

Adempimenti. A causa della crisi molte aziende fanno sempre più ricorso allo scambio di beni e servizi tramite permuta

Con il «baratto» la fattura raddoppia

Anche se si tratta di un unico contratto le due operazioni sono fiscalmente separate

Luca De Stefani

A causa della crisi di liquidità, molte aziende stanno aumentando lo scambio di beni e/o di servizi tramite la **permuta**, un'operazione che fino a qualche anno fa interessava esclusivamente il settore immobiliare, dove i committenti pagano "in natura" le imprese costruttrici. La permuta è un contratto unico nel quale le parti si obbligano reciprocamente a effettuare prestazioni di servizi o a trasferire la proprietà di beni (articolo 1552 del Codice civile). Non si è in presenza di due operazioni separate, dove ad esempio per la compensazione dei debiti con i crediti, senza scambio di denaro, è necessaria l'estinzione per compensazione, prevista dall'articolo 1241 del Codice civile.

Fiscalmente, però, nelle permuta le cessioni e le prestazioni sono soggette a Iva «separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate» (articolo 11, comma 1 del Dpr 633/72). Quindi, indipendentemente dall'unitarietà del contratto stipulato tra le parti, vanno fatturate singolarmente, considerando distintamente ciascuna cessione o prestazione, a cui i contraenti sono obbligati. Conseguentemente, l'ammontare del corrispettivo da fatturare è il valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna operazione (articolo 13, comma 2, lettera d del Dpr 633/1972) e le operazioni vanno analizzate separatamente anche per indivi-

duare il momento di effettuazione dell'operazione, che coincide con la consegna o spedizione per i beni mobili (il momento è anticipato se avviene prima il pagamento) e il pagamento del corrispettivo per i servizi. Per non rischiare di far rientrare gli scambi di merce e/o servizi tra le cessioni, però, è preferibile non inserire nel contratto i prezzi delle singole operazioni. Nel caso di cessione di macchinari nuovi con il ritiro di quelli usati, infatti, la risoluzione 24 settembre 1991, n. 430980, ha stabilito che l'aver concordato tra le parti «autonomi corrispettivi per la cessione sia dei beni nuovi che di quelli usati, porta a escludere» l'applicazione fiscale delle regole della permuta, in quanto l'articolo 11, comma 1 del Dpr 633/1972 si riferisce a operazioni «effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi».

Se i prezzi (fiscalmente, i valori normali) dei beni e/o dei servizi scambiati non coincidono, vi possono essere anche dei conguagli in denaro, corrisposti da una parte all'altra. Nelle fatture va indicato che si tratta di operazione di permuta, ai sensi degli articoli 11 e 13, comma 2, lettera d) del Dpr 633/1972.

Beni

Il momento impositivo per le permuta di beni e il conseguente obbligo di emettere la fattura (fatta salva la possibilità di fatturazione anticipata) si perfezio-

na, per entrambi i contraenti, con la prima cessione, cioè con la consegna o spedizione del primo bene mobile (con la prima stipula per i beni immobili). Nel caso di permuta di un terreno edificabile con un immobile da costruire (bene futuro), il momento impositivo anche per quest'ultima operazione si ha con la stipula dell'atto relativo all'area edificabile, in quanto in questo momento avviene il pagamento anticipato in natura (tramite il terreno) della vendita degli appartamenti (Cassazione, 13 febbraio 2002, n. 2057, 17 ottobre 1991, n. 10510, 7 settembre 1982, n. 4842).

Beni e servizi

Per gli scambi di servizi contro beni (ad esempio, servizi pubblicitari prestati a fronte di cessioni di beni prodotti dall'utilizzatore della pubblicità), se la prestazione è effettuata per prima, si realizza il pagamento anticipato della cessione dei beni. In base alle regole generali, il pagamento prima della consegna dei beni anticipa il momento impositivo della cessione. Chi riceve la prestazione deve emettere la fattura per la cessione del bene, mentre il primo prestatore, non avendo ancora ricevuto il bene, non è tenuto a emettere la fattura fino al momento della consegna e della spedizione del bene. Diversamente, se la cessione del bene avviene per prima, il momento impositivo si realizza per entrambi all'atto di questa consegna o spedizione.

Il vademecum

01 | LA REGOLA GENERALE
Indipendentemente dall'unitarietà del contratto di permuta, ogni singola operazione (cessione o prestazione) va considerata distintamente, ai fini della fatturazione. Ciò vale sia per determinare l'ammontare del corrispettivo da fatturare (pari al valore normale), sia per individuare il momento di effettuazione dell'operazione, che coincide con la consegna o spedizione per i beni mobili (il momento è anticipato se avviene prima il pagamento) e il pagamento del corrispettivo per i servizi (articolo 6 del Dpr 633/1972). Nelle fatture va indicato che si tratta di operazione di permuta, ai sensi degli articoli 11 e 13, comma 2, lettera d) del Dpr 633/72.

02 | PERMUTA DI BENI
Per le permuta di beni mobili, il momento impositivo (e l'obbligo di emettere la fattura) coincide, per entrambi i contraenti, con la prima cessione, cioè con la consegna o la spedizione del primo bene mobile. Per la permuta di un terreno edificabile con un immobile da costruire (bene futuro), il momento impositivo anche per quest'ultima operazione si ha con la stipula dell'atto relativo all'area edificabile

(Cassazione 13 febbraio 2002, n. 2057, 17 ottobre 1991, n. 10510, 7 settembre 1982, n. 4842)

03 | BENI CON SERVIZI
Per gli scambi di servizi contro beni, se la prestazione è effettuata per prima, chi la riceve deve emettere subito la fattura per la cessione del bene. Il primo prestatore, non avendo ancora ricevuto il bene, invece, non è tenuto a emettere la fattura, fino al momento della consegna o della spedizione del bene. Diversamente, se la cessione del bene avviene per prima, il momento impositivo si realizza per entrambi all'atto di questa consegna o spedizione

04 | SERVIZI
Per le permuta di servizi, la fattura deve essere emessa da entrambi i contraenti il giorno in cui uno dei due soggetti ottiene il servizio in contante o di proprio servizio prestato anteriormente. Il momento impositivo coincide per entrambi le prestazioni, considerate autonomamente ai fini Iva, con l'esecuzione della seconda prestazione, la quale funge da corrispettivo della prima. Solo in questo momento i due corrispettivi si intendono pertanto soddisfatti attraverso la loro compensazione finanziaria (risoluzione 26

maggio 2000, n. 75). L'esecuzione della seconda prestazione è il termine ultimo entro il quale ambedue i contraenti possono emettere fattura a fronte delle prestazioni rese in permuta, anche se chi ha effettuato la prima prestazione può liberamente emettere fattura anche prima di questo momento (risoluzione 31 luglio 2008, n. 331/E). Sul tema si segnala anche una tesi diversa, secondo la quale l'effettuazione del primo servizio, comportando il pagamento anticipato del secondo, fa scattare l'obbligo di emissione della fattura per quest'ultimo. Chi rende per primo il servizio «non è obbligato all'emissione della propria fattura», perché, non avendo ancora ricevuto il servizio dall'altro, non ne ha ottenuto il pagamento in natura, mentre l'altro contraente, che riceve il servizio, è «obbligato all'immediata emissione della fattura, indipendentemente dal fatto di non avere ancora eseguito la propria prestazione, avendone comunque già ottenuto il pagamento in natura costituito dal servizio ricevuto» (Associazione dottori commercialisti di Milano, Norma di comportamento 31 ottobre 2002, n. 150)

Lotta al crimine. Studio del notariato

Antiriciclaggio, segnalazioni solo se « motivate »

Angelo Busani

Individuare esattamente il perimetro delle operazioni di riciclaggio di denaro provenienti da reato tributario: è questo l'obiettivo dello studio del **Consiglio nazionale del notariato** 261-2013/B, approvato il 19 aprile 2013. Secondo un elementare principio di economia del diritto, se ci si basa (anche) su un sistema di segnalazioni per prevenire e reprimere un comportamento illecito, troppe segnalazioni rischiano però di mandare in tilt il sistema; e l'incremento di queste segnalazioni nell'ultimo periodo (la maggior parte delle quali - evidentemente - fatte a mero scopo tuzioristico) sollecita a invocare un rinnovato orientamento del tiro da parte degli operatori professionali. Di qui, insomma, la necessità di precisare alcuni punti fermi.

Anzitutto, viene ricordato che l'obbligo di segnalazione sussiste solo nel caso in cui si sappia o semplicemente si sospetti (oppure, vi siano ragionevoli motivi per sospettare) che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento al terrorismo: cosicché, con riferimento agli illeciti tributari, per assumere rilevanza ai fini della normativa antiriciclaggio non basta il sospetto riferito al reato tributario, ma deve trattarsi di un sospetto esteso al riciclaggio di denaro proveniente dal reato tributario.

Al riguardo, è difficilmente configurabile che una somma di denaro provenga da un'attività di evasione fiscale, posto che da questa attività, di regola, non si ottengono proventi ma si consegue un risparmio, e cioè quello corrispondente all'attività evasiva. A ogni buon conto, se sia sospettabile che da un reato tributario derivi un'attività qualificabile come riciclaggio, il profitto del reato deve essere identificato con l'imponibile che è stato sottratto a tassazione. Ancora, occorre rammentare che il riciclaggio non è configurabile in qualsiasi fattispecie di illecito tributario, essendo penalmente punibili solamente alcune gravi violazioni concernenti l'Iva e le imposte sui redditi, restando invece esclusa qualsiasi violazione in materia di Irap e di imposte indirette. Inoltre vi è da considerare che in tanto vi può essere una attività di riciclaggio in quanto un reato tributario sia stato effettivamente commesso e che, pertanto, i reati di infedele-

dichiarazione, omessa dichiarazione e frode fiscale non si possono perfezionare prima della presentazione della dichiarazione dei redditi in occasione della quale essi vengono commessi.

Qualora dunque sussistano elementi per sospettare che sia stato commesso un reato tributario e che vi sia o vi possa essere un reimpiego del profitto del reato nell'acquisto di un determinato bene, la valutazione della situazione deve avvenire sulla base di tutti (e soli) quei documenti che il notaio è tenuto a domandare per il corretto svolgimento delle proprie funzioni, senza quindi che possa configurarsi a suo carico un obbligo di effettuare penetranti indagini, e cioè di ricerche più estese di quelle che la best practice professionale sollecita.

Un cenno finale alle fattispecie elusive, per dire che si deve comunque trattare solo di quelle nelle quali possa configurarsi un reato e che, comunque, il dovere di segnalazione peraltro sfuma al cospetto di situazioni valutabili in termini fortemente discrezionali; nonché al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ambito nel quale il riciclaggio può configurarsi solo se gli atti fraudolenti o simulati rappresentino il profitto di un precedente reato fiscale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

«GAZZETTA UFFICIALE» Via libera alle regole Bankitalia

Dal 2014 controlli più stringenti contro il riciclaggio. Sulla «Gazzetta Ufficiale» 105 del 7 maggio 2013 è stato pubblicato il provvedimento 3 aprile 2013 di Banca d'Italia sulla cosiddetta «adeguata verifica antiriciclaggio». Il provvedimento detta le istruzioni sui criteri di valutazione. In particolare, in caso di impossibilità di rispettare gli obblighi di «adeguata verifica» a fronte di un conto o rapporto esistente, le banche dovranno interrompere il rapporto e restituire il somme tramite bonifico su un conto corrente bancario indicato dal cliente stesso.

Agevolazioni. La circolare Assonime

Nelle start up innovative diritti speciali legati alle quote

Amedeo Sacrestano

La disciplina delle **start up innovative** può essere un valido «prototipo» per l'introduzione di nuove e ulteriori misure di semplificazione per l'attività d'impresa in generale. Ne è convinta l'**Assonime** che con la circolare n. 11/2013 (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri) ha fornito un utile e completo compendio della disciplina in argomento, proponendo numerose soluzioni a

fattispecie ancora suscettibili di interpretazione diversa e suggerendo al legislatore integrazioni da apportare alla disciplina per amplificarne l'utilità percepibile.

Non solo gli aspetti fiscali e lavorativi sono stati oggetto d'analisi ma anche - e soprattutto - quelli più «innovativi», contenuti nelle disposizioni recate dall'articolo 25 all'articolo 32 del Dl 179/12. Ampio spazio viene, infatti, dato nel docu-

mento all'approfondimento delle modalità di raccolta di capitale di rischio (*crowdfunding*) pensate per start up nonché alle deroghe al diritto societario e fallimentare, espressamente stabilite in materia.

In particolare, Assonime si sofferma sulla possibilità di utilizzare, nelle start up innovative, «categorie di quote» - ovvero dotate di diritti tra loro uniformi ma diversi da quelli previsti in base alla discipli-

nagenerale - che ne comportano una «oggettivizzazione», con conseguente perdita del collegamento con la persona del socio (Assonime configura anche la possibilità, a specifiche condizioni, di creare addirittura «certificati di quote»). In tal senso, la circolazione della quota non estingue il diritto a essa concesso, che si trasferisce senza che sia necessario il consenso unanime degli altri soci, con ciò attribuendo un appeal sicuramente maggiore a questi nuovi «titoli» legati alle start up. Peraltro, a seconda delle necessità concrete che dovessero manifestarsi, i «diritti diversi» delle quote di start up (così come stabilito già per le azioni) pos-

sono essere costruiti apponendo un termine finale oppure una condizione sospensiva o risolutiva.

Sugli effetti della decadenza dallo status di start up innovativa, l'Associazione è dell'avviso che l'applicazione della disciplina speciale trovi applicazione fino all'esaurimento della singola fattispecie. In merito, invece, al regime di favore per i piani d'investimento basati sull'assegnazione di strumenti finanziari (che garantiscono, ai percipienti, l'irrelevanza fiscale e contributiva dell'assegnazione) vengono evidenziate alcune perplessità. Richiamando, infatti, la fattispecie similare prevista dall'articolo 51, lette-

ra g) del Tuir, Assonime segnala la necessità che l'agenzia delle Entrate chiarisca se - posta l'assegnazione di strumenti finanziari aventi un valore pari a 100 - la successiva rivendita dei medesimi a 130 determini la tassazione di un reddito diverso pari a 30 (con ciò dando definitività al regime agevolativo in esame) o pari a 130 (come l'analogia alla disciplina dell'articolo 51 citato sembrerebbe prospettare). Chiarimenti dell'Erario sono sollecitati anche per il *work for equity*, ovvero per la possibilità data alle start up innovative di emettere strumenti partecipativi a fronte dell'apporto di opere e servizi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Fiscalità internazionale

Verifiche dell'Amministrazione Finanziaria e strategie difensive

I prossimi eventi in programma

Garanzie reali e personali

Milano, 7 e 8 maggio 2013
Hotel Hilton

Società a partecipazione pubblica e società strumentali

Roma, 9 e 10 maggio 2013
Hotel Savoy

Il nuovo ruolo dell'Internal Auditor nel sistema dei controlli

Milano, 15 maggio 2013
Hotel Principe di Savoia

Riforma dei derivati

Milano, 16 e 17 maggio 2013
Hotel Hilton

PARADIGMA S.r.l.

Per informazioni, programma completo e iscrizioni:

C.so Vittorio Emanuele II, 48 - 10121 Torino
Tel. 011.538686 - Fax 011.5621123
www.paradigma.it - info@paradigma.it

Coordinatore e Responsabile Paradigma:
Dott.ssa Maria Vittoria Curbis

Milano, 22 e 23 maggio 2013 - Hotel Hilton

Prima giornata: mercoledì 22 maggio 2013

Transfer pricing, stabile organizzazione e exit tax

Transfer pricing: i ruling di standard internazionale e gli APA
Avv. Davide Nespolino - Legance Studio Legale Associato

I controlli della Guardia di Finanza in materia di transfer pricing
Cap. Gianfranco Miccoli - Guardia di Finanza *

Oneri documentali e strategie difensive: la gestione aziendale di una verifica in materia di prezzi di trasferimento
Dott. Giuseppe Nicosia - Prellos
Avv. Carmine Rotondaro - PPR Group Paris

I progetti OCSE: BEPS (Base Erosion e Profit Shifting) e transfer price degli intangibles
Dott. Aurelio Massimiano - Maisto e Associati

La qualificazione di stabile organizzazione: i recenti orientamenti giurisprudenziali
Avv. Antonio Tomassini - DLA Piper

La determinazione del reddito della stabile organizzazione
Dott. Sergio Marchese - Gnudi Guatri Consulenti Associati
Dott.ssa Barbara Zanardi - Gnudi Guatri Consulenti Associati

Exit tax e trasferimento di sede all'estero
Dott.ssa Carla Galassi - Agenzia delle Entrate *

Seconda giornata: giovedì 23 maggio 2013

Esterovestizione, CFC, costi black list e IVA

Residenza fiscale e esterovestizione
Prof. Avv. Guglielmo Maisto - Università Cattolica del Sacro Cuore di Piacenza

Le contestazioni di esterovestizione nelle verifiche fiscali e negli orientamenti della giurisprudenza
Prof. Tommaso Di Tanno - Università di Siena

Cooperazione internazionale e scambio di informazioni
Col. f.ST. Luigi Vinciguerra - Guardia di Finanza *

Controllate e collegate estere: interpellati e attività di verifica
Dott. Piero Bonarelli - UniCredit

La disciplina dei costi con imprese residenti in territori black list
Dott.ssa Simona Massai - Agenzia delle Entrate *

La disciplina dell'IVA nei rapporti intra-UE e extra-UE
Prof. Avv. Paolo Centore - Università di Parma

La difesa del contribuente in sede di contraddittorio con l'Amministrazione Finanziaria
Prof. Avv. Cesare Glendi - Università di Parma

* La relazione è svolta a titolo personale e non impegna la posizione dell'Amministrazione di appartenenza