coloro che sono titolari di pensione o di altra tutela pensionistica obbligatoria.

L'aliquota per i primi sale al **27,72%** mentre per i secondi passa dal **17% al 18%**.

QUESITI

DOGANE

QUESITO N. 9

Le scrivo per avere alcuni chiarimenti in merito alle operazioni di importazione dalla Turchia ; in particolare, mi preme sapere se , tali operazioni, sono soggette a procedure particolari, stante quanto disposto dagli accordi commerciali tra lo stato estero e l'UE.

Inoltre, faccio presente che i prodotti importati sono contenitori per alimenti e, quindi, probabilmente soggetti a requisiti particolari !

Sempre in relazione all'operazione in oggetto, vorrei sapere se le certificazioni prodotte dalla Turchia (ATR) , sono sufficienti per un corretto perfezionamento dell'operazione , tenuto anche conto dei probabili sgravi dei dazi doganali.

Risposta

Per le importazioni dalla Turchia le formalità doganali sono quelle rituali; nella fattispecie trattandosi di contenitori di plastica per alimenti potrà essere richiesto il certificato del sanitario marittimo, oltre alla fattura commerciale, la fattura di trasporto, la dichiarazione sul valore e la presentazione dell'ATR, che è un certificato di circolazione che deve essere vistato dalle Autorità Doganali sia se si tratta di importazione o di esportazione dalla Turchia o verso per la esenzione del dazio. L'operazione va affidata allo spedizioniere doganale che è l'unico a poter operare in Dogana oppure deve essere lo stesso proprietario della merce.

antiriciclaggio

QUESITO N. 10

Egr. dott., chiedo il Suo autorevole parere su un quesito in tema di antiriciclaggio che ci ritroviamo spesso ad affrontare nello Studio professionale, ossia la liceità del comportamento dell'impresa che, ricevendo cambiali dai propri clienti, li gira ai fornitori (spesso si tratta di importi anche considerevoli). Sul punto abbiamo sempre fatto riferimento al parere n. 28 dato dal Ministero del Tesoro (Direz. Generale - Servizio V- Antiriciclaggio, Contenzioso e Valutario) nella seduta del 9.11.1995, col quale è stato sostenuto che le cambiali (pagherò e tratte) sono fuori dai limiti imposti dalla normativa antiriciclaggio. Pertanto abbiamo sempre ritenuto legittimi simili

¹⁹Per i commercianti all'aliquota 21,30% si aggiunge lo 0,09% per il finanziamento dell'indennizzo per la cessazione dall'attività.

²⁰La circolare n. 14 del 3 febbraio 2012 ha precisato la **riduzione** di tre punti percentuali per i coadiuvanti/coadiutori di età fino a 21 anni.

Campanile

comportamenti, mentre da alcuni soggetti (in particolare direttori di banca) ci siamo sentiti sostenere il contrario.

La tracciabilità espressa attraverso la cessione di cambiali con girata postergata non confligge con la normativa antiriciclaggio non essendo denaro contante che viene trasferito tra soggetti diversi

QUESITO N. 11

Le sottopongo due quesiti;

Il cliente effettua prelievi dalla carta di credito per importi di € 800,00 più volte nello stesso mese per acconti ai dipendenti (circa 100-150 assunzioni tra ottobre e marzo) trovandosi quindi in questi periodi con una abbondante disponibilità di cassa.

Devo comunicare il superamento della soglia con questo versamento in contanti?

I prelievi con carta di credito e versamento in cassa non confligge con la normativa antiriciclaggio; quindi, non va fatta alcuna comunicazione.

BENI DELL'AZIENDA IN GODIMENTO AI SOCI

QUESITO N. 12

Comunicazione dei beni concessi in uso ai soci:

Autovettura acquistata da una srl ma il costo e tutto le sue spese vengono dedotte del 40% per un uso promiscuo del bene utilizzato anche dal socio amministratore (tour operation che usa l'autovettura per spostarsi in determinati periodi dell'anno nelle strutture per la conclusione dei contratti)

Essendo il bene considerato nella srl solo per il 40% (cosa che si vince tranquillamente dalla contabilità, bisogna comunque comunicare la concessione al socio?)

Risposta.

Nel quesito, per quanto riguarda l'autovettura, anche se utilizzata promiscuamente, va fatta la comunicazione per l'intero importo, se superiore a 3.000 euro. L'agenzia delle Entrate non ha chiarito se va comunicato l'importo fiscalmente rilevante o il prezzo pieno. Comunque, il *fringe benefit* non sarà dichiarato dal socio tra i *redditi diversi*. A riguardo, l'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili ha ritenuto che restano applicabili ai fini reddituali la disciplina di carattere sostanziale del TUIR. Inoltre, ha riportato quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate che la concessione in uso dell'autovettura al socio amministratore costituisce un *fringe benefit* non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 67, comma 1, lett. h-ter e resta assoggettato alla disciplina fiscale di cui all'art. 51 del TUIR.

Francesco Campanile