

CIRCOLARE N.28/E



Direzione Centrale Normativa

Roma 21 giugno 2011

OGGETTO: Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata

INDICE

1. IVA	5
1.1 Servizi UE e rimborsi Iva	5
1.2 Regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali.....	7
1.3 Reverse charge per le prestazioni di servizi di trasporto effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti	8
1.4 Territorialità ai fini Iva per le prestazioni di deposito merci.....	10
1.5 Momento impositivo ai fini IVA per i contratti di locazione con patto reciproco di futura vendita.....	11
2. ADEMPIMENTI e SANZIONI	13
2.1 Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a 3mila euro. Data dell'operazione.....	13
2.2 Verifica della soglia ai fini dell'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a 3mila euro.....	14
2.3 Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva relative a cessioni di immobili e di autoveicoli	14
2.4 Obbligo di comunicazione nel caso di operazioni effettuate nei confronti di privati.....	15
2.5 Autorizzazione alle prestazioni di servizi intracomunitarie	16
2.6 Fatturazione spese di deposito addebitate a soggetto stabilito in altro Stato membro.....	17
2.7 Contribuenti minimi ed obblighi dichiarativi: esonero	18
2.8 Compilazione della comunicazione "black list"	19

2.9	Errata indicazione di termini nelle istruzioni al modello di comunicazione black list.....	20
2.10	Codici fiscali o dati equipollenti dei soggetti black list	21
2.11	Schede carburanti	22
2.12	Nuova misura delle sanzioni in caso di accertamento con adesione	23
2.13	Regolarizzazione in caso di omessa fatturazione di operazioni imponibili	24
2.14	Versamento rateizzato del ravvedimento operoso.....	26
2.15	Scomputo delle sanzioni versate a titolo di ravvedimento	27
2.16	Misura degli interessi nel caso di accertamento con adesione	28
3.	CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (CFC).....	30
3.1	Attività di trading esercitata nei confronti di consociate.....	30
3.2	Caratteristiche del servizio infragruppo ed incidenza sul carattere passivo dei proventi corrispondenti.....	31
3.3	Incidenza dello svolgimento di un'attività di produzione sulla valutazione del radicamento del soggetto partecipato estero nel mercato di insediamento	32
4.	ONERI DOCUMENTALI IN MATERIA DI PREZZI DI TRASFERIMENTO.....	33
4.1	Identificazione dei soggetti cui risulta applicabile la disciplina degli oneri documentali	33
4.2	Limitazione dell'utilizzo delle informazioni contenute nella documentazione idonea	35
4.3	Mancata presentazione della documentazione ed avvio di verifica parziale su ambiti diversi dai prezzi di trasferimento	35
4.4	Termini per la consegna della documentazione idonea.....	36

4.5	Applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione. Deduzione oneri non inerenti sostenuti per consociata estera.	37
4.6	Adesione ai PVC riportanti rilievi in termini di prezzi di trasferimento.....	38
5.	MONITORAGGIO FISCALE	40
5.1	Modulo RW. Trasferimenti all'estero	40
5.2	Modulo RW. Disponibilità e possibilità di movimentazione	41
5.3	Esonero dalla compilazione del modulo RW	42
6.	ACCERTAMENTO SINTETICO.....	42
6.1	Alternatività tra accertamento sintetico e redditometro	42
6.2	Spesa per l'acquisto di un bene di natura patrimoniale sostenuta tramite finanziamento	43
6.3	Redditi esclusi legalmente dalla formazione della base imponibile ai fini dell'accertamento sintetico.....	44
7.	ANALISI DEL RISCHIO DI EVASIONE AI FINI DEI CONTROLLI FORMALI	44
8.	CONCETTO DI "SPESE DI QUALSIASI GENERE"	45
8.1	Nozione di "spesa"	45
8.2	Determinazione delle "spese di qualsiasi genere", principio di cassa.....	46
9.	REDDITO D'IMPRESA E STUDI DI SETTORE.....	46
9.1	Cessione contratto di leasing	46
9.2	Contrasto al fenomeno delle imprese in perdita "sistemica".....	48
9.3	Utilizzo "retroattivo" degli studi di settore	48

1. IVA

1.1 Servizi UE e rimborsi Iva

Domanda

Una società effettua operazioni di natura finanziaria nei confronti di soggetti privati residenti fuori della Unione Europea. Sino al 31 dicembre 2009 tali operazioni rientravano nella previsione di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 12), del D.P.R. n. 633 del 1972. Dal 2010 le suddette operazioni devono considerarsi "*fuori campo IVA*" in Italia ai sensi dell'art. 7-septies, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972. L'art. 19, comma 3, lett. a-bis), del D.P.R. n. 633 del 1972 non prevede alcuna limitazione alla detrazione per tali operazioni quando esse sono effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità.

Si chiede se tali operazioni, possano essere intese come "*operazioni ad aliquota zero*" ai fini del raggiungimento del presupposto di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, per la richiesta di rimborso dell'IVA.

Si chiede infine se la detraibilità dell'imposta non subisca alcuna limitazione anche durante il periodo transitorio compreso tra il 1° gennaio 2010 ed il momento di entrata in vigore del nuovo art. 19, comma 3, lett. a-bis).

Risposta

Le operazioni di natura finanziaria rese nei confronti di soggetti residenti fuori dall'Unione Europea rientravano, antecedentemente al D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, fra le operazioni non imponibili di cui all'art. 9, comma 1, n. 12), del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre la detraibilità dell'imposta assolta sui costi ad esse corrispondenti era consentita a norma dell'art. 19, comma 3, lett. a), del medesimo

decreto. Pertanto, il diritto al rimborso dell'IVA poteva essere esercitato ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. *b*).

A seguito delle novità apportate dal predetto D.Lgs. n. 18 del 2010, le operazioni di cui si discute, quando rese nei confronti di privati consumatori, rientrano attualmente fra quelle escluse ex art. 7-*septies* del D.P.R. n. 633 del 1972, mentre la detraibilità dell'imposta assolta sulle relative spese è consentita a norma del predetto articolo 19, comma 3, lett. *a-bis*) (lettera introdotta dall'articolo 1, comma 1, lett. *i*) del D.Lgs n. 18 del 2010). Il diritto al rimborso dell'IVA, infine, può essere ora esercitato a norma dell'art. 30, terzo comma, lett. *d*) del D.P.R. n. 633 del 1972 (come modificato dall'art. 1 comma 1, lettera *q*), del D.Lgs. n. 18 del 2010).

In virtù dell'espressa previsione contenuta nella richiamata lett. *d*) dell'art. 30, deve escludersi che il rimborso possa essere chiesto ai sensi della lett. *a*) del medesimo art. 30 (che prevede l'ipotesi di effettuazione di operazioni soggette ad aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti), ipotizzando che le operazioni in discorso siano qualificabili come *operazioni ad aliquota zero*.

Si evidenzia, altresì, che ai sensi dell'art. 5 del richiamato D.Lgs. n. 18 del 2010, le disposizioni sopra citate [art. 7-*septies*, art. 19, comma 3, lett. *a-bis*), art. 30, terzo comma, lett. *d*), come da ultimo modificata] si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

Infine, per quanto riguarda il trattamento delle operazioni effettuate durante il periodo transitorio che va dal 1° gennaio 2010 al momento di entrata in vigore del D.Lgs. n. 18 del 2010, si rinvia ai chiarimenti resi con la circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, paragrafo 1, ultimo periodo.

1.2 Regime Iva applicabile alle cessioni di fabbricati strumentali

Domanda

Una società possiede un'area sulla quale insiste un complesso immobiliare industriale dismesso, censito al Catasto Fabbricati (categoria catastale "D"). Con il Comune dove si trova l'area è stata firmata una convenzione urbanistica per l'attuazione di un Piano Integrato di Intervento volto alla riqualificazione urbana del complesso industriale, con realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali e l'abbattimento totale di quelle esistenti. Nel caso in cui la società decida di alienare il complesso immobiliare ad un terzo senza attuare direttamente quanto sottoscritto con la convenzione e senza che siano iniziati i lavori di demolizione e bonifica previsti, si chiede se tale vendita debba essere considerata come cessione di "*area edificabile*", con applicazione dell'Iva all'aliquota del 20%, oppure se si tratti di una cessione di "*immobili strumentali*" non ancora costruiti né oggetto di lavori di recupero, per la quale è prevista l'esenzione da imposta o, in presenza di opzione, l'applicazione dell'Iva da parte del cessionario con il meccanismo del *reverse charge*.

