

**GIORNATA DI
APPROFONDIMENTO
16 NOVEMBRE 2011**

FABIO MONGIARDINI
COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

Cod.Fisc. MNGFBA61L31F952G

Partita Iva 01174370039

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti Esperti Contabili Provincia di Novara n°104/A

fabio.mongiardini@studiocodamongiardini.it

Via Prof. Fornari 8/a
28021 Borgomanero (NO)
Tel. 0322.845845 Fax 0322.835940

Via Battistini 15
28100 Novara
Tel. 0321.453375 Fax 0321.491588

INDICE:

Premessa	pag.	2
Rivalutazione del valore di terreni e partecipazioni	pag.	3
Lo “spesometro”	pag.	10
Novità delle agevolazioni fiscali 36% e 55%	pag.	21
Tassazione dei beni di impresa usati da soci e familiari	pag.	31
Le società di comodo	pag.	35
Le novità in tema di VIES	pag.	40

PREMESSA

Le novità in campo fiscale che andremo a trattare, sono il risultato del susseguirsi di diversi provvedimenti ed in particolare:

- Manovra d'estate D.L. 31.05.2010, n. 78 convertito dalla Legge 30.07.2010, n. 122;
- Decreto Sviluppo D.L. 13.05.2011, n.70 convertito dalla Legge 12.07.2011, n.106;
- Manovra bis DL. 13.08.2011, n. 138 convertito dalla Legge 14.09.2011 n.148;
- Manovra Correttiva DL. 06.07.2011, n. 98 convertito dalla Legge 15.07.2011 n.111.

Il decreto sviluppo riapre i termini per la rivalutazione del valore dei terreni edificabili, dei terreni con destinazione agricola e delle partecipazioni in società non quotate. Si tratta della ripresentazione della normativa contenuta negli artt. 5 e 7 della Legge 448/2001 (Finanziaria per il 2002) con le seguenti modifiche:

- data di riferimento del possesso => 01.07.2011;
- data entro la quale predisporre perizia ed effettuare pagamento => 30.06.2012;
- novità in merito alla possibilità di chiedere rimborso dell'imposta dovuta su precedenti rivalutazioni.

Soggetti e beni interessati alla rivalutazione

Possono avvalersi della rideterminazione del valore delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati:

- le persone fisiche residenti, per le partecipazioni la cui cessione non genera reddito di impresa;
- le società semplici ed equiparate;
- gli enti non commerciali per attività non in regime di impresa;
- i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Sono interessati dal meccanismo di rivalutazione:

- terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- terreni agricoli;
- partecipazioni qualificate;
- partecipazioni non qualificate.

La procedura di rivalutazione fa sì che l'originario costo o valore di acquisto di:

- titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati (art. 5);
- terreni edificabili o a destinazione agricola (art. 7);

sia ragguagliato a quello risultante da una perizia giurata di stima effettuata ai sensi dell'art. 64 del codice di procedura civile. Tale valore rideterminato assume la natura di valore normale minimo di riferimento ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi. Di conseguenza, i contribuenti che optano per detta rideterminazione di valore, in ipotesi di cessione, si vedono calcolare la plusvalenza da cessione da assoggettare alle imposte sul reddito di cui all'art. 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis) del T.U.I.R., tenendo conto quale valore di partenza, del valore periziato del bene. Beneficiano di fatto di un minor carico fiscale poiché la plusvalenza resta tassata dall'imposta sostitutiva e dalle imposte ordinarie basse poiché l'importo della plusvalenza viene ridotto (se non addirittura azzerato) in sede di dichiarazione dei redditi.

Ad esempio, se un soggetto possiede un'area edificabile acquistata alcuni anni fa per Euro 10.000, in caso di cessione ad Euro 22.000, il reddito imponibile (plusvalenza) di Euro 12.000 verrebbe determinato dalla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo di acquisto rivalutato in base all'Istat, e sarebbe assoggettato a tassazione separata. In alternativa, il soggetto potrebbe corrispondere l'imposta sostitutiva con aliquota del 4% sul valore complessivo del terreno determinato con perizia (ad esempio Euro 20.000) in modo da calcolare la plusvalenza di Euro 2.000 con il nuovo valore fiscalmente riconosciuto e corrispondere minori imposte ordinarie.

Si ricorda che l'Agenzia è intervenuta con la Circolare n. 15/E/2002, dove ha chiarito che, in sede di trasferimento dei beni in esame, è necessario che il venditore indichi nell'atto notarile se vuole tener conto o meno del valor periziato, per consentire agli Uffici stessi di valutare la corretta applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Perizia giurata di stima

Le nuove disposizioni prevedono che, per potersi avvalere della procedura di rivalutazione, è necessario che i contribuenti interessati – alla data del 1° luglio 2011 – siano i titolari delle quote di partecipazione e, per quanto riguarda i terreni, i possessori di un diritto reale su di essi quale proprietà, usufrutto o nuda proprietà.

Le disposizioni prescrivono, inoltre, che entro il 30 giugno 2012 gli interessati dovranno provvedere alla formale rideterminazione del valore di acquisto sia delle partecipazioni che dei terreni edificabili o con destinazione agricola. Tale rivalutazione dovrà essere sancita da una perizia di stima giurata da redigere ai sensi dell'art. 64 del c.p.c. a cura di uno dei soggetti abilitati per legge.

In particolare redatta da:

. per le partecipazioni:

- gli iscritti negli Albi dei Dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'elenco dei revisori (art. 5, Legge n. 448/2001 – Finanziaria 2002);

. per i terreni:

- gli iscritti agli Ordini di ingegneri, architetti, geometri, agronomi, agrotecnici, periti agrari, industriali ed edili (art. 7, Finanziaria 2002);
- con riferimento ai terreni, anche i periti iscritti alle Camere di Commercio 8art. 1, comma 428, Legge n. 311/2004 – Finanziaria 2005).

Il momento di redazione della perizia può essere diverso:

->per i terreni: deve essere necessariamente predisposta prima della loro cessione, poiché il valore che emerge è quello minimo ai fini dell'imposta di registro e indispensabile ai fini della tassazione dell'atto;

-> per le partecipazioni: può essere redatta anche successivamente alla vendita.

Il costo della perizia va ad aumentare il valore del bene come rideterminato alla data di riferimento e diviene di fatto deducibile. Tuttavia, per le partecipazioni, se la sua redazione è commissionata

dalla stessa società, è prevista la deduzione da parte della stessa in 5 quote costanti a partire dall'esercizio in cui il costo è stato sostenuto.

Calcolo dell'imposta

Al nuovo valore del bene risultante da perizia si dovranno applicare le seguenti aliquote:

- 4% per i terreni edificabili o con destinazione agricola;
- 4% per le partecipazioni "qualificate";
- 2% per le partecipazioni "non qualificate".

Si ricorda che le partecipazioni si intendono non qualificate se rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria pari o inferiore al 2% o al 20% in caso di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati, o una percentuale al capitale o al patrimonio pari o inferiore al 5% o al 25%, in tutti gli altri casi.

Versamento dell'imposta

L'imposta può essere versata in una sola soluzione oppure a rate. Il versamento integrale deve essere effettuato entro il 30 giugno 2012 mentre il pagamento dilazionato deve essere versato in tre rate annuali, tutte di uguale importo e di cui la prima dovrà essere versata obbligatoriamente entro il 30 giugno 2012. Quindi nell'ipotesi in cui si scelga di rateizzare il versamento vanno rispettate le seguenti scadenze:

- I° rata entro il 30 giugno 2012;
- II° rata entro il 30 giugno 2013;
- III° rata entro il 30 giugno 2014.

Si ricorda che ai sensi del comma 3 dell'art. 5 della Legge 28 dicembre 2001 n. 448 sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente alle stesse.

Compensazione di precedenti versamenti

La nuova norma prevede anche la possibilità di defalcare dall'imposta sostitutiva dovuta sul valore rideterminato quanto già versato in occasione di una precedente rivalutazione effettuata sullo stesso bene. L'art. 7, comma 2, lettera ee, del Decreto sviluppo infatti prescrive che *"i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero, dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli artt. 5 e 7 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa."*

Tale opportunità, valevole sia per terreni che partecipazioni:

- si aggiunge alla preesistente possibilità di sospendere il versamento delle eventuali rate ancora non scadute (rate relative a precedenti rivalutazioni);
- costituisce un'alternativa alla richiesta di rimborso previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973 dell'imposta precedentemente versata al fine della rivalutazione dello stesso bene. Il termine di decadenza per la richiesta di rimborso dell'imposta sostitutiva relativa a precedenti rivalutazioni decorre dalla data di versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata. Le disposizioni relative al rimborso si applicano anche ai versamenti effettuati entro la data di entrata in vigore del Decreto Sviluppo (14.05.2011). Nei casi in cui a tale data, il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risulti essere scaduto, la stessa potrà essere effettuata entro il termine di 12 mesi a decorrere dalla medesima data.

Ad esempio:

in caso di rivalutazione dello stesso terreno in base hai seguenti valori:

I° rivalutazione=> valore Euro 50.000=>imposta dovuta 4%=Euro 2.000

II° rivalutazione=> valore Euro 80.000=>imposta dovuta 4%=Euro 3.200

Sarà possibile imputare il primo versamento di Euro 2.000, alla seconda rivalutazione corrispondendo a conguaglio solamente Euro 1.200. Nel caso in cui, invece, la nuova perizia determini un valore inferiore, è esclusa la possibilità¹ di chiedere rimborso. E' invece possibile presentare istanza di rimborso entro il termine di 12 mesi dal 14.05.2011 nel caso in cui il termine di 48 mesi dalla data di versamento dell'imposta o della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata risulti già scaduto (deroga alla prescrizione dei 48 mesi).

Affrancamento sui capital gain

Il DL.138/2011 ha previsto inoltre la possibilità di affrancare le plusvalenze e le minusvalenze latenti al 31.12.2011 su partecipazioni non qualificate, versando l'imposta sostitutiva del 12,50% sui redditi diversi maturati fino alla stessa data. E' previsto in particolare che a decorrere dal 1° gennaio 2012, per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 67 Tuir, in luogo del costo o valore di acquisto, il contribuente può assumere il valore alla data del 31.12.2011. A tal fine è necessario che il contribuente opti per la determinazione al 31.12.2011 (in UNICO 2012) delle plusvalenze, delle minusvalenze e dei proventi in commento ed effettui il versamento dell'imposta sostitutiva del 12,50% eventualmente dovuta entro la scadenza utile per il pagamento delle imposte connesse alla dichiarazione UNICO 2012. Il vantaggio dell'operazione consiste nell'applicazione dell'aliquota ridotta del 12,50% alle plusvalenze latenti, in un momento in cui è già certo l'incremento dell'aliquota al 20% a partire dalle cessioni realizzate nel 2012, a fronte della rinuncia al differimento dell'imposta ed ai costi connessi all'esborso necessario

¹ Circolare 47/E del 24.10.2011: "...la norma specifica ulteriormente che l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata."

nell'immediato per pagare l'imposta, pur in assenza della realizzazione effettiva di una plusvalenza. L'operazione non copre comunque i maggiori valori che eventualmente vengono a formarsi a partire dal periodo d'imposta 2012, per i quali rimane ferma l'imposizione sostitutiva pari al 20%. Esempio:

socio Bianchi con partecipazione non qualificata: costo storico Euro 100.000 e valori latenti al 31.12.2011 pari a Euro 100.000.

opzione affrancamento: pagamento imposta sostitutiva pari a Euro 12.500

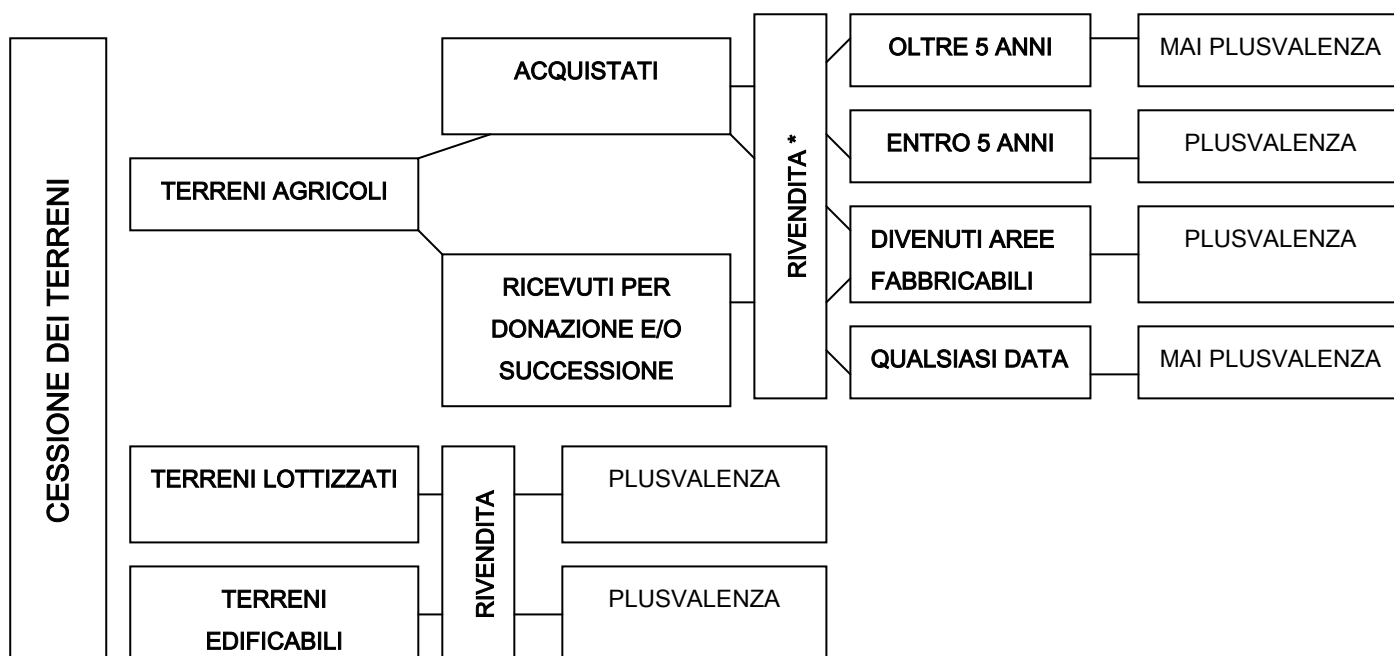
in caso di cessione nel 2013 per Euro 300.000: pagamento dell'imposta sostitutiva del 20% sulla differenza tra Euro 300.000 e il nuovo valore pari ad Euro 200.000 cioè 100.000 Euro.

costo fiscale totale pari a Euro 12.500+20.000 = 32.500 anziché il 20% (pari a Euro 40.000) calcolata sulla cessione in assenza di affrancamento (Euro 300.000 – 100.000).

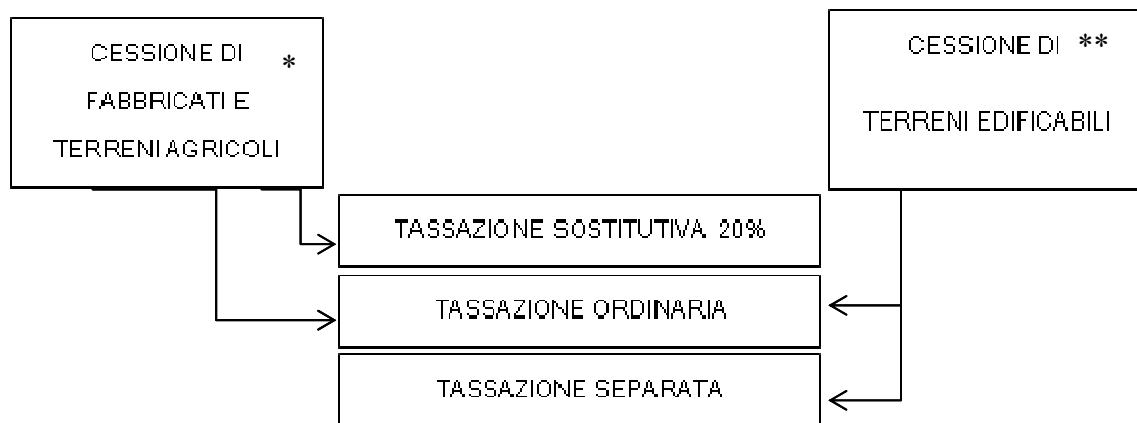
La possibilità qui sopra illustrata si affianca alla rivalutazione al 2% con le seguenti differenze:

- l'affrancamento al 12,50% non richiede la perizia ed è calcolato sulla plusvalenza latente e non sull'intero valore risultante da valutazione;
- la rivalutazione prevede il pagamento del 2% sul valore lordo della partecipazione determinato in base a perizia.

Le plusvalenze derivanti dall'affrancamento dovrebbero poter essere ridotte dalle minusvalenze oggetto di riporto in avanti dai precedenti periodi d'imposta ma si attende conferma.



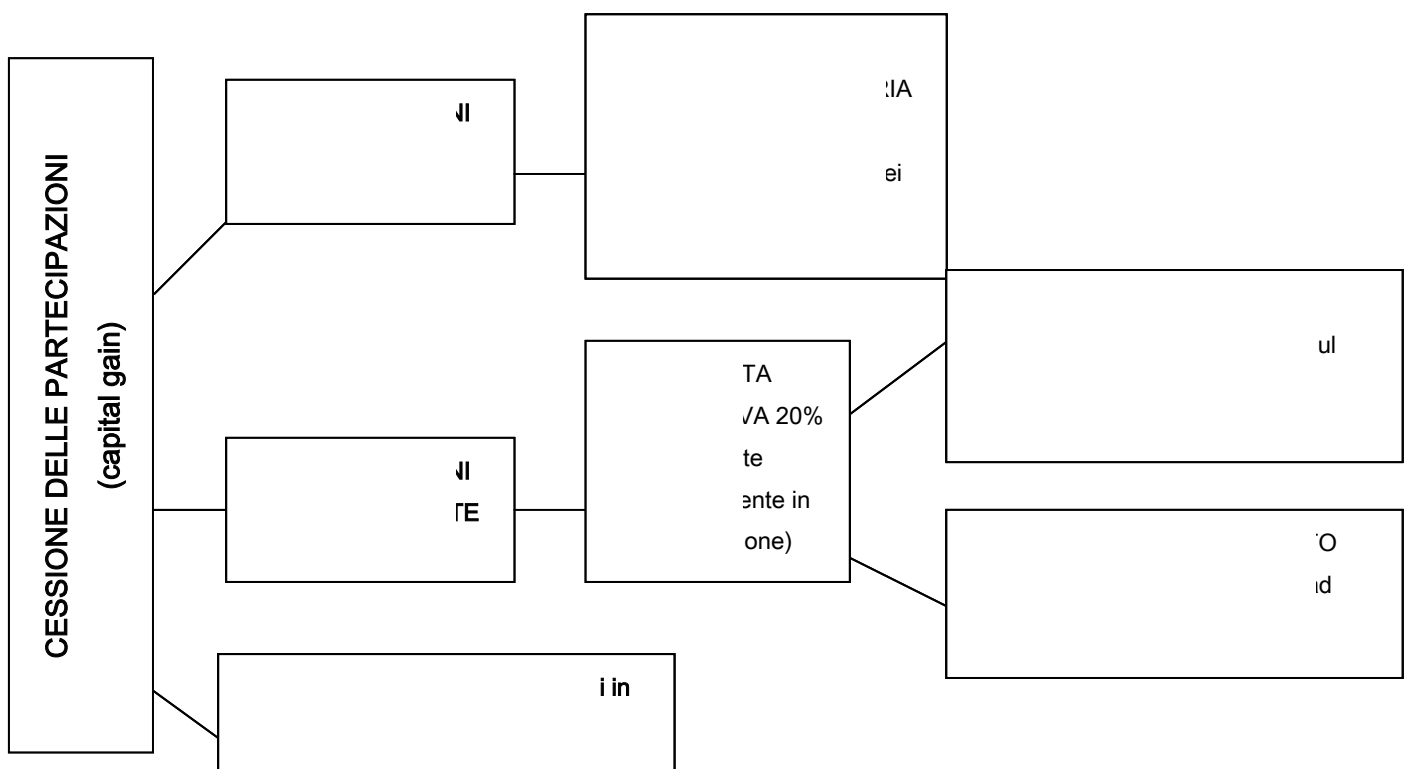
TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE DA CESSIONI DI TERRENI:



*determinazione plusvalore ai sensi dell'art. 68 comma 1-2

**determinazione plusvalore ai sensi dell'art. 68 comma 3

TASSAZIONE DELLE CESSIONI DI PARTECIPAZIONI:



² Partecipazioni qualificate: fino al 31.12.2008, la plusvalenza tassata era il 40%

³ Partecipazioni non qualificate: fino agli incassi al 31.12.2011, l'imposta sostitutiva è del 12,50%

LO SPESOMETRO

L'art. 21 DL.78/2010 ha introdotto l'obbligo della comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini iva, il cosiddetto "spesometro". L'adempimento è in realtà un sistema di monitoraggio delle transazioni economiche che persegue due finalità:

- rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di Iva: obbligando gli operatori economici a comunicare all'Amministrazione Finanziaria le operazioni poste in essere, si viene a creare un incrocio tra i diversi soggetti, riducendo la possibilità che qualcuno sia tentato di occultare materia imponibile ai fini delle imposte dirette e soprattutto l'Iva riscossa dai clienti;
- l'obiettivo principale del nuovo adempimento (in particolare con riferimento alle operazioni poste in essere nei confronti dei "privati") è comunque quello di costituire un ausilio per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, specialmente ai fini dell'accertamento sintetico. In questo modo l'Amministrazione Finanziaria sarà a conoscenza di tutte le spese (di importo significativo) poste in essere da parte di ciascun contribuente e quindi potrà valutare se il reddito da questi dichiarato sia conforme o meno al proprio tenore di vita: sarà quindi un utile strumento per la selezione dei soggetti da sottoporre a monitoraggio e per la ricostruzione del reddito presunto. Giusto per fare alcuni esempi, i verificatori avranno agevolmente a disposizione le informazioni relative ad acquisti di viaggi, acquisti di veicoli, di arredamento, di oggetti d'arte, di gioielli, le spese sanitarie sostenute, le spese legali, le rette per scuole private sostenute per i figli, le quote versate per l'iscrizione a club, circoli o palestre, oltre a moltissime altre informazioni.

Scadenze

Il nuovo adempimento ha una cadenza annuale e deve essere assolto entro il 30 aprile, con riferimento alle operazioni relative al periodo d'imposta precedente. Al fine di graduare l'introduzione dell'adempimento, sono state previste alcune semplificazioni:

- **entro il 31.12.2011⁴** => comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini iva, rese e ricevute del periodo d'imposta **2010**, di importo pari o superiore a **€ 25.000**, limitatamente a quelle per le quali è stata emessa o ricevuta una fattura;
- **entro il 30.04.2012** => comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini iva di importo pari o superiore a **€ 3.000**, per le quali vige l'obbligo di emissione della fattura o di importo pari o superiore a **€ 3.600**, per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura effettuate dal **01.07.2011**;

⁴ Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16.09.2011. Inoltre il 31 dicembre è sabato quindi la comunicazione scade il **2 gennaio 2012**.

Soggetti interessati

La comunicazione telematica delle operazioni riguarda tutti i soggetti passivi Iva che, in qualità di cedenti/prestatori o di cessionari/committenti, effettuano operazioni rilevanti ai fini Iva. La C.M. n.24/E/11 precisa che sono obbligati ad effettuare tale comunicazione anche:

- i soggetti in contabilità semplificata;
- gli enti non commerciali, limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole (quindi sono escluse le operazioni istituzionali);
- i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia o identificati direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale in Italia (in quanto tali soggetti risultano essere, ai fini Iva, soggetti equiparati ai contribuenti residenti);
- i curatori fallimentari e commissari liquidatori per conto della società fallita o in liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art.36-*bis* del DPR n.633/72 (quindi anche se non devono, ad esempio, presentare la dichiarazione Iva, comunque sono interessati da tale adempimento);
- i soggetti che applicano il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive e di lavoro autonomo ai sensi dell'art.13 L. n.388/00 (in quanto sono soggetti che applicano ordinariamente l'Iva, anche se la liquidazione dell'imposta avviene con cadenza annuale).

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21/06/2011 sono esclusi dall'obbligo di porre in essere tale monitoraggio le Amministrazioni Pubbliche, e più specificamente lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico. Si presti attenzione al fatto che tali soggetti sono esclusi dall'obbligo di comunicazione, ma non i contribuenti che pongono in essere operazioni nei confronti di tali soggetti che devono quindi comunicare regolarmente tale operazione.

La C.M. n.24/E/11 ricorda che i **contribuenti minimi** sono esonerati dall'obbligo di comunicazione in quanto l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi. Sul punto l'Amministrazione Finanziaria afferma che l'esclusione non opera, qualora in corso d'anno il regime cessi di avere efficacia: in tal caso il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato. Si ricorda che il diritto a fruire del regime agevolato viene meno dall'anno successivo se le operazioni attive non superano € 45.000 e pertanto il contribuente rimarrà nel regime dei minimi fino a fine anno (continuerà a fatturare senza l'applicazione dell'Iva), ma dalla data in cui avviene il superamento dei limiti dovrà raccogliere le informazioni relative agli operatori economici con cui ha intrattenuto rapporti, al fine della comunicazione.

Nel caso in cui il soggetto sia interessato da operazioni straordinarie è necessario distinguere, in analogia con le regole per la predisposizione della dichiarazione annuale iva, le seguenti ipotesi:

- ➔ nel caso in cui il soggetto non si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso. Ad esempio, nel caso di scissione parziale, la società scissa (che non si estingue) presenterà la comunicazione delle operazioni di propria competenza.
- ➔ nel caso in cui il soggetto si sia estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva (si pensi ad esempio al caso di fusione per incorporazione), quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto. Al riguardo la C.M. n.24/E/11 precisa:
 - se l'estinzione è avvenuta nel periodo oggetto della comunicazione (es.: periodo monitorato 2011, operazione con effetto 15 settembre 2011), il soggetto risultante dall'operazione dovrà riepilogare tutte le operazioni in un'unica comunicazione (entro il 30/04/2012);
 - se l'estinzione è avvenuta successivamente alla chiusura del periodo da monitorare ma prima del termine per l'invio della relativa comunicazione (es.: periodo monitorato 2011, operazione con effetti il 15 febbraio 2012) il soggetto risultante dall'operazione deve presentare due distinte comunicazioni (entro il 30/04/2012);
 - la circolare non tratta il caso di trasformazione societaria (es.: da Snc a Srl oppure da Srl a Snc): questa, ai fini Iva, non si considera trasformazione sostanziale soggettiva, per cui le operazioni si ritiene debbano essere rilevate senza tenere in considerazione tale accadimento. In pratica è il soggetto risultante dalla trasformazione che in un'unica comunicazione invierà tutte le operazioni dell'anno sottoposte a monitoraggio.

Operazioni incluse

In primis, è bene precisare che l'obbligo di comunicazione riguarda:

- ➔ le operazioni effettuate tra soggetti Iva;
- ➔ le operazioni in cui cessionario o committente risulti essere il consumatore finale.

Quindi, il soggetto passivo Iva obbligato all'adempimento dovrà monitorare e trasmettere telematicamente le operazioni:

- effettuate nei confronti di altri soggetti passivi Iva;
- effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva (privati, enti non commerciali che non svolgono attività commerciale);
- ricevute da altri soggetti passivi Iva.

Le operazioni rilevanti ai fini Iva sono le operazioni per le quali coesistono contemporaneamente il requisito⁵ oggettivo, soggettivo e territoriale, ovvero le operazioni:

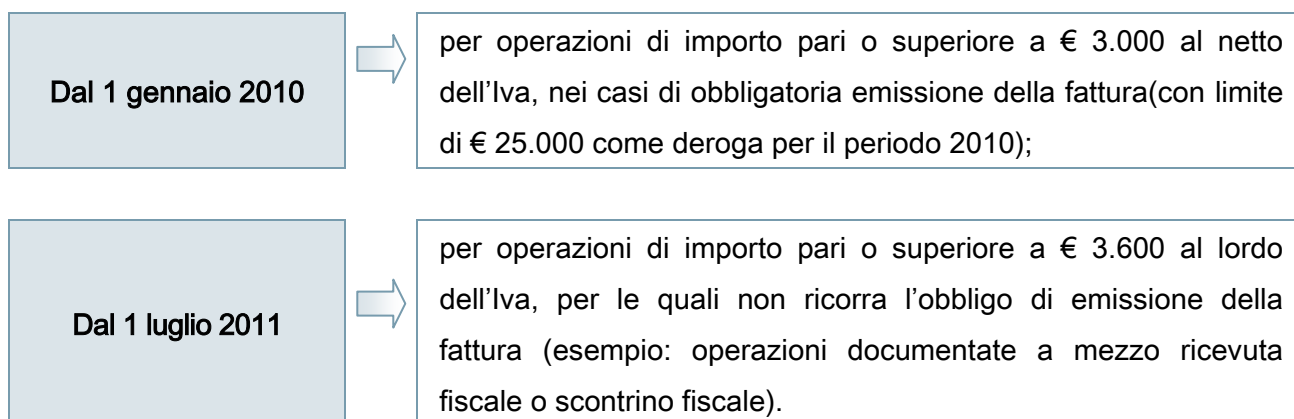
⁵ Non sono da comunicare quindi, gli acquisti effettuati presso un privato non titolare di partita iva in quanto mancanti del presupposto soggettivo.

- imponibili;
- non imponibili (art. 8-bis cessioni ad esportatori abituali; art. 9 servizi internazionali; art. 71 operazioni con Stato di Città del Vaticano; art. 72 operazioni derivanti da trattati ed accordi internazionali);
- esenti (art.10)

Tra le operazioni oggetto di comunicazione, si segnalano anche:

- operazioni soggette al regime del reverse charge;
- operazioni soggette al regime del margine;
- cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa;
- destinazioni di beni a finalità estranee all'impresa.

Inoltre, l'obbligo sussiste



Il doppio limite⁶ quindi non va “riferito” a distinte categorie di rapporti, bensì collegato all'obbligo di emettere o meno fattura per quella determinata cessione o prestazione. Infatti, l'articolo 22 del DPR n.633/72, al primo comma, recita: “*L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione*” e ciò significa che la “**richiesta**” della fattura da parte del cliente ne rende di fatto obbligatoria l'emissione. Nei casi, invece, in cui l'emissione della fattura non costituisce un obbligo, e cioè nei casi in cui è il cedente o prestatore che volontariamente decide di emettere fattura in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale, si deve ritenere che l'obbligo di monitoraggio sussista solo a partire dal 01.07.2011. In questo senso, quindi, sono obbligate al monitoraggio, anche per il periodo 1° gennaio 2011 – 30 giugno 2011 solo “*le cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la fattura*”, qualora l'emissione della fattura sia obbligatoria. Ad esempio il dentista che effettua prestazioni esenti ai privati, è obbligato ad emettere fattura e quindi dovrà indicare in comunicazione anche le operazioni periodo 01.01-30.06; il commerciante che emette la fattura in

⁶ Per determinare i due limiti di importo non devono essere considerate le spese anticipate in nome e per conto del cliente, in quanto escluse dalla base imponibile iva.

luogo dello scontrino fiscale, nei confronti del privato, emette la fattura in piena facoltà e quindi non indicherà le operazioni 01.01-30.06; il commerciante che emette la fattura al titolare di partita iva che ne fa richiesta in luogo dello scontrino fiscale, indicherà in comunicazione questa operazione, anche se riferita al periodo 01.01-30.06.

Con riferimento all'applicazione del limite (3.000 o 3.600 euro), invece, non è stato perfettamente chiarito se le operazioni certificate da fattura per le quali, tuttavia, non sussiste un obbligo in tal senso (è il caso dello stesso cliente privato consumatore che per proprie esigenze richiede la fattura in luogo dello scontrino o ricevuta fiscale), debbano seguire il limite previsto per le operazioni certificate obbligatoriamente da fattura (€ 3.000) piuttosto che quello per le operazioni in relazione alle quali tale obbligo non sussiste (€ 3.600). Ad esempio, una prestazione di trasporto di persone di imponibile pari a Euro 3.100, non rientra tra quelle oggetto di comunicazione (non obbligo di emissione fattura e importo Iva inclusa pari ad Euro 3.410). Tuttavia, se il cliente richiede la fattura, scatta l'obbligo di comunicazione e quindi l'operazione rientra perché di imponibile superiore al limite dei 3.000.

Sempre ai fini della verifica dei limiti (3.000 ovvero 3.600 euro) la circolare n.24/E del 30 maggio scorso offre la soluzione per una serie di casistiche che di seguito si rappresentano:

Agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale Iva di cui all'art.74-ter del DPR n.633/72):	si tratta di soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura, non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta; in questo caso il limite è quello dei € 3.600;
spese anticipate in nome e per conto del cliente:	tali spese non devono essere considerate in quanto escluse dalla base imponibile Iva;
operazioni soggette al regime del margine speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art.36 D.L. n.41/95	va comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad Iva (in sostanza, per la determinazione dell'importo dell'operazione cui è connesso l'obbligo di comunicazione, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo Iva);
operazioni soggette al regime del <i>reverse charge</i>	va comunicata la base imponibile cui è riferibile l'imposta
cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa	la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72 (valore normale)
beni destinati a finalità estranee all'impresa (autoconsumo)	la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72 (valore normale)

In merito ai contenuti della comunicazione, la circolare 24/E precisa che deve essere indicato nella comunicazione l'importo delle operazioni effettuate *“tenendo conto delle variazioni di cui all'art.26 del DPR n.633/72”*. Pertanto:

- l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di € 3.000 scende al di sotto di detto limite;
- se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite di € 3.000 e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato;
- l'operazione andrà comunicata nel momento in cui, per effetto della nota di variazione in aumento, l'importo, inizialmente inferiore al limite di € 3.000, supera detto limite;
- nell'ipotesi in cui la variazione avvenga dopo⁷ il termine previsto per la comunicazione, l'importo sarà indicato in quella relativa all'anno in cui la nota di variazione è stata emessa.

Mentre per i normali contratti (quali ad esempio la compravendita), il superamento della soglia di € 3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione, il punto 2.2. del provvedimento direttoriale del 22/12/2010 dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (contratti di locazione, noleggio, concessione, etc.), anche se conclusi verbalmente, la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore a € 3.000. Tale soglia, pertanto, deve essere verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell'anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente.

Qualora siano stipulati più contratti tra loro collegati⁸, occorre invece considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

Trattandosi di fattispecie molto complesse da gestire ai fini del nuovo adempimento, la C.M. n.24/E fornisce nel merito alcune importanti precisazioni. In particolare viene chiarito che:

- ➡ a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (€ 3.000 ovvero € 3.600), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record;

⁷ Questa precisazione pare adattarsi solo all'ipotesi di variazione in aumento, per cui non è chiaro come dovrebbe essere segnalata la variazione in diminuzione che dovesse manifestarsi dopo il termine di presentazione della comunicazione, non essendo prevista nel tracciato la possibilità di indicare importi negativi.

⁸ Secondo la Corte di Cassazione, il collegamento negoziale è essenzialmente un meccanismo mediante il quale le parti perseguono un risultato economico unitario e complesso che viene realizzato non per mezzo di un singolo contratto, bensì mediante una pluralità coordinata di contratti.

- ➡ in tali casi, nel campo “data dell’operazione”, va indicata la data di registrazione dell’ultima operazione resa e ricevuta nell’anno di riferimento ovvero, in assenza dell’obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite ai sensi dell’art.6 del decreto.

Viene, infine, evidenziato, che quanto sopra precisato per i contratti che prevedono corrispettivi periodici ovvero tra loro collegati vale anche per tutte le operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi. Ad esempio: nel caso di cessione di beni per un importo di € 12.500, con fatturazione nell’anno “n” di un acconto di € 2.500, si dovrà indicare nell’anno “n” l’operazione di € 2.500, anche se inferiore alla soglia, mentre nell’anno di consegna e saldo “n+1” si dovrà indicare l’operazione di € 10.000.

Operazioni escluse

Le operazioni escluse dall’obbligo di comunicazione sono individuate dal punto 2.4 del Provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010. Tuttavia, con la C.M. n.24/E del 30 maggio 2011, l’Agenzia ha individuato ulteriori ipotesi di esclusione fornendo nel contempo importanti precisazioni.

Importazioni

Sono escluse le importazioni per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010.

Operazioni Black List

Sono escluse per esplicita previsione del punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list* di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001.

Esportazioni

Sono escluse le esportazioni di cui all’art.8 co.1 lett. a) e b) del DPR n.633/72, in quanto operazioni soggette all’obbligo di emissione della bolletta doganale, e, quindi, già conosciute dall’Amministrazione Finanziaria. Resta tuttavia l’obbligo, come precisato dall’Agenzia per:

- ➡ le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell’ambito delle *c.d.* “esportazioni indirette” di cui alla successiva lettera c) dell’art.8 (si tratta delle fatture emesse senza applicazione dell’Iva a seguito della richiesta pervenuta tramite lettera di intento dagli esportatori abituali);
- ➡ per le cosiddette “triangolazioni comunitarie” previste dall’art.58 del D.L. n.331/93 in quanto trattasi nella sostanza di operazioni interne (assimilate ai soli fini del trattamento non imponibile Iva alle esportazioni);

Operazioni già comunicate all'anagrafe Tributaria

Tra le operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria acquisite ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73, ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento direttoriale del 22/12/2010, la C.M. n.24/E richiama a titolo esemplificativo quelle:

- connesse ai contratti di assicurazione;
- connesse ai contratti di somministrazione di energia elettrica;
- relative ai contratti di mutuo;
- relative agli atti di compravendita di immobili.

Al contrario, devono essere comunicate le cessioni di autoveicoli, nonostante il particolare regime pubblicistico cui sono assoggettati tali beni, in considerazione del fatto che non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell'anagrafe tributaria.

Operazioni non territoriali

Non devono essere comprese nella comunicazione le operazioni che, sotto il profilo territoriale non risultino rilevanti in Italia. Si tratta, ad esempio, delle operazioni contemplate dall'art.7-ter del DPR n.633/72 in relazione alle quali vige la regola della rilevanza territoriale del luogo in cui risulta stabilito il committente. La C.M. n.24/E fa l'esempio del professionista italiano che effettua una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione si considera effettuata in Germania e, quindi, non essendo assoggettata ad imposizione in Italia, non dovrà essere comunicata;

Passaggi interni

La circolare, inoltre, esclude dall'obbligo della comunicazione anche i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

Operazioni intracomunitarie

E' con la C.M. n.24/E che si è prevista la sospirata ed attesa esclusione per le operazioni intracomunitarie. Si trattava, a tutta evidenza, di una "dimenticanza" del provvedimento direttoriale dello scorso 22/12/2010, in quanto trattasi di operazioni ampiamente monitorate dall'Amministrazione Finanziaria (tramite gli elenchi Intrastat) e per le quali obiettivamente non si sentiva il bisogno di introdurre ulteriori adempimenti.

Pagamento da privati mediante utilizzo di carte di credito, di debito o prepagate

L'art.7 del "Decreto Sviluppo" prevede l'esclusione dall'obbligo di comunicazione per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, nei casi in cui il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante:

- ➡ carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73.

Precisa in proposito la circolare che non rientrano tra le citate carte di credito, di debito o prepagate, quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale (pertanto, ove il pagamento venga eseguito con tali ultime carte, sussiste

l'obbligo di comunicazione dell'operazione). In caso invece di transazioni avvenute con bonifici bancari piuttosto che di assegni circolari o assegni bancari non trasferibili, resterà comunque l'obbligo di identificazione del cliente da parte dell'esercente, atteso che le stesse dovranno costituire oggetto di comunicazione telematica.

Contenuto della comunicazione

Nella comunicazione devono essere indicati, per ciascuna cessione e acquisto o per ciascuna prestazione resa o ricevuta:

- 1) l'anno di riferimento;
- 2) la data dell'operazione (coincidente con la data di registrazione dell'operazione o, solo in assenza dell'obbligo di registrazione, la data di effettuazione);
- 3) la partita Iva del cedente e del cessionario (o il codice fiscale). Qualora il committente non sia soggetto passivo iva, l'acquisizione del codice fiscale è sempre necessaria, anche in caso di emissione della fattura;
- 4) i dati dei soggetti non residenti, privi di codice fiscale e quindi:
 - . per persone fisiche: cognome e nome, luogo e data di nascita, domicilio all'estero;
 - . per soggetti diversi: ragione sociale e sede legale;
- 5) i corrispettivi dovuti, tenendo conto delle note di variazione, evidenziando:
 - . imponibile;
 - . iva;
 - . titolo di non imponibilità o esenzione;
 - . eventualmente il corrispettivo comprensivo dell'iva applicata.

Dai tracciati record modificati il 16.09.2011 si possono trarre i seguenti esempi⁹ di compilazione:

Caso A)

Cessione di un immobile: imponibile € 300.000	Operazione da non segnalare perché già censita
Cessione comunitaria: non imponibile € 50.000	Operazione da non segnalare perché già censita negli intrastat
Contratti collegati: due operazioni tra loro collegate di € 15.000 cadauna nei confronti dello stesso cliente. Il contribuente segnala:	
partita iva:	012345678911
data operazione:	22.10.2010
numero fattura:	127
modalità di pagamento:	importo frazionato
importo dovuto al netto dell'Iva:	30.000
imposta:	6.000
tipologia dell'operazione:	operazioni attive

⁹ Sole 24 ore del 17.10.2011

Caso B)

Prestazione di servizi a operatore estero: fuori campo per € 40.000	Operazione da non segnalare perché non rilevante ai fini iva
Esportazione di beni: non imponibile € 80.000	Operazione da non segnalare perché già censita dalle dogane
<p>Contratto di manutenzione periodica: imponibile mensile € 2.500 (€ 30.000 annui) e ultima fattura emessa il 13.12.2010. Il contribuente segnala:</p> <p>partita iva: 012345678911</p> <p>data operazione: 13.12.2010</p> <p>numero fattura: 240</p> <p>modalità di pagamento: corrispettivi periodici</p> <p>importo dovuto al netto dell'Iva: 30.000</p> <p>imposta: 6.000</p> <p>tipologia dell'operazione: operazioni attive</p>	

Caso C)

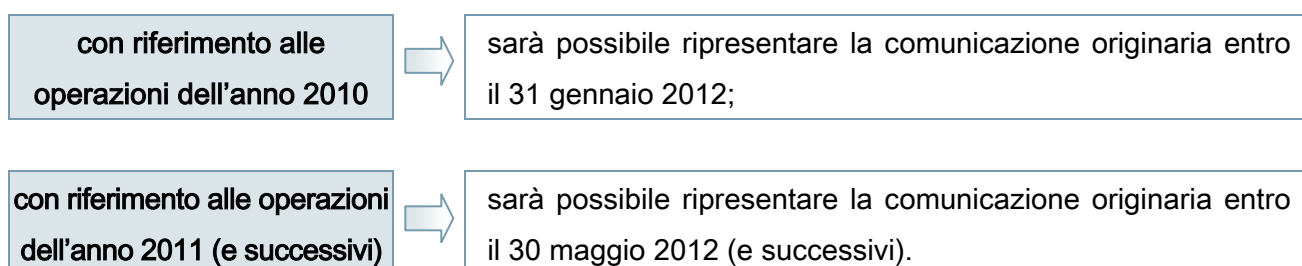
Forniture periodiche energia elettrica: imponibile annuo € 28.000	Operazione da non segnalare perché già censita
Acquisto comunitario: non imponibile € 32.000	Operazione da non segnalare perché già censita negli intrastat
Acquisto black list: fornitura continuativa di beni da Hong Kong € 40.000 complessivi annui	Operazione da non segnalare perché già censita in black list
<p>Acquisto non imponibile a seguito di dichiarazione d'intento per € 26.000 (data 22.10.2010). Il contribuente segnala:</p> <p>partita iva: 012345678911</p> <p>data operazione: 22.10.2010</p> <p>numero fattura: dato non obbligatorio</p> <p>modalità di pagamento: importo non frazionato</p> <p>importo dovuto al netto dell'Iva: 26.000</p> <p>imposta: 0</p> <p>tipologia dell'operazione: operazioni passive</p>	
<p>Manutenzione impianti imponibile mensile € 3.000, annuale € 36.000 e ultima fattura ricevuta nell'anno in data 20.12.2010 senza applicazione iva a seguito di dichiarazione d'intento. Il contribuente segnala:</p> <p>partita iva: 012345678911</p> <p>data operazione: 22.12.2010</p> <p>numero fattura: dato non obbligatorio</p> <p>modalità di pagamento: corrispettivi periodici</p> <p>importo dovuto al netto dell'Iva: 36.000</p>	

imposta:	0
tipologia dell'operazione:	operazioni passive

Sanzioni

Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una nuova comunicazione, senza che ciò dia luogo ad applicazione di alcuna sanzione.

In pratica:



Scaduto il suddetto termine – precisa la C.M. n.24/E/11 – si rende applicabile, in presenza delle condizioni previste dall'art.13 del D.Lgs. n.472/97, l'istituto del ravvedimento operoso.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'omessa, incompleta o errata compilazione della comunicazione scontano la sanzione generale prevista dall'art.11 co.1 lett. a) del D.Lgs. n.471/97, e cioè la sanzione amministrativa che va da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.582¹⁰.

¹⁰ Art.11, c.1 lett.a) DLgs. 471/97 "Omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri.

NOVITA' DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI 36% E 55%

L'articolo 7, comma 2, lettere q) e r) del D.L. n.70/11 ha apportato due semplificazioni in merito agli adempimenti necessari per la fruizione della detrazione Irpef del 36%:

1) **abolizione dell'obbligo di invio**, mediante raccomandata, della comunicazione di inizio lavori prevista dall'art.1, co.1, lett.a) del D.M. n.41/98. Dal 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n.70/11, non è più obbligatorio inviare mediante raccomandata cartacea al **Centro Operativo di Pescara**, la comunicazione di inizio lavori. Infatti il nuovo testo dell'art.1, co.1, lett.a) del D.M. n.41/98 prevede che debbano essere indicati nella dichiarazione dei redditi:

- ➡ i dati catastali identificativi dell'immobile;
- ➡ se i lavori sono effettuati dal possessore o dal detentore dell'immobile;
- ➡ gli estremi di registrazione dell'atto che, eventualmente, costituisce titolo per la detenzione dell'immobile stesso (ad esempio del contratto di comodato o di locazione);
- ➡ gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione.

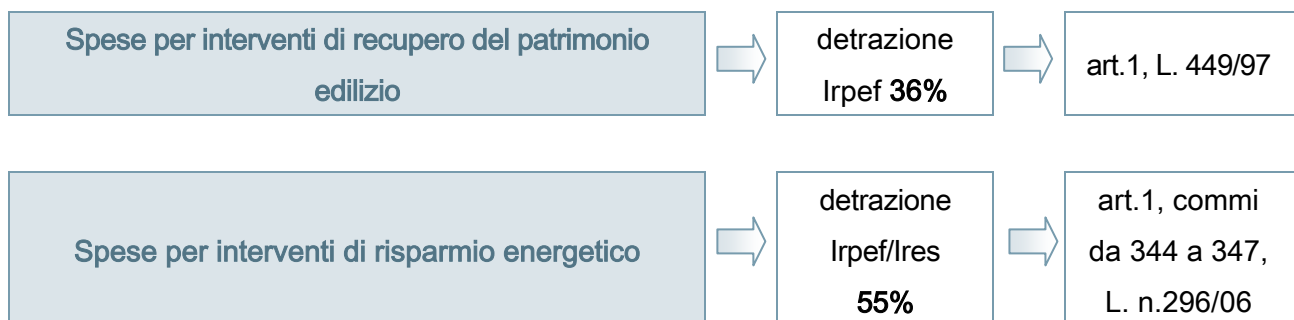
Devono, inoltre, essere conservati ed esibiti a richiesta degli uffici dell'Agenzia delle Entrate i documenti che saranno indicati in un Provvedimento di prossima emanazione. Permangono, invece, gli altri obblighi previsti dall'art.1, co.1, lett.b) del D.M. n.41/98, cioè l'obbligo di conservare la documentazione che certifichi gli interventi e le contabili dei bonifici che dimostrino gli avvenuti pagamenti e la presentazione, se del caso, della comunicazione¹¹ all'ASL competente. La recente Circolare n.20 del 13 maggio 2011 ha, in merito alla detrazione del 36%, chiarito che nel caso di presenza di più soggetti che intendano fruire della agevolazione laddove vi siano bonifico e fatture intestati ad un solo possessore mentre la spesa è sostenuta da entrambi, il beneficio va riconosciuto proporzionalmente a ciascuno dei soggetti che hanno effettivamente sostenuto l'onere, a condizione che nelle fatture venga annotata la percentuale di spesa sostenuta da ciascuno;

2) **abolizione dell'obbligo di indicare** distintamente in fattura il costo della **manodopera** da parte delle imprese che eseguono i lavori di recupero del patrimonio edilizio abitativo (36%) o interventi per il risparmio energetico (55%). Tale esonero vale per:

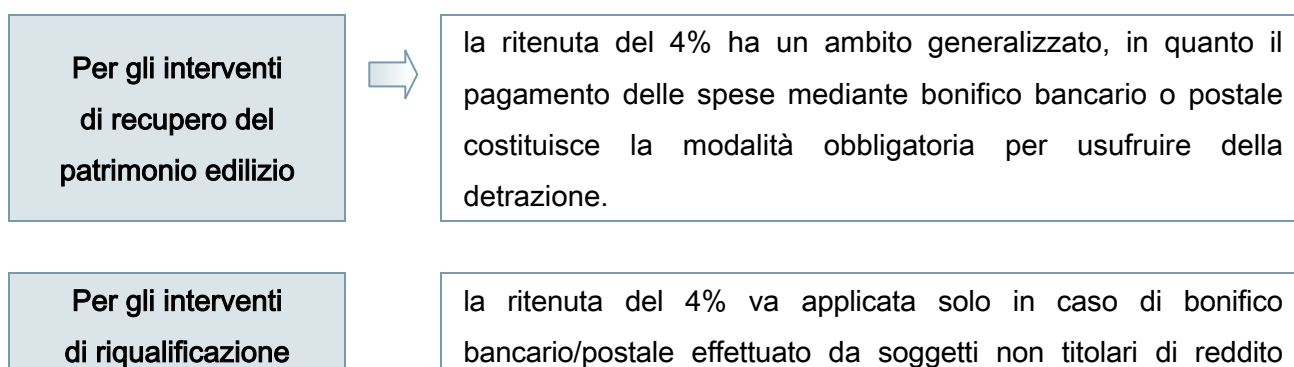
- i costi sostenuti, relativi ad interventi di recupero del patrimonio edilizio (36%);
- i costi sostenuti, relativi ad interventi di riqualificazione energetica (55%);
- i costi sostenuti per l'acquisto di box pertinenziali, per i quali permane comunque l'obbligo di certificare le spese relative alla ristrutturazione;
- i costi sostenuti per l'acquisto di immobili oggetto di interventi di ristrutturazione.

¹¹ Testo Unico della Sicurezza nei luoghi di lavoro DLgs. 81/2008, art. 99

Ulteriore “ritocco” in tema di agevolazioni sugli immobili riguarda la modifica¹² della **ritenuta d’acconto** applicata, da parte di Banche e Poste italiane Spa¹³, ai pagamenti effettuati dallo scorso **6 luglio 2011**, nella **nuova misura del 4%**, anziché del 10%, da parte delle imprese beneficiaria dei bonifici bancari/postali che godono, per i soggetti che commissionano gli interventi, delle detrazioni di imposta del 36% o del 55%. Il provvedimento dell’Agenzia delle Entrate dello scorso 30 giugno 2010 ha stabilito che la ritenuta deve essere effettuata dalla banca/posta del beneficiario all’atto dell’accredito di bonifici disposti per:



L’applicazione della ritenuta del 4% vige laddove il bonifico bancario o postale costituisca la modalità obbligatoria di pagamento delle spese interessate a fruire della detrazione del 36% o del 55%. Ove l’utilizzo del bonifico bancario o postale non sia obbligatorio, l’adozione di una diversa modalità di pagamento non comporta l’applicazione della ritenuta in esame. L’obbligo di effettuazione della ritenuta non spetta al soggetto disponente il pagamento (come avviene, ordinariamente, per gli altri tipi di ritenuta di acconto) ma alla banca che riceve l’accredito della somma: il soggetto che dispone il bonifico bancario/postale dovrà procedere al pagamento delle fatture per l’importo lordo totale delle stesse (non vi è alcun obbligo di indicazione della ritenuta sulla fattura stessa).



¹² Modifica introdotta dall’art.23 c.8 DL. 98/2011.

¹³ Circolare Agenzia entrate 05.08.2011 n.41: nel caso di applicazione, a partire dal 06.07.2011, da parte degli istituti di credito della ritenuta del 10% al posto di quella corretta del 4%, questi ultimi possono accreditare la differenza trattenuta in eccesso, pari al 6%, direttamente al beneficiario dei bonifici.

energetica degli edifici

d'impresa (per i quali è la modalità di pagamento obbligatoria per fruire della detrazione del 55%). Le imprese possono beneficiare della detrazione del 55% anche se pagano le spese mediante assegno bancario o circolare ovvero in contanti, al di sotto di € 5.000 (oltre che con bonifico bancario/postale). La banca beneficiaria non deