

DOMANI SUL SOLE 24 ORE

Fisco. Da martedì in tre regioni parte il click day per i rimborsi Irap

Rientro dei capitali. Private banking alla chance dello scudo

In edicola. Le istruzioni per le verifiche fiscali

L'esperto risponde. I chiarimenti ai lettori su casa, bonus e affitti

Domenica 15 Novembre 2009

www.ilsole24ore.com/norme

Iva. L'impatto della disciplina in vigore dal 1° gennaio sulle lavorazioni di beni mobili materiali per clienti non residenti

Commesse estere fuori campo

La permanenza in Italia del prodotto o l'esportazione diventano irrilevanti

Renato Portale

Le nuove regole di territorialità Iva, secondo lo schema del decreto legislativo approvato giovedì dal consiglio dei ministri (si veda «Il sole 24 Ore» del 12 novembre), rivoluzionano le lavorazioni su beni mobili materiali. A differenza di quanto avviene oggi, le imprese manifatturiere nazionali fattureranno fuori campo Iva le prestazioni fornite a clienti

LA BUSSOLA

Il nuovo criterio di territorialità si riferisce al luogo del destinatario se è soggetto passivo d'imposta

I CONSUMATORI

Per i committenti privati la prestazione non è imponibile quando è effettuata fuori dallo Stato

non residenti in Italia, perdendo così i benefici del plafond previsti per l'esportatore abituale. Questo indipendentemente dal luogo di materiale esecuzione del servizio e dalla circostanza che il bene, al termine della lavorazione, esca dal territorio italiano.

Di contro, essi dovranno fatturare con Iva ai loro clienti italiani, soggetti passivi d'imposta, le prestazioni a loro fornite

anche se le lavorazioni sono eseguite fuori del territorio italiano o all'estero.

Secondo le regole contenute nei nuovi articoli 7 e 7-sexies che saranno inseriti nel Dpr 633/72 i lavori su beni mobili materiali avranno un trattamento diverso da quello attuale. Si tratta di tutte le tipologie di lavori eseguiti su beni mobili materiali come ad esempio le trasformazioni, le riparazioni, il perfezionamento, le manipolazioni, l'esame qualitativo, la taratura di strumenti eccetera, a cui vanno ad aggiungersi le perizie, per espresa disposizione contenuta nell'articolo 7-sexies.

Per tali servizi le novità dal 2010 sono rilevanti, e anche qui bisogna distinguere tra prestazioni rese a committenti soggetti passivi d'imposta (B2B) per le quali opera la regola generale di cui all'articolo 7-ter (luogo ove è stabilito il committente) e quelle rese a privati (B2C) per i quali torna applicabile quanto previsto all'articolo 7-sexies (luogo di esecuzione delle prestazioni).

Prestazioni B2B

Le nuove disposizioni semplificano il sistema fissando il criterio di territorialità esclusivamente nel luogo in cui il committente, soggetto passivo d'imposta, è identificato, indipendentemente da dove è materialmente eseguita la prestazione e senza la necessità che i beni al termine della lavorazione

escano dal territorio dello Stato.

Pertanto, le operazioni su beni mobili materiali saranno, comunque, soggette ad Iva in Italia se sono rese ad un soggetto passivo stabilito in Italia. In tal caso, se la prestazione è fornita da un soggetto residente, lo stesso emette fattura con addebito di Iva al proprio cliente nazionale. Se, invece, la prestazione è fornita da un soggetto non residente, il soggetto stabilito in Italia che riceve la prestazione deve emettere autofattura con Iva applicando il regime dell'inversione contabile. In questi casi, non ha importanza dove viene eseguita materialmente la lavorazione. Essa può avvenire in Italia, nella Comunità o fuori della Comunità.

Al contrario, saranno da considerare fuori campo di applicazione dell'Iva le lavorazioni se sono effettuate nei confronti di un soggetto passivo stabilito fuori del territorio italiano, anche se l'esecuzione materiale della lavorazione avviene in Italia.

In tal caso, se la prestazione è fornita da un soggetto residente in Italia, lo stesso emette fattura «fuori campo Iva» al cliente non stabilito. La lavorazione può avvenire in Italia, nella Comunità o fuori della Comunità senza che influenzi il sistema di tassazione.

Come principale conseguenza si avrà che le lavorazioni eseguite da un soggetto residente in Italia per conto di un soggetto non stabilito non potranno

più beneficiare:

a) del regime di non imponibilità previsto dal n. 9), primo comma dell'articolo 9 se eseguite per conto di un soggetto non residente su beni inviati all'estero;

b) del regime di cui al comma 4-bis dell'articolo 40 del decreto legge 331 del 1993 (soppresso dal 1° gennaio 2010) per i beni inviati in un altro Stato comunitario.

Il prestatore nazionale, quindi, perde i benefici previsti per l'esportatore abituale ma, di converso, sia per le prestazioni rese a clienti stabiliti in Italia che per quelle rese a favore di clienti non stabiliti non deve più preoccuparsi di acquisire la prova dell'esportazione dei beni o del loro trasporto in un altro paese della Comunità.

Prestazioni B2C

Per le lavorazioni fornite a clienti non soggetti passivi d'imposta, in genere privati, indipendentemente dalla loro residenza o domicilio (Italia, Ue, estero) vige il criterio del luogo di effettuazione del servizio.

Esse, pertanto, si considerano territorialmente rilevanti in Italia se materialmente eseguite sul territorio dello Stato; se, invece, sono eseguite fuori del territorio nazionale sono fuori campo Iva in Italia.

Alle pagine 15-18

La seconda parte della legge Iva con le modifiche dettate dalle direttive Ue



DOMANDE & RISPOSTE

La società italiana X effettua servizi di manutenzione su macchinari installati in Svizzera per conto della società italiana Y. Quali sono le regole Iva 2009 e come cambiano dal 1° gennaio 2010?

Fino al 31 dicembre 2009 la prestazione è fuori campo Iva, poiché il lavoro viene eseguito fuori del territorio italiano. Dal 1° gennaio 2010 la prestazione sarà assoggettata a Iva in Italia, in quanto rileva esclusivamente la residenza del committente (Y). Il prestatore (X) emetterà nei confronti del cliente (società italiana Y) una fattura con applicazione di Iva al 20%.

Una società francese effettua in Germania la riparazione di un macchinario su incarico di una società italiana e al termine dei lavori il macchinario resta in Germania. In quale Paese la lavorazione è soggetta a Iva?

Fino al 31 dicembre 2009 l'operazione è territorialmente rilevante in Germania (luogo dove si trova il bene) e, per assolvere l'imposta, la società francese o quella italiana devono identificarsi in quello Stato. Dal 1° gennaio 2010 la prestazione sarà soggetta a Iva in Italia (con il meccanismo del reverse charge) in quanto il committente è un soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia indipendentemente dal luogo in cui si trova il bene. La società italiana (committente) dovrà inoltre adempiere agli obblighi intrinseci per la prestazione ricevuta.

Una società italiana effettua lavorazioni, per conto di una società francese, su beni che si trovano in Italia. Al termine della lavorazione i beni rimangono in Italia. La prestazione deve essere assoggettata a Iva nel 2009 e nel 2010?

Fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni sono territorialmente rilevanti in Italia (luogo dove si trovano i beni). Non è infatti applicabile la disposizione di cui all'articolo 40, comma 4-bis del Dl 331/93 in quanto i beni non sono spediti o trasportati fuori dal territorio dello Stato al termine della lavorazione. Dal 1° gennaio

2010, le lavorazioni saranno fuori campo Iva in Italia. Non essendo infatti prevista alcuna disciplina particolare, andrà applicata la regola generale (o "standard") del luogo di stabilimento del committente, a nulla rilevando la destinazione dei beni dopo la lavorazione. Il prestatore italiano emetterà una fattura senza applicazione di Iva al committente francese il quale assoggetterà il servizio Iva in Francia secondo le proprie regole del "reverse charge". Il prestatore dovrà provvedere all'invio dell'intrastat

Una società francese effettua in Germania la riparazione di un macchinario su incarico di una società italiana e al termine dei lavori il macchinario resta in Germania. In quale Paese la lavorazione è soggetta a Iva?

Fino al 31 dicembre 2009 l'operazione è territorialmente rilevante in Germania (luogo dove si trova il bene) e, per assolvere l'imposta, la società francese o quella italiana devono identificarsi in quello Stato. Dal 1° gennaio 2010 la prestazione sarà soggetta a Iva in Italia (con il meccanismo del reverse charge) in quanto il committente è un soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia indipendentemente dal luogo in cui si trova il bene. La società italiana (committente) dovrà inoltre adempiere agli obblighi intrinseci per la prestazione ricevuta.

Diritto societario. Niente perizia se c'è unanimità tra i soci sulla congruità dei valori

Relazione di concambio facoltativa

Angelo Busani

Oggi entra in vigore la norma che rende possibile effettuare le operazioni di fusione e di scissione senza che venga predisposta la relazione sulla congruità del rapporto di cambio: il legislatore ha ritenuto di avallare la già diffusa opinione per cui la relazione di congruità del rapporto di cambio è uno strumento apprestato solo per tutelare i soci nei procedimenti di fusione e scissione (e non per la tutela dei creditori della società o dei creditori del socio), per cui, appunto, se i soci unanimi consentano, della relazione di congruità si può tranquillamente fare a meno.

Sulla «Gazzetta Ufficiale» 254 del 31 ottobre 2009 è stato pubblicato il decreto legislativo 147 del 13 ottobre 2009 (emanato in adempimento della direttiva 2007/63/CE): in base all'articolo 1, nell'articolo 2501-sexies

del codice civile, dopo il settimo comma, va aggiunto il seguente nuovo comma: «La relazione di cui al primo comma non è richiesta se vi rinunciato all'unanimità i soci di ciascuna società partecipante alla fusione» (la norma, per effetto del suo richiamo contenuto nell'articolo 2506-ter, si applica anche alle procedure di scissione).

Nel primo comma dell'articolo 2501-sexies è disposto che uno o più esperti per ciascuna società partecipante all'operazione di fusione e di scissione (oppure uno o più esperti comuni a tutte le società) devono redigere una relazione sulla congruità del rapporto di cambio delle azioni o delle quote, che indichi il metodo o i metodi seguiti per determinare il rapporto di cambio proposto, i valori risultanti dall'applicazione di ciascuno di essi e le eventuali difficoltà di valutazione. Il co-

dice civile dispone inoltre che la relazione in questione deve contenere un parere sull'adeguatezza del metodo o dei metodi seguiti per determinare il rapporto di cambio e sull'importanza relativa attribuita a ciascuno di essi nella determinazione del valore adottato.

Gli esperti che redigono la relazione in questione devono essere scelti dalle società partecipanti all'operazione di fusione o di scissione tra i revisori contabili o le società di revisione; tuttavia, se la società incorporante o la società risultante dalla fusione o dalla scissione è

IL TRANSITORIO

La semplificazione si applica a progetti di fusione e scissione non ancora approvati dagli organi amministrativi

una società azionaria, l'esperto è designato dal tribunale del luogo in cui ha sede la società. Se la società è quotata in mercati regolamentati, l'esperto è scelto fra le società di revisione iscritte all'albo.

Il Dgs 147/09 contiene anche una norma transitoria, per risolvere in anticipo il problema dell'applicabilità della nuova disciplina alle procedure di fusione o di scissione che siano già in corso alla sua entrata in vigore. Sancisce infatti l'articolo 2 del decreto che «le disposizioni dell'articolo 1 si applicano alle fusioni e alle scissioni i cui progetti, alla data di entrata in vigore del presente decreto, non siano stati approvati dagli organi competenti di alcuna delle società partecipanti alla fusione o all'assunzione». Questo significa che la facoltà di omettere la relazione di congruità sul rapporto di cambio per effetto del con-

Al debutto

Che cosa cambia

Da oggi è possibile effettuare le operazioni di fusione e di scissione delle società senza predisporre la relazione sulla congruità del rapporto di cambio, se i soci unanimi lo consentono. Lo prevede il decreto legislativo 147 del 13 ottobre 2009, emanato per dare attuazione alla direttiva 2007/63/CE e pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» 254 del 31 ottobre 2009

Per le procedure in corso

La facoltà di omettere la relazione di congruità sul rapporto di cambio può essere sfruttata nelle operazioni di fusione e di scissione in cui l'assemblea dei soci o l'organo amministrativo (a seconda dei casi) non abbiano ancora approvato il progetto di fusione o di scissione, nonostante questo sia stato già predisposto dall'organo amministrativo della società

senso unanimità espresso dai soci in questo senso, può essere sfruttata in tutte quelle operazioni nelle quali l'assemblea dei soci o l'organo amministrativo (a seconda dei casi) non abbiano ancora approvato il progetto di fusione o di scissione, nonostante che il progetto sia stato già predisposto dall'organo amministrativo della società e anche se sia stato pubblicato nel Registro delle Imprese.

Il consenso unanime dei soci richiesto dalla nuova norma per la valida omissione della relazione di congruità sul rapporto di cambio va evidentemente espresso da ciascun socio prima della adunanza nella quale viene assunta la deliberazione di approvazione del progetto di fusione o di scissione (durante la quale il consenso andrà tutt'al più ribadito). Infatti, la relazione di congruità è elencata tra i documenti che devono essere depositati presso la sede sociale prima della data di assunzione della delibera di approvazione del progetto, in base all'articolo 2501-septies del codice civile.

INTERVENTO

Terapia-concordato per la crisi

di **Giulia Pusterla**

Sui nuovi concordati preventivi sono emersi timori, sia da parte di imprenditori ma anche da magistrati per il rischio di utilizzo distorto. La principale preoccupazione consiste nel ricorso al concordato preventivo mirato a proseguire l'attività con una *newco*, recuperando l'attività aziendale della vecchia impresa sulla base di valori non congrui, così da proseguire l'attività con una *newco* sgravata dei

debiti pregressi e lasciare i creditori sociali della vecchia con percentuali irrisorie di incasso dei crediti.

È del tutto evidente che un simile utilizzo distorto della nuova procedura, così come l'utilizzo distorto di qualsiasi istituto normativo, rappresenta un *vulnus* rispetto al quale il sistema deve tutelarsi e, non a caso, esistono stringenti profili di responsabilità civile e penale in capo al professionista chiamato ad attestare la concreta realizzabilità dei piani di risana-

mento collegati al concordato preventivo.

Scambiare la patologia per la fisiologia è però fuorviante.

Se infatti i valori cui l'attività aziendale viene liquidata sono congrui, la circostanza che i creditori ricevano percentuali basse dei propri crediti non dipende dal fatto che esista la possibilità di avvalersi di queste novità, bensì dal fatto che l'attività aziendale risulterebbe (ormai) comunque del tutto inadeguata a soddisfare le esigenze che, e questo anche qualora

si transitasse per un fallimento.

Comunque, a parità di insoddisfazione per i creditori, il nuovo concordato consente un più agevole risanamento dell'azienda, intesa come bene sociale il cui mantenimento in vita risponde a interessi che vanno oltre la figura dell'imprenditore o degli azionisti dell'impresa che la gestisce. In altre parole, se l'attività aziendale non viene sottovalutata, bensì valutata correttamente, le nuove procedure non danneggiano i creditori, pur agevolando il salvataggio dell'azienda.

Compito del sistema (di cui sono parte integrante imprese, professionisti, magistratura), è perseguire efficacemente chiunque compia comportamenti contrari alla legge e ai propri doveri, al fine di rendere sempre più residuale e marginale la patologia che può accompagnare qualunque istituto normativo.

Sarebbe davvero assurdo gettare il bambino con l'acqua sporca solo perché, come in ogni altro ambito della vita, ogni opportunità porta con sé un rischio.

La diretta televisiva di domani, organizzata dall'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili in collaborazione con «Il Sole 24 Ore», seguita da circa 100 Ordini collegati, è dedicata alla soluzione della crisi di impresa, con riguardo agli strumenti introdotti o modificati

dalla riforma del diritto fallimentare, come i piani attestati di risanamento, gli accordi di ristrutturazione e il nuovo concordato preventivo, che possono favorire la finalità risanatoria se tempestivamente utilizzati. Questi temi troveranno approfondimento nella tavola rotonda - cui parteciperanno anche rappresentanti dell'imprenditoria e del mondo bancario - prevista nella seconda parte della diretta televisiva di domani, dopo una prima parte dedicata all'analisi tecnica dei diversi istituti.

Consigliere delegato alla «Crisi e risanamento d'impresa» del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili

DIRITTO E IMPRESA

Osservatorio Ceradi-Luiss

A CURA DI Valeria Panzironi

Troppi preconcetti nei controlli sulle associazioni

di **Giuseppe Napoli**

La posizione dell'amministrazione finanziaria a dover ricostruire l'attività dell'ente sottoposto a verifica, provando che in realtà è un'impresa commerciale, ma deve essere l'ente a fornire una difficile prova sull'irrelevanza fiscale delle sue entrate. Su questo tema, è stato affermato in dottrina: «Per gli enti associativi le quote versate dagli associati o partecipanti non costituiscono comune reddito: finché si tratta di associazioni d'opinione o di categoria, come accade per quelle politiche, sindacali, sportive, è pienamente conforme al principio secondo cui i meri trasferimenti patrimoniali a titolo gratuito non costituiscono reddito. La non commercialità dell'associazione è compatibile con lo svolgimento di attività di vario tipo, purché rese ai soci» (R. Lupi, Diritto Tributario, parte speciale, Giuffrè Editore).

Sebbene sia facile comprendere la volontà di combattere l'evasione anche nel settore non profit, tuttavia, non è possibile agire sulla base dell'*«id quod plerumque accidit»*, poiché l'equivalenza ente non commerciale - evasore, non è verificata «per costruzione». Alla luce dell'importante funzione sociale svolta dagli enti non commerciali, sembra necessario, anche nel contesto della lotta all'evasione, prestare molta attenzione nell'assicurare coerenza tra il fine e i mezzi: infatti, quando tra il fine dichiarato (lotta all'evasione) e i mezzi per conseguirlo (commercialità, anche se i fruitori sono i soli associati) esiste una rilevante sproporzione, i mezzi finiscono con il diventare essi stessi il fine.

Al contrario, per gli enti a base associativa (su cui si concentra il "censimento fiscale" avviato in base all'articolo 30 del Dl 185/08), il legislatore ha voluto distinguere le attività «non commerciali», conformi alle finalità istituzionali, dalle altre commerciali (la cui coesistenza, pur nel rispetto delle prescritte proporzioni, è in ogni modo consentita), stabilendo l'irrelevanza fiscale (quindi la non commercialità) delle attività fruite dagli associati o partecipanti, se attuate in assenza di corrispettivi specifici e, in ogni caso, in linea con la finalità istituzionali dell'ente stesso. Questo, non già un'interpretazione, è quanto stabilisce l'articolo 148, comma 1, del Tuir, a cui non sembra possibile, nemmeno in combinato disposto con altre norme, attribuire altra lettura. Verrebbe da chiedersi: in Italia il diritto tributario lo fa la legge o la prassi ministeriale? Del resto, una differente posizione, come quella dell'amministrazione finanziaria, sarebbe particolarmente rischiosa, poiché se applicata nella realtà operativa, giustificerebbe la «trasformazione» in imprese, da parte dei verificatori, di tutti gli enti non commerciali che svolgono abitualmente l'attività istituzionale a favore dei soli associati, ma con in forza anche un solo dipendente. In pratica, la situazione si rovescia: non è più

SPECIALE ONLINE



GUIDA AL MODELLO EAS
I consigli degli esperti in sette video-pillole

Sul sito internet del Sole 24 Ore, nella sezione Norme e Tributi, è disponibile uno speciale sul modello Eas, che oltre 200 mila associazioni italiane devono compilare e inviare all'agenzia delle Entrate entro il 15 dicembre. Oltre ai documenti e a una selezione degli articoli del quotidiano, è possibile scaricare gratuitamente sette video-pillole "tematiche" che fanno il punto sulle criticità della compilazione

CAPITANI ART GALLERY
ARTE IN SCENA

Pittori Russi
teatro balletti circo cinema

18 Novembre - 18 Dicembre
lunedì a sabato 10.30-19.30

VIA MANZONI 45 - MILANO
02 655 29 86
info@capitaniartgallery.com