Risposta

Ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, sono esenti dall'imposta "*le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse: a) quelle effettuate, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lett. c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457; ... d) quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione*".

Come si evince dalla lettera della norma, il regime di tassazione ai fini IVA è strettamente correlato alla natura oggettiva del bene ceduto, vale a dire allo stato di fatto e di diritto dello stesso all'atto della cessione, prescindendo quindi dalla destinazione del bene da parte dell'acquirente.

Tanto premesso, riguardo la fattispecie prospettata, si esprime l'avviso che la stessa debba essere trattata alla stregua di una cessione di “*immobile strumentale*”; ragion per cui si applica il regime di esenzione, salvo il caso di cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, nonché il caso di opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in tale secondo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633 del 1972).

1.3 Reverse charge per le prestazioni di servizi di trasporto effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti

Domanda

Un soggetto passivo di imposta italiano acquista un biglietto aereo per un trasporto interno da una compagnia aerea non residente, identificata ai fini Iva in Italia. Secondo l'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 il committente italiano si deve autofatturare ed assolvere l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*. Come si deve comportare il committente italiano che riceve una fattura con addebito di IVA da parte della compagnia estera?

Risposta

L'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone che “*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello*

Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti”.

Tale modifica legislativa ha reso obbligatorio il meccanismo dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Quest'ultimo assume, quindi, la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'IVA dovuta, anche qualora il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

La violazione del predetto obbligo di “*reverse charge*” comporta l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'art. 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Ciò posto, riguardo la fattispecie prospettata nel quesito, si ritiene che il committente italiano, al fine di non incorrere nell'applicazione della predetta sanzione debba procedere all'applicazione del “*reverse charge*” e non debba tenere conto della fattura emessa dalla compagnia aerea. In particolare, il committente italiano dovrà avere cura di:

non annotare la fattura emessa dalla compagnia aerea nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972;

non esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata in fattura.

La compagnia aerea che ha emesso fattura irregolare, invece, potrà rettificare la erronea fatturazione tramite emissione di una nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

1.4 Territorialità ai fini Iva per le prestazioni di deposito merci

Domanda

Un soggetto passivo di imposta italiano riceve una prestazione di deposito per delle merci custodite in Olanda. Secondo la legislazione locale la prestazione è relativa all'immobile e, quindi, assoggettata ad Iva in Olanda. Tale interpretazione è condivisibile? In caso contrario come si deve comportare il committente italiano che riceve una fattura con addebito di IVA olandese da parte della società comunitaria?

Risposta

L'art. 44 della direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE stabilisce che *“Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica”*.

Il successivo art. 47 della citata Direttiva stabilisce, in deroga alla previsione di cui al predetto art. 44, che *“Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene”*.

Tanto premesso, si osserva che ai sensi dell'articolo 1766 del c.c. *“il deposito è il contratto col quale una parte riceve dall'altra una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e di restituirla in natura”*. Ciò posto, si è dell'avviso che conformemente alla predetta normativa comunitaria, le prestazioni di deposito merci non possano ricondursi alla categoria delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili. Ai fini dell'individuazione del luogo di effettuazione delle operazioni torna applicabile, pertanto, la previsione generale di cui al citato art. 44 della direttiva recepita dal

legislatore nazionale all'art. 7-ter, comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato “... *quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato*”.

In particolare, nel caso di specie, la prestazione resa deve essere assoggettata al *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui “*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti*”. E', pertanto, il committente italiano che assume la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'IVA dovuta

La violazione del predetto obbligo di *reverse charge* comporta l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Conseguentemente, il committente italiano che riceve fattura emessa dalla società olandese con addebito della relativa IVA, al fine di non incorrere nell'applicazione della predetta sanzione, deve procedere all'applicazione del *reverse charge* .

1.5 Momento impositivo ai fini IVA per i contratti di locazione con patto reciproco di futura vendita

Domanda

Una cooperativa edilizia ha intenzione di stipulare con i propri soci (futuri assegnatari degli appartamenti) un contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti. L'art. 2, comma 2, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972 assimila tale contratto ad una cessione di beni. In ordine al momento di effettuazione dell'operazione il primo comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che, per i beni immobili, le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della

stipulazione. Tuttavia, nel comma successivo, tra le varie deroghe, viene disposto che per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, l'operazione si considera effettuata alla data del rogito notarile. Si chiede se la cooperativa è obbligata ad emettere fattura per l'intero importo pattuito al momento della stipula del contratto di locazione o se deve fatturare separatamente i singoli canoni al momento del pagamento e poi emettere la fattura per il prezzo residuo solo al momento del rogito.

Risposta

Il quesito verte sul trattamento fiscale della locazione con patto reciproco di futura vendita, contratto con il quale le parti da un lato dispongono di attribuire immediatamente il godimento del bene oggetto dello stesso, stipulando una locazione e, dall'altro, si obbligano entrambe a concludere successivamente un atto a contenuto traslativo della proprietà del medesimo bene locato.

Tale operazione ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 costituisce una cessione di beni che, avendo ad oggetto un immobile, si considera effettuata, secondo le previsioni di cui all'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 al momento della stipulazione, sebbene gli effetti traslativi si producano posteriormente.

Al riguardo la prassi dell'Amministrazione finanziaria è chiara nell'individuare il momento impositivo ai fini IVA nella data di stipula della locazione e non in quella della successiva formazione dell'atto di trasferimento (cfr. risoluzione n. 250873 del 2 giugno 1983, e risoluzione n. 338/E del 1° agosto 2008,).

L'imposta si applica sull'intero prezzo pattuito tra le parti per la futura vendita, mentre il pagamento dei canoni, considerati componenti del prezzo della cessione, è escluso dall'imposta.

Sebbene parti di questa peculiare figura negoziale siano una cooperativa edilizia a proprietà divisa e i propri soci, ai fini della individuazione del momento di effettuazione dell'operazione non può farsi riferimento al criterio fissato dall'art. 6,

comma 2, lett. d-bis) del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione considera effettuate alla data del rogito notarile le assegnazioni in proprietà di case di abitazioni fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa.

Nell'ipotesi prospettata, l'operazione posta in essere non consiste in un atto di assegnazione in proprietà, bensì nell'assegnazione in godimento di un alloggio sia pur attraverso un contratto recante una clausola, vincolante per entrambe le parti, che ne impone il trasferimento della proprietà.

2. ADEMPIMENTI e SANZIONI

2.1 Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a tremila euro. Data dell'operazione.

Domanda

Il punto 3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 184182 del 22 dicembre 2010 non prevede, tra gli elementi da indicare nella comunicazione, la data dell'operazione; questa figura però nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento, ove è precisato che si tratta della "*data di registrazione ovvero data di cui all'art. del D.P.R. n. 633 del 1972*". Al riguardo, si chiede se occorra indicare la data dell'operazione oppure quella di registrazione, in relazione a quanto disposto dal punto 4.2 del provvedimento stesso. Inoltre, posto che, in caso di emissione di fattura, potrebbe risultare difficoltoso risalire all'una o all'altra data, non ricavabili dai registri, si chiede se sia possibile indicare la data della fattura.

Risposta

Poiché l'allegato tecnico al provvedimento del 22 dicembre 2010 costituisce parte integrante del provvedimento stesso, anche l'indicazione della data dell'operazione costituisce un elemento necessario ai fini della comunicazione in parola. Ciò posto,

si ritiene che nel campo “data dell’operazione” del tracciato record vada indicata la data di registrazione dell’operazione e, solo in assenza dell’obbligo di registrazione, la data di cui all’art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972

2.2 Verifica della soglia ai fini dell’obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a tremila euro

Domanda

In presenza di più forniture effettuate nell’anno dal medesimo fornitore o al medesimo cliente, ma in assenza di un contratto, la soglia di 3.000 euro deve essere verificata per ogni singola operazione o complessivamente?

Risposta

Per i contratti da cui derivano corrispettivi periodici (appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione, ecc.), anche se conclusi verbalmente, la soglia dei 3.000 euro va verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell’anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente. Per le altre tipologie di contratto (compravendita, ecc), il superamento della soglia dei 3.000 euro deve essere sempre collegato alla singola operazione.

2.3 Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva relative a cessioni di immobili e di autoveicoli

Domanda

Le cessioni di immobili e di autoveicoli le quali in relazione agli obblighi pubblicitici sono già monitorate dalla anagrafe tributaria, devono essere comunicate?

Risposta

Al fine di limitare gli adempimenti ad una ristretta platea di titolari di partita IVA, il punto 2.4 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2010 annovera, tra le esclusioni dall'obbligo di comunicazione, le operazioni che hanno costituito autonomo oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.

Pertanto, si ritiene che sono esenti da detto obbligo comunicativo le operazioni riguardanti le cessioni di immobili, mentre devono essere comunicate le cessioni di autoveicoli, nonostante il particolare regime pubblicistico cui sono assoggettati i predetti beni, in considerazione del fatto che esse non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell'Anagrafe tributaria ai sensi del citato art. 7 del D.P.R. n. 605 del 1973.

2.4 Obbligo di comunicazione nel caso di operazioni effettuate nei confronti di privati**Domanda**

Per operazioni soggette all'obbligo della fatturazione oggetto di comunicazione dall'anno 2010 si intendono anche quelle effettuate nei confronti di privati se poste in essere da soggetti diversi da commercianti al minuto?

Risposta

Il punto 2.1 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2010 prevede, ai fini della comunicazione di cui all'art. 21 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, il superamento di due differenti soglie, rispettivamente di 3.000 euro e di 3.600 euro, a seconda che l'operazione rilevante IVA sia o meno soggetta all'obbligo di emissione della fattura.

Il successivo 2.3, per il periodo d'imposta 2010, prevede una deroga espressa rispetto a quanto disposto dai precedenti punti 2.1 e 2.2, elevando l'importo previsto

a venticinquemila euro e limitando la comunicazione alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione.

Il suddetto 2.3, inoltre, a differenza del precedente 2.1 non stabilisce ulteriori soglie per i soggetti privati.

Ciò posto, si ritiene, che la comunicazione deve essere sempre effettuata nelle ipotesi in cui si verifica l'obbligo di emissione della fattura.

2.5 Autorizzazione alle prestazioni di servizi intracomunitarie

Domanda

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, n. 188376 e n. 188381 del 29 dicembre 2010, in conformità all'art. 27 del D.L. n. 78 del 2010, prevedono il regime autorizzatorio per le operazioni di cui al titolo II, capo II del D.L. n. 331 del 1993 e l'inclusione in banca dati Vies delle partite Iva dei soggetti autorizzati. Ciò premesso, posto che la presenza della partita Iva in banca dati è necessaria anche per l'effettuazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie soggette ad Iva nel paese di destinazione ai sensi dell'art. 7-ter, del D.P.R. n. 633 del 1972, come si evince anche dall'art. 214 della direttiva Iva e dal regolamento Ue n. 904/2010, si chiede di sapere se gli operatori che effettuano (o intendono effettuare) solo prestazioni di servizi intracomunitari debbano richiedere l'autorizzazione di cui sopra, oppure le eventuali diverse modalità con le quali vengono inseriti nella banca dati Vies.

Risposta

Gli operatori che effettuano o intendono effettuare esclusivamente prestazioni di servizi intracomunitarie devono, al pari di qualsiasi altro operatore IVA, manifestare espressamente tale volontà ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

La richiesta di autorizzazione all'effettuazione di operazioni intracomunitarie di cui all'art. 27 del D.L. 78 del 2010 infatti tenta di stabilire un equilibrio fra le esigenze di speditezza delle procedure amministrative di rilascio della Partita IVA vigenti

(Com Unica e Fisco telematico) con la necessità di aderire alle sollecitazioni da parte della Commissione europea (Comunicazione COM (2006) 254 del 31/5/2006, che avvia un dibattito pubblico sulle strategie per combattere le frodi IVA e la Comunicazione della Commissione COM (2008) 807 dell'1/12/2008, su una "Strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'IVA nell'Unione europea"), da ultimo integrate dal regolamento Ue 904/2010.

La disposizione comunitaria citata, infatti, non distingue tra soggetti che effettuano forniture intracomunitaria di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi, prevede che "...gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA in conformità dell'art. 214 della direttiva 2006/112/CE, siano, a loro giudizio, completi ed esatti".

2.6 Fatturazione spese di deposito addebitate a soggetto stabilito in altro Stato membro

Domanda

Il gestore di un deposito IVA addebita le spese di deposito ad un soggetto passivo stabilito in un altro Paese membro dell'Unione europea. Nella fattura, emessa senza addebito di IVA, deve essere richiamato l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 oppure l'art. 50-bis del D.L. n. 331 del 1993?

Il predetto soggetto che, tramite il proprio rappresentante fiscale, estrae i beni dal deposito ed assolve l'IVA ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, deve comprendere nella base imponibile l'importo delle spese a lui addebitate dal depositario?

Risposta

Nel caso in esame il gestore del deposito dovrà richiamare nella fattura l'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

E' opportuno ricordare, infatti, che l'individuazione della territorialità è pregiudiziale rispetto alla disciplina fiscale da applicare alla singola operazione.

L'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, disciplina i casi nei quali le prestazioni di servizi si intendono effettuate nel territorio dello Stato. In particolare, la norma richiamata prevede che sono territorialmente rilevanti le prestazioni rese a soggetti passivi stabiliti nello Stato (art. 7-ter, comma 1, lett. a) citato).

Tenuto conto che il committente è soggetto passivo d'imposta stabilito in un altro Paese membro, il servizio di deposito dovrà essere considerato fuori campo di applicazione dell'IVA.

Il gestore del deposito, quindi, dovrà emettere una fattura con l'indicazione che si tratta di un' *“operazione non soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972”*, secondo quanto previsto dal successivo art. 21, comma 6.

Infine, l'importo della predetta prestazione di servizio non dovrà essere incluso nella base imponibile su cui applicare l'imposta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito (cfr. art. 50-bis, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993). Tale conclusione è la logica conseguenza delle nuove norme in materia di territorialità dei servizi per effetto delle quali, come già evidenziato, la prestazione in esame è fuori campo di applicazione in Italia e territorialmente rilevante nello Stato membro di stabilimento del committente.

2.7 Contribuenti minimi ed obblighi dichiarativi: esonero

Domanda

Si chiede conferma che i contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva anche quando effettuano acquisti di beni e servizi per i quali sono debitori dell'imposta (es. acquisti intracomunitari, acquisti di servizi da fornitori esteri, ecc.).

Risposta

L'effettuazione di acquisti intracomunitari e di altre operazioni di cui risultano debitori di imposta non comporta, per i contribuenti che applicano il regime dei minimi, obblighi dichiarativi, ai sensi dell'art. 1, comma 109, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Come già chiarito con circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007, i contribuenti minimi hanno, in tale evenienza, esclusivamente l'obbligo di integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e di versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

2.8 Compilazione della comunicazione "black list"**Domanda**

Ai fini della comunicazione prevista dall'art. 1 del D.L. n. 40 del 2010, si chiede di sapere se, in caso di importazione di beni da un paese black list, nel modello si debbano indicare i dati contabili della fattura del fornitore estero oppure quelli della bolletta doganale di importazione (tenuto conto che, per vari motivi, i dati potrebbero non coincidere).

Si chiede inoltre se sussista l'obbligo di comunicazione anche nell'ipotesi di reimportazione, a seguito di reso, di beni in precedenza ceduti ad un operatore "black list". Si chiede di confermare che, in tale caso, non vi è obbligo di comunicazione autonoma ma solamente l'obbligo di rettificare la comunicazione precedentemente inviata.

Risposta

Si è dell'avviso che nel caso di importazione occorre indicare, nel modello di comunicazione, i dati ricavabili dalla bolletta doganale.

Con riferimento al secondo quesito, la reintroduzione di beni nello stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, costituisce un'operazione

autonoma rispetto all'originaria cessione all'esportazione e, in particolare, costituisce un'ipotesi di importazione non imponibile ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto, tali operazioni, seppure collegate a cessioni all'esportazione precedentemente effettuate, costituiscono oggetto di autonoma comunicazione quando effettuate con un operatore c.d. black list.

2.9 Errata indicazione di termini nelle istruzioni al modello di comunicazione black list

Domanda

Nelle istruzioni di compilazione della comunicazione "black list" di cui all'art. 1 del D.L. n. 40 del 2010 si legge che l'importo delle operazioni attive va indicato "*al netto delle note di variazione ricevute nel periodo*", mentre quello delle operazioni passive va indicato "*al netto delle note di variazione emesse nel periodo*". Si chiede di chiarire se, come sembra, i verbi "ricevute" ed "emesse" siano stati erroneamente invertiti nelle due situazioni.

Risposta

Poiché, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'effettuazione delle note di variazione dell'imponibile o dell'imposta competono al cedente del bene o al prestatore del servizio, per le operazioni attive, in caso di variazione dell'imponibile o dell'imposta, la nota di variazione sarà emessa dal soggetto tenuto all'obbligo di comunicazione, mentre per le operazioni passive, sarà dallo stesso ricevuta. Le parole "ricevute" ed "emesse" sono state erroneamente invertite nelle istruzioni allegate al modello di comunicazione.

2.10 Codici fiscali o dati equipollenti dei soggetti black list

Domanda

Consapevoli che non sarà possibile ottenere i codici fiscali o equipollenti di tutti i soggetti collocati nei Paesi a fiscalità privilegiata e gli indirizzi delle aziende estere, il contribuente italiano non potendo regolarizzare entro il prossimo 31 gennaio le liste, sarà soggetto a sanzioni?

Risposta

Con circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010, è stata riconosciuta, in via generale, l'esistenza di "*obiettive condizioni di incertezza*" in relazione alle violazioni commesse in sede di prima applicazione delle disposizioni introdotte dall'art. 1 del D.L. n. 40 del 2010. In particolare, in applicazione dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) è stata prevista la disapplicazione delle sanzioni in caso di eventuali violazioni rilevate in sede di controllo concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi:

- al trimestre luglio/settembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale;
- ai mesi da luglio a novembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile.

In entrambi i casi l'esimente opera a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa.

Nel caso in cui il soggetto passivo non abbia regolarizzato gli errori o le omissioni commesse entro i citati termini, la valutazione circa la ricorrenza dell'errore scusabile - consistente nell'impossibilità, per il soggetto passivo italiano, di ottenere i codici fiscali o equipollenti o gli altri dati richiesti dei soggetti black list con cui ha

intrattenuto rapporti commerciali - rimane di competenza degli organi accertatori, tenuti a verificare, caso per caso, la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'esimente, conformemente alle regole generali di applicazione delle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997.

2.11 Schede carburanti

Domanda

Sono da inserire nella black list le carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in Paese a fiscalità privilegiata (esempio, in Svizzera)?

Risposta

La disciplina della c.d. scheda carburante, contenuta nel D.P.R. n. 444 del 1997, si applica agli acquisti di carburante effettuati nel territorio dello Stato, non anche agli acquisti effettuati al di fuori del territorio nazionale.

In via generale, le operazioni di acquisto di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuate da soggetti IVA presso distributori stabiliti in paesi black list, in quanto operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, non sono soggette all'obbligo di registrazione ai fini IVA e, quindi, neppure alla comunicazione in esame. L'obbligo di comunicazione, infatti, per quanto concerne le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, riguarda solo le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in virtù di espressa previsione contenuta nell'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010.

2.12 Nuova misura delle sanzioni in caso di accertamento con adesione

Domanda

Le disposizioni contenute nella recente legge di stabilità (art.1, comma 18) che modificano la misura delle sanzioni previste dal D.Lgs n. 218 del 1997 da un quarto ad un terzo, in base alle previsioni di cui al comma 20 del medesimo art. 1 della legge, trovano applicazione *“agli atti definibili emessi dagli uffici dell’Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio”*. Si chiede se in tale locuzione vi rientrino anche i Processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ovvero, in caso di esclusione dei citati atti, quando per questi entri in vigore la modifica delle sanzioni.

Risposta

Viene chiesto di sapere quale sia la decorrenza delle disposizioni contenute nell’art. 1, comma 18, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011), in particolare laddove, viste le modifiche apportate al comma 5 dell’art. 2 del D.Lgs. n. 218 del 1997 ed il rinvio allo stesso, contenuto nell’art. 5-bis del medesimo decreto, è previsto l’aumento da un quarto ad un terzo delle sanzioni applicabili alle violazioni concernenti i tributi assoggettati ad accertamento con adesione, nel caso in cui tale procedimento sia innescato da un PVC redatto dalla Guardia di Finanza.

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2011, infatti, a decorrere dal 1° febbraio 2011, in caso di adesione all’accertamento o di rinuncia all’impugnazione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell’adesione commesse nel periodo d’imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicheranno nella misura di un terzo, ricorrendone i presupposti, del minimo previsto dalla legge.

Per l'esplicito rinvio contenuto sia nell'art. 5, comma 1-bis che nell'art. 5-bis, del D.Lgs. n. 218 del 1997, in base ai quali in caso di adesione ai contenuti dell'invito a comparire o nel caso di processo verbale di constatazione, le sanzioni di cui al quinto comma dell'art. 2 sono ridotte alla metà, a decorrere dall' 1 febbraio 2011 risulterà modificata la misura delle sanzioni anche per tali adesioni.

Il comma 21 dell' art. 1 della legge di stabilità 2011 contiene una disposizione volta a disciplinare la fase transitoria di passaggio all'attuale regime introdotto dal comma 18 dello stesso art. 1, che ne prevede l'applicazione a decorrere dal 1° febbraio 2011, con riferimento agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate.

Le previsioni dell'art. 1, comma 20, delle legge di stabilità non trovano applicazione relativamente ai processi verbali di constatazione della Guardia di finanza, così come in relazione a quelli emessi dall'Agenzia delle entrate. La previsione è, bensì, applicabile nei casi di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997, relativamente all'atto di definizione dell'accertamento parziale conseguente.

2.13 Regolarizzazione in caso di omessa fatturazione di operazioni imponibili

Domanda

Qualora l'omessa fatturazione di operazioni imponibili venga regolarizzata nell'anno successivo, ma entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale, ai sensi della lett. b) dell'art. 13, del D.Lgs. n. 472 del 1997, il relativo importo va incluso nella dichiarazione stessa (e non in quella dell'anno successivo, nel quale è stata eseguita la regolarizzazione).

Ciò premesso, si chiede di sapere:

se, qualora l'adempimento tardivo sia eseguito, per esempio, nel terzo anno (fatturazione nel 2014 di un'operazione effettuata nel 2011), fermo restando l'aspetto sanzionatorio, l'importo dell'operazione debba confluire nella

dichiarazione del periodo corrente (2014), oppure debba comunque imputarsi all'anno 2011 e occorra, pertanto, ripresentare la dichiarazione relativa a tale anno ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998;

se il criterio (imputazione dell'operazione tardivamente fatturata all'anno di effettuazione), debba essere seguito a prescindere dalla regolarizzazione o meno degli aspetti sanzionatori.

Risposta

L'omessa fatturazione realizza l'ipotesi normativa di cui all'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, laddove viene configurata la violazione degli *“obblighi inerenti alla documentazione e registrazione di operazioni imponibili”* punita *“con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio”*.

Se si vuole correggere tale irregolarità è necessario emettere, ora per allora, le fatture omesse e presentare la dichiarazione di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998, entro i termini per l'accertamento previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 (ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria) che riporti, nei quadri VE e VF, anche gli imponibili e le relative imposte risultanti da tali fatture.

Ovviamente, presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa in aumento è la tempestiva e valida presentazione della dichiarazione originaria (a tal fine, si precisa che si considerano tali anche quelle presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni per la tardiva presentazione). Le fatture emesse per sanare l'omissione dovranno essere annotate nei registri IVA dell'anno nel quale è stata eseguita la regolarizzazione, con l'accorgimento di indicare, sia nelle fatture stesse che nei registri, che le operazioni si riferiscono ad un diverso anno d'imposta.

Ovviamente, nell'ipotesi in cui non siano scaduti i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta cui si riferisce l'omessa fatturazione, l'importo delle fatture regolarizzate confluirà nella dichiarazione annuale da presentare.

Le modalità di regolarizzazione restano valide a prescindere dall'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso. Al riguardo, si rammenta che il contribuente ha la facoltà di definire la sanzione di cui al citato art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, in misura ridotta, qualora ne ricorrano le condizioni, ad un ottavo del minimo ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472 del 1997 (come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220). Qualora dall'omessa fatturazione scaturisca anche la violazione di omesso o carente versamento periodico dell'imposta, il contribuente potrà definire la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

2.14 Versamento rateizzato del ravvedimento operoso

Domanda

Alla luce delle modifiche apportate dalla legge di stabilità alla disciplina del ravvedimento operoso si chiede di conoscere se sia possibile, come sembrerebbe in base al dettato letterale della norma, procedere alla effettuazione del ravvedimento operoso in modo rateizzato, pagando cioè non integralmente quanto dovuto in una unica soluzione, ma sanando comunque la violazione entro il termine massimo previsto dalla norma e cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale è stata commessa la violazione.

Risposta

Con l'art. 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (Finanziaria 2011 o patto di stabilità 2011 – 2013) sono state aggiornate, a far data dal 1°

febbraio 2011, esclusivamente le percentuali di riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento operoso che, introdotto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, consente ai contribuenti, a determinate condizioni e con specifici limiti, di sanare spontaneamente le violazioni, gli errori e gli illeciti commessi nell'applicazione della norme.

Resta quindi preclusa, come già precisato dalla circolare n. 192/E del 23 luglio 1998, la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute a titolo di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale è stata commessa la violazione.

2.15 Scomputo delle sanzioni versate a titolo di ravvedimento

Domanda

In ipotesi di violazioni commesse in più periodi di imposta, è deducibile dalla sanzione irrogata nell'ultimo atto emesso, con applicazione del cumulo giuridico per avvenuta continuazione su più annualità (eventualmente da corrispondere in misura ridotta), quanto pagato, precedentemente alle verifiche, a titolo di ravvedimento per alcune delle annualità interessate?

Risposta

Il principale effetto dell'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, consiste nella rimozione spontanea degli effetti provocati dalla violazione di norme tributarie, nonché nel versamento in misura ridotta delle sanzioni, con le modalità e nei termini ivi previsti.

Con la circolare n. 192/E del 23 luglio 1998, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, nell'ipotesi di progressione delle violazioni, il ravvedimento relativo ad una violazione non dipende dal ravvedimento delle altre, fermo restando il potere degli Uffici finanziari di irrogare le sanzioni previste per le violazioni non oggetto di regolarizzazione.

Pertanto, nell'ipotesi di violazioni commesse in più periodi di imposta, non è deducibile dalla sanzione irrogata nell'ultimo atto emesso - con eventuale applicazione del cumulo giuridico - quanto pagato a titolo di ravvedimento per sanare alcune violazioni delle annualità interessate, considerato che le medesime violazioni, se sanate mediante il ravvedimento, non possono essere contestate dall'Ufficio e conseguentemente non partecipano al calcolo della sanzione unica.

Si ricorda, infine, che con la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, è stato altresì chiarito che ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in quanto le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni.

2.16 Misura degli interessi nel caso di accertamento con adesione

Domanda

L'art. 6 del decreto 21 maggio 2009 ha disposto che “... *A decorrere dal 1 gennaio 2010 sono stabiliti al tasso del 3,5 per cento annuo gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di: ... d) accertamento con adesione di cui all'art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, versate nei termini ivi previsti;...*”.

A questo proposito si chiede:

- a) Quale sia la percentuale d'interessi da applicare sulle maggiori imposte dovute in caso di accertamento con adesione fino al 31 dicembre 2009?
- b) La nuova percentuale d'interessi pari al 3,5 % si applica sulle maggiori imposte dovute oppure sulle rate successive alla prima nel caso in cui il contribuente scelga di rateare le maggiori somme dovute ai sensi dell'art. 8 comma 2 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (e quindi nel caso di pagamento rateale la misura del saggio

degli interessi legali sarebbe pari al 3,5 % invece dell'1% fissato per il 2010 e dell'1,5% per il 2011)?

c) Nel caso in cui la percentuale del 3,5 % si applichi solo sulle somme rateizzate, qual è la percentuale d'interessi da applicare sulle maggiori imposte dovute a partire dal 1 gennaio 2010?

d) Le considerazioni di cui ai precedenti punti possono essere fatte valere anche per l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione?

Risposta

L'art. 6 del decreto 21 maggio 2009, in ossequio all'art. 1, comma 150, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è intervenuto a disciplinare il tasso degli interessi dovuti per ritardato pagamento, prevedendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2010, sulle maggiori imposte emergenti dall'accertamento con adesione (di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997), versate nei termini ivi previsti, si applica la nuova percentuale di interessi pari al 3,5%.

Per ciò che concerne, invece, gli accertamenti con adesione perfezionati fino al 31 dicembre 2009, sulle maggiori imposte dovute si applica il tasso d'interesse di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973, nella misura del 2,75% - fino al 30 settembre 2009 - e del 4% dal 1° ottobre al 31 dicembre 2009 (tasso così modificato dall'art. 2 del decreto 21 maggio 2009).

Per quanto riguarda gli interessi connessi al pagamento rateale dell'atto di definizione, l'art. 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997, prevede espressamente che *“Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione (...)”*.

Al riguardo si ricorda che il citato saggio, già fissato al 3% dal decreto del 12 dicembre 2007 - con decorrenza 1° gennaio 2008 - è stato, poi, ridotto all'1% dal decreto del 4 dicembre 2009 - con decorrenza 1° gennaio 2010 - e, quindi, fissato all'1,5% dal decreto del 7 dicembre 2010 - con decorrenza 1° gennaio 2011.

Si precisa, peraltro, che la misura del tasso di interesse legale deve essere determinata con riferimento all'annualità in cui viene perfezionato l'atto di accertamento con adesione, rimanendo costante anche se il versamento della rate si protrae negli anni successivi (ciò significa che il tasso di interesse legale per un accertamento perfezionato nel 2010 è pari all'1%, anche se le rate saranno corrisposte negli anni successivi).

Per quanto riguarda, infine, l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, si richiama quanto disposto dall'articolo 5-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997 (introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112), il quale, al comma 3, prevede che “ (...) *le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale*”.

Pertanto, anche nel caso del processo verbale di constatazione, l'istituto dell'adesione segue le regole sopra citate, sia per quanto concerne gli interessi applicabili alle maggiori imposte dovute, sia per quanto concerne gli interessi dovuti nel caso di pagamento rateale, fatta eccezione per la data di decorrenza del calcolo di questi ultimi.

3. CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (CFC)

3.1 Attività di trading esercitata nei confronti di consociate

Domanda

Si chiede conferma dell'esclusione delle "trading companies" dalle tipologie di soggetti previsti dall'art. 167, comma 8-bis, lett. b), del TUIR, anche relativamente alle operazioni di compravendita di merci e prodotti finiti effettuate (in nome e per conto proprio) con controparti appartenenti al medesimo gruppo. In sostanza queste operazioni possono non essere considerate servizi intercompany?

Risposta

Il comma 8-bis, lett. b), dell'art. 167 del TUIR prevede una delle due condizioni al ricorrere delle quali la disciplina CFC si estende alle partecipazioni di controllo detenute da soggetti non localizzati in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata.

In particolare, la disciplina CFC si applica qualora i suddetti soggetti abbiano conseguito proventi derivanti per più del 50 per cento, tra l'altro, dalla prestazione di servizi nei confronti di consociate.

Come precisato dalla circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, le partecipazioni estere che presentano tale caratteristica rientrano nella fattispecie normativa e per esse sussiste, in linea di principio, l'obbligo di presentazione dell'istanza di interpello.

L'attività indicata nel quesito, rappresentata nelle sue caratteristiche essenziali, non esclude, in sostanza, la configurabilità di una prestazione di servizi.

Eventuali elementi idonei ad escludere in concreto la sussistenza di una situazione elusiva potranno essere valutate in relazione al singolo caso.

3.2 Caratteristiche del servizio infragruppo ed incidenza sul carattere passivo dei proventi corrispondenti

Domanda

In taluni casi le partecipate estere svolgono a favore delle società del gruppo servizi produttivi (ad esempio, la lavorazione). E' corretto escludere questi servizi dal calcolo dei servizi infragruppo nella quantificazione dei *passive income*?

Risposta

La circolare n. 51/E del 6 ottobre 2010, precisa che *“non si ritiene...di poter escludere dalla valutazione preliminare [da condurre in sede di interpello] determinate realtà imprenditoriali in ragione dell’astratta mancanza di caratteristiche idonee a conseguire fenomeni elusivi”*.

Pertanto, la prestazione di servizi analoghi a quelli genericamente indicati nel quesito e, più in generale, le specifiche caratteristiche del servizio reso nei confronti delle consociate, non escludono la rilevanza dei proventi corrispondenti ai fini del calcolo della soglia prevista dal comma 8-bis, lettera b), dell’art. 167 del TUIR. Dette caratteristiche andranno valutate in relazione al singolo caso.

3.3 Incidenza dello svolgimento di un’attività di produzione sulla valutazione del radicamento del soggetto partecipato estero nel mercato di insediamento

Domanda

La circolare n. 51/E del 2010, nel definire i requisiti per il radicamento nel mercato locale della partecipata, fa riferimento all’approvvigionamento e allo sbocco. Si chiede una conferma che il radicamento è sempre presente nel caso in cui nel paese estero la società svolga una attività di produzione.

Risposta

Nella circolare n. 51/E del 2010 è stato precisato che *“la circostanza che la CFC non si rivolge al mercato locale né in fase di approvvigionamento né in fase di distribuzione costituisce un indizio del mancato esercizio da parte della stessa di un’effettiva attività commerciale nel territorio di insediamento. Tuttavia tale ultima circostanza non impedisce di valorizzare anche altri elementi”*. Ad esempio, sono

valutabili le ragioni economiche ed imprenditoriali che hanno indotto l'impresa residente ad investire all'estero. Pertanto, lo svolgimento nel paese estero di un'attività di produzione rappresenta una circostanza da valutare in sede di esame del singolo caso concreto.

4. ONERI DOCUMENTALI IN MATERIA DI PREZZI DI TRASFERIMENTO

4.1 Identificazione dei soggetti cui risulta applicabile la disciplina degli oneri documentali

Domanda

La circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010, ha chiarito che le definizioni fornite per identificare i soggetti per cui risulta applicabile la disciplina degli oneri documentali sono convenzionali e quindi *“finalizzate alla corretta applicazione dei contenuti del provvedimento”* e dunque non hanno *“effetto sui presupposti soggettivi di applicabilità dell'articolo 110, comma 7 del Tuir, che, in quanto tali, restano impregiudicati”*. In passato l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto che il concetto di controllo *“deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle circostanze”* (circolare n. 32 del 1980). Che rapporto esiste a questo punto tra le due discipline? E' corretto affermare che tutte le volte in cui è applicabile l'art. 110, comma 7, del TUIR è anche possibile la disapplicazione delle sanzioni oppure le due disposizioni non sono sempre completamente sovrapponibili? Si pensi al caso della società A, controllata da persona fisica italiana, che scambia beni e servizi con la società B estera controllata dallo stesso soggetto, per la quale non sembra potersi applicare letteralmente la definizione di *“impresa controllata”* ai sensi del provvedimento.

Risposta

Il provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate 29 settembre 2010, all' art. 1, fornisce la definizione di "*impresa controllata appartenente ad un gruppo multinazionale*". Come già chiarito dalla circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010, tale definizione ha solo valenza convenzionale ed è unicamente finalizzata alla corretta applicazione di specifiche disposizioni contenute nel provvedimento, non influenzando l' operare dei presupposti soggettivi previsti dall' art. 110, comma 7, del TUIR. Pertanto, l' accesso al regime di cui all' art. 1, comma 2-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, vale in tutti i casi in cui si realizzano i presupposti soggettivi previsti dall' art. 110, comma 7, del TUIR (si veda, ad esempio come in tal senso il provvedimento, al punto 8.3 "*Estensione condizioni di efficacia delle documentazione idonea*" abbia previsto che "*La documentazione deve essere redatta su base annuale relativamente alle operazioni realizzate dal contribuente rientranti nell' ambito di applicazione del comma 7 dell' articolo 110 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*").

Di conseguenza, nel caso prospettato di due società, A italiana e B estera, sottoposte a comune controllo da parte di una persona fisica residente, rientrando tale fattispecie tra i presupposti soggettivi previsti dall' art. 110 comma 7 che ricomprende anche il caso di "*società non residenti nel territorio dello Stato che (...) sono controllate dalla stessa società che controlla l' impresa (residente)*" è ammesso l' accesso al regime di oneri documentali di cui all' art. 1, comma 2-ter del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

4.2 Limitazione dell'utilizzo delle informazioni contenute nella documentazione idonea

Domanda

Il punto 8.3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 settembre 2010, ha previsto che l'amministrazione non utilizza le informazioni contenute nella documentazione idonea per scopi diversi da quelli istituzionalmente riconducibili all'attività di controllo nel corso della quale essa è esibita. E' possibile avere esempi di questa limitazione di utilizzo delle informazioni?

Risposta

L'utilizzo da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle informazioni scaturenti dalla documentazione prodotta dal contribuente avviene nel rispetto del segreto d'ufficio in ossequio di quanto previsto dall'art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. La circolare 58/E del 2010, al paragrafo 8.3, ha inteso enfatizzare tale principio, nella considerazione dell'elevato livello di confidenzialità e segretezza di una serie di informazioni contenute nella documentazione idonea, quali ad esempio quelle relative a "*processi produttivi, brevetti, formule o segreti industriali*", il cui utilizzo rimane pertanto circoscritto all'attività di controllo in corso.

4.3 Mancata presentazione della documentazione ed avvio di verifica parziale su ambiti diversi dai prezzi di trasferimento

Domanda

Nel caso di un contribuente, che non ha ancora inviato la comunicazione di possesso della documentazione per gli anni pregressi, nei confronti del quale inizia oggi

un'attività di verifica parziale per fattispecie totalmente slegate dalle norme dei prezzi di trasferimento è corretto ritenere, anche alla luce delle indicazioni della circolare n. 180/E del 1998, che lo stesso potrà comunque presentare la comunicazione per gli stessi periodi e ottenere gli effetti premiali dell'istituto in quanto nessuna attività di verifica sul comparto *transfer pricing* è mai iniziata?

Risposta

Il provvedimento 29 settembre 2010, al punto 9.2, ha stabilito che la comunicazione di possesso della documentazione relativa ad anni pregressi può essere trasmessa anche dopo il termine del 28 dicembre 2010, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Si ritiene che l'inizio di un accesso, ispezione, verifica o altra attività amministrativa di accertamento che abbia ad oggetto unicamente comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il regime in discorso (come ad esempio nel caso di un controllo in materia di imposta sul valore aggiunto) non sia ostativo alla successiva trasmissione della comunicazione del possesso della documentazione riguardante i prezzi di trasferimento infragruppo praticati.

4.4 Termini per la consegna della documentazione idonea

Domanda

Per le attività di controllo avviate dopo il 28 dicembre 2010 ed entro il 30 giugno 2011, si ritiene idonea la documentazione relativa ai periodi d'imposta precedenti il 2010 anche in caso di omessa redazione del sottoparagrafo 5.1.3 della Documentazione nazionale, a condizione che le informazioni e i dati siano esibiti agli organi incaricati del controllo entro quindici giorni dalla data della relativa richiesta. Si può ritenere che i 15 giorni decorrano da una richiesta successiva alla consegna della documentazione ottenendo un effetto cumulo con i 10 giorni previsti dall'articolo 8.2 del provvedimento?

Risposta

In generale i termini fissati per la consegna della documentazione idonea (10 giorni) sono indipendenti dai termini indicati per la consegna delle analisi di cui al sottoparagrafo 5.1.3. Ciò comporta che il decorrere dei termini di cui sopra (10 e 15 giorni) dipenderà dalla data in cui l'organo incaricato del controllo formalizzerà le relative richieste. Pertanto, qualora la richiesta di consegna della documentazione di cui al sottoparagrafo 5.1.3 della Documentazione Nazionale venga effettuata in un momento successivo alla richiesta di consegna della restante documentazione, il termine di 15 giorni non sarà influenzato negativamente dal decorso del tempo relativo alla precedente richiesta.

**4.5 Applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione.
Deduzione oneri non inerenti sostenuti per consociata estera.****Domanda**

L'Amministrazione finanziaria qualora, dall'analisi dei servizi infragruppo nell'ambito dell'attività di controllo sul *transfer pricing*, dovesse ritenere totalmente non inerente un onere sostenuto da una società che ha aderito alla disciplina degli oneri documentali, nei confronti di una propria consociata estera, non dovrebbe comunque applicare le sanzioni laddove la documentazione presentata sia considerata completa e idonea. E' corretta questa affermazione?

Risposta

In caso di constatazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria della avvenuta deduzione da parte della società che ha aderito al regime di oneri documentali di un onere sostenuto nei confronti di una consociata estera, ritenuto non inerente ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR, trovano applicazione in sede di accertamento le sanzioni per dichiarazione infedele ai sensi dell'art. 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Ciò in quanto il comma 2-ter, dello stesso art. 1, è applicabile unicamente a

fattispecie che danno luogo a rettifiche elevate ai sensi dell'art. 110, comma 7, del TUIR.

4.6 Adesione ai PVC riportanti rilievi in termini di prezzi di trasferimento

Domanda

È stato chiarito che non è possibile aderire ai PVC riportanti rilievi in termini di prezzi di trasferimento, ove sia presente una documentazione predisposta dal contribuente, per l'impossibilità dei verbalizzanti di conoscere, in quel momento, l'idoneità della documentazione ad inibire l'applicabilità di sanzioni. Seguendo la *ratio* della norma sulla riduzione delle sanzioni in caso di immediata adesione ai PVC ed alla connessa disposizione in base alla quale la medesima riduzione si applica a coloro che ricevono un avviso di accertamento in assenza di PVC, le sanzioni sul *transfer price*, ove ritenute applicabili, possono essere ridotte, in caso di acquiescenza, ad 1/8 (1/6 per gli atti emessi dal prossimo febbraio) e non ad 1/4 (1/3 da febbraio), come avverrebbe in caso di possibile adesione al PVC?

Risposta

La circolare n. 58/E del 2010 ha chiarito che deve intendersi esclusa *“la possibilità di adesione al verbale di constatazione che contenga rilievi sui prezzi di trasferimento ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Ciò in quanto, in tale ipotesi, il verbale non consente di individuare le sanzioni minime sulle quali opererebbe la riduzione prevista dalla norma citata, dato che l'applicabilità di quelle connesse ai rilievi sui prezzi di trasferimento è rimessa alla successiva valutazione dell'Ufficio accertatore.”*

In altre parole, le contestazioni derivanti dalla rettifica dei prezzi di trasferimento infragruppo in base al valore normale devono intendersi rientranti tra le fattispecie individuate dalla circolare n. 55/E del 17 settembre 2008, al paragrafo 3 *“Oggetto*

specifico dell'adesione", punto c), trattandosi di elementi che necessitano di essere sottoposti al successivo vaglio del competente Ufficio accertatore. anche per un eventuale espletamento da parte del medesimo di ulteriori attività istruttorie. Invero, l'Ufficio accertatore, al fine dell'irrogazione delle sanzioni (o della non irrogazione), dovrà valutare criticamente il giudizio espresso dai verificatori con riferimento alla idoneità della documentazione riconsiderando, di fatto, la sussistenza del presupposto previsto dall'art. 1, comma 2-ter, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ai fini della disapplicazione della sanzione prevista dal comma 2 dello stesso art. 1 per la violazione di dichiarazione infedele.

Tale previsione non esclude che, successivamente alla consegna del processo verbale di constatazione, l'Ufficio accertatore possa procedere all'emissione di un invito al contraddittorio ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 avente ad oggetto le contestazioni riguardanti i prezzi di trasferimento infragruppo. In tale sede, il contribuente potrà aderire al contenuto integrale dell'invito ottenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni (ad un ottavo fino al 31 gennaio 2011 o ad un sesto per il periodo successivo) ai sensi del comma 1-bis del citato art. 5. Analogamente, anche qualora l'Ufficio accertatore decidesse di non emettere alcun invito al contraddittorio notificando, invece, l'avviso di accertamento, il contribuente potrà comunque beneficiare della riduzione delle sanzioni (nella misura in precedenza indicata) avvalendosi del disposto dell'art. 15, comma 2 bis, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, se rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione.

5. MONITORAGGIO FISCALE

5.1 Modulo RW. Trasferimenti all'estero

Domanda

Le istruzioni al modulo RW della dichiarazione dei redditi precisano che per “trasferimenti” da indicare nella sezione III si intendono i movimenti:

- dall'estero verso l'Italia;
- dall'Italia verso l'estero;
- dall'estero sull'estero.

Nei trasferimenti dall'estero sull'estero devono essere ricompresi solo quelli in cui le attività sono trasferite da uno Stato estero all'altro oppure anche quelli relativi ad investimenti e disinvestimenti effettuati in uno stesso Stato?

Risposta

L'obbligo di compilazione del modulo RW riguarda, oltre che le consistenze degli investimenti e le attività detenute all'estero al termine del periodo d'imposta, anche i trasferimenti che nel corso del periodo d'imposta hanno interessato i suddetti investimenti ed attività.

La disciplina del monitoraggio fiscale, in sostanza, consente all'Amministrazione finanziaria di disporre di uno strumento idoneo a conoscere gli investimenti e le attività attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia e la loro effettiva collocazione all'estero.

Si tratta di indicare, in particolare, i trasferimenti effettuati dall'estero verso l'Italia, dall'Italia verso l'estero e dall'estero sull'estero, sempreché l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso del medesimo periodo, calcolato tenendo conto anche di eventuali disinvestimenti, sia stato superiore a euro 10.000.

In tale ottica, sono da ricomprendere nei trasferimenti dall'estero sull'estero sia quelli tra diversi Stati che quelli che avvengono nell'ambito del medesimo paese estero.

5.2 Modulo RW. Disponibilità e possibilità di movimentazione

Domanda

E' ormai noto che sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione. L'obbligo di monitoraggio è applicabile anche agli amministratori di società che hanno la possibilità di movimentare i conti correnti esteri della società?

Risposta

Per effetto di consolidati orientamenti giurisprudenziali, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione. E' il caso, ad esempio, del conto corrente estero intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente; in tal caso, anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero e dei relativi trasferimenti.

Nella circolare n. 45/E del 2010 è stato chiarito che tale obbligo sussiste esclusivamente qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario.

E' da ritenersi esclusa, in sostanza, l'esistenza di un autonomo obbligo di monitoraggio nell'ipotesi in cui il soggetto che ha la disponibilità dell'attività estera possa esercitare esclusivamente un mero potere dispositivo in ordine alle predette attività in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario. E' il caso, ad esempio, degli amministratori che hanno il potere di firma su conti correnti della

società in uno Stato estero e che hanno la possibilità di movimentare i capitali pur non essendo beneficiari dei relativi redditi.

5.3 Esonero dalla compilazione del modulo RW

Domanda

L'esonero dalla compilazione del modulo RW previsto per i lavoratori frontalieri riguarda anche eventuali disponibilità precedenti all'inizio dello svolgimento dell'attività lavorativa sempre che siano detenute nello stato ove viene svolta tale attività?

Risposta

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo dell'esonero, esso si riferisce alle attività detenute all'estero nello stesso periodo d'imposta in cui per il lavoratore si è realizzata la condizione soggettiva di "frontaliere". A tal fine, come chiarito nella risoluzione n. 128/E del 10 dicembre 2010, è necessario che il contribuente svolga tale attività alla data del 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento e che in ogni caso l'attività lavorativa sia stata prestata all'estero per un numero di giorni maggiore di 183 nell'arco del medesimo anno, anche se non in maniera ininterrotta.

6. ACCERTAMENTO SINTETICO

6.1 Alternatività tra accertamento sintetico e redditometro

Domanda

La nuova formulazione letterale dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 sembra porre una maggiore distinzione rispetto al passato fra accertamento sintetico e redditometro. Tradotto in pratica ciò vorrà dire che i due strumenti non potranno mai

coesistere e che gli uffici dovranno effettuare a monte una scelta su quale delle due tipologie utilizzare per la rettifica del reddito delle persone fisiche?

Risposta

Si conferma l'alternatività tra i due strumenti accertativi uno basato sulla *“somma delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta”* e l'altro fondato *“sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze”* di prossima emissione.

La scelta dello strumento da utilizzare non necessariamente deve essere effettuata a monte ma, in ragione della fattispecie concreta, potrà essere effettuata successivamente in base alle risultanze istruttorie.

6.2 Spesa per l'acquisto di un bene di natura patrimoniale sostenuta tramite finanziamento

Domanda

Qualora l'acquisto di un bene di natura patrimoniale avvenga tramite finanziamento (mutuo, leasing etc) poiché il quarto comma dell'art. 38 parla di *“spese sostenute nel corso del periodo d'imposta”* si può fondatamente ritenere che in tali casi, ai fini dell'accertamento sintetico, rileveranno soltanto le quote o i canoni pagati nell'anno e non l'intero valore del bene?

Risposta

Si conferma che in presenza di acquisto di un bene di natura patrimoniale effettuato tramite finanziamento (mutuo, leasing etc) ai fini dell'accertamento sintetico, ex art. 38, IV comma, D.P.R. n. 600 del 1973 rileveranno solamente le quote o i canoni pagati nell'anno che andranno ad aggiungersi alle altre spese sostenute nel corso del periodo d'imposta esaminato.

6.3 Redditi esclusi legalmente dalla formazione della base imponibile ai fini dell'accertamento sintetico

Domanda

In ordine alla prova contraria che il contribuente può opporre all'accertamento sintetico la norma fa riferimento ai redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta o esenti o soggetti a ritenuta alla fonte o legalmente esclusi dalla base imponibile. La nozione di reddito deve qui essere intesa in senso meramente fiscale o sarà possibile per il contribuente dimostrare anche il reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali? (es. rateizzazione di una plusvalenza patrimoniale ai soli fini fiscali)?

Risposta

Si conferma il riferimento al reale reddito finanziario disponibile; infatti nell'ultima parte della citata disposizione normativa si richiama espressamente tra le prove contrarie che possono essere prodotte il possesso di redditi esclusi "*legalmente dalla formazione della base imponibile*" (Es. la persona fisica titolare di un bene immobile di interesse storico/artistico dato in locazione è tenuto fiscalmente a dichiarare, quale reddito imponibile, la sola rendita catastale e non il canone di locazione; ovviamente il canone effettivamente riscosso verrà preso in considerazione nell'ambito della necessaria attività istruttoria propedeutica all'accertamento sintetico).

7. ANALISI DEL RISCHIO DI EVASIONE AI FINI DEI CONTROLLI FORMALI

Domanda

La legge finanziaria 2011 ha previsto che per i controlli formali delle dichiarazioni gli uffici dovranno tener conto di "specifiche analisi del rischio di evasione". Come

saranno elaborate tali analisi ed inoltre i risultati delle stesse saranno portate a conoscenza dei contribuenti o rimarranno di esclusiva pertinenza interna degli uffici?

Risposta

Al fine di migliorare la proficuità dell'attività del controllo formale delle dichiarazioni, viene svolta centralmente una puntuale analisi del rischio di evasione sulla base delle informazioni presenti presso il Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria.

I criteri selettivi individuati, a seguito della citata analisi, approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia ed, applicati alla totalità delle dichiarazioni presentate, consentono di individuare in modo "mirato" gli elementi più significativi sui quali indirizzare l'attività di controllo formale delle dichiarazioni da parte degli Uffici.

8. CONCETTO DI "SPESE DI QUALSIASI GENERE"

8.1 Nozione di "spesa"

Domanda

Nel concetto di "spese di qualsiasi genere" rientrano anche quelle che in passato erano annoverabili tra le spese per incrementi patrimoniali ?

Risposta

Si conferma che tra le spese "di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta" e che rilevano nella determinazione sintetica del reddito rientrano anche quelle che nella disposizione normativa previgente erano individuate come "spese per incrementi patrimoniali".

8.2 Determinazione delle “spese di qualsiasi genere”, principio di cassa

Domanda

Visto che la norma parla di “spese di qualsiasi genere sostenute” si reputa che occorra avere riguardo al principio di cassa. Pertanto, se, ad esempio, nel 2010 viene corrisposto un acconto per l’acquisto di un immobile pari a 50.000 euro e nel 2011 viene corrisposto il saldo per 150.000 euro, la “spesa” di 50.000 euro può essere imputata a maggiore reddito del 2010 e quella di 150.000 euro al maggiore reddito del 2011?

Risposta

Si conferma che in presenza di corresponsione di un acconto per l’acquisto di un immobile pari a 50.000 euro nel 2010 e di un saldo per 150.000 euro nel 2011, ai fini dell’accertamento sintetico ex art. 38, IV comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 rileverà solamente, per il 2010, l’acconto e per il 2011 il saldo.

9. REDDITO D’IMPRESA E STUDI DI SETTORE

9.1 Cessione contratto di leasing

Domanda

L’art. 36, commi 7 e seguenti, del D.L. n. 223 del 2006 ha previsto l’irrelevanza fiscale dell’ammortamento dei terreni.

La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007, ha chiarito che la cessione dell’area comprensiva di fabbricato genera un’unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il costo fiscalmente riconosciuto dell’area (non ammortizzabile) comprensiva di fabbricato.

In considerazione del principio di equivalenza fiscale tra l'acquisizione del bene in proprio e quella effettuata con un contratto di locazione finanziaria si chiede conferma che in caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato la sopravvenienza attiva in capo al cedente è pari alla differenza tra il valore normale del bene oggetto del contratto e l'ammontare dei canoni relativi al terreno non dedotti ai sensi del citato art. 36, comma 7.

Risposta

L'art. 88, comma 5, del TUIR stabilisce che, in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

Ai fini della determinazione della predetta sopravvenienza, il valore normale deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto (valore normale netto), che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima (cfr. circolare n. 108 del 3 maggio 1996).

Nel caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, si ritiene che la predetta sopravvenienza attiva debba essere determinata tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, indeducibile in quanto riferibile al terreno.

Tale soluzione è coerente con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing (cfr. risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004).

Nel caso di cessione della proprietà di un'area comprensiva di fabbricato, infatti, è stato già affermato che tale cessione genera un'unica plusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo pagato e il relativo costo fiscalmente riconosciuto, il quale dovrà essere incrementato delle quote di ammortamento indeducibili in quanto relative al terreno (cfr. circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007).

9.2 Contrasto al fenomeno delle imprese in perdita "sistemica"

Domanda

Come deve essere inteso il concetto di perdita “sistemica” ai fini della inclusione nelle liste selettive di controllo secondo quanto previsto dall’art. 24 del D.L. n. 78 del 2010?

Risposta

Il comma 1 dell’art. 24 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, come risultante dalle modificazioni apportate dalla legge di conversione 30 luglio 2010, n. 122, dispone che: *“La programmazione dei controlli fiscali dell’Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza deve assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d’imposta e non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse”*.

Come risulta dal tenore letterale della disposizione normativa, si avrà perdita sistemica ogni qualvolta “per più di un periodo d’imposta” le imprese presentino dichiarazioni in perdita fiscale non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci e a condizione che non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse

9.3 Utilizzo “retroattivo” degli studi di settore

Domanda

E’ corretto ritenere che le versioni evolute degli studi di settore entrate in vigore per gli anni 2008 e 2009, comprensive quindi dei correttivi anticrisi, potranno essere comunque utilizzate in chiave retroattiva per eventuali accertamenti su annualità

pregresse? E se la risposta è affermativa occorrerà prendere il risultato dello studio di settore al netto dei correttivi congiunturali?

Risposta

L'utilizzo retroattivo degli studi evoluti costituisce un argomento più volte trattato in diversi documenti di prassi.

L'Agenzia, già con la circolare n. 23/E del 22 giugno 2006, ha chiarito che “...*in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze dello studio di settore evoluto per giustificare scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'Ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto....*”

Gli studi di settore evoluti possono, quindi, essere utilizzati in fase di accertamento, ove più favorevoli al contribuente e a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti a quello della loro entrata in vigore.

Tuttavia, per i periodi d'imposta 2008 e 2009, i decreti ministeriali 19 maggio 2009 e 20 maggio 2010 hanno previsto interventi correttivi agli studi di settore, costruiti in modo selettivo ed a seguito di specifiche analisi, finalizzati a cogliere le “particolari” congiunture economiche di tali annualità.

Le risultanze che tengono conto degli effetti della crisi economica del 2008 e del 2009, come indicato nelle note tecniche e metodologiche allegate ai citati decreti, sono applicabili, esclusivamente, con riguardo alle specifiche annualità.

Di conseguenza l'utilizzo retroattivo degli studi in parola, integrati dagli interventi correttivi apportati, come chiarito nelle circolari n. 29/E del 18 giugno 2009 e n. 34/E del 18 giugno 2010, non è ammissibile in quanto non idoneo a stimare

correttamente la capacità dell'operatore economico di produrre ricavi o compensi per annualità diverse da quelle per le quali si è verificata la specifica congiuntura.

Al contrario, le risultanze degli studi di settore approvati in evoluzione con i decreti 23 dicembre 2008 e 12 marzo 2010, non comprensivi quindi dei successivi interventi correttivi, potranno essere utilizzate, come in precedenza evidenziato, anche per i periodi precedenti a quello di evoluzione.

* * *

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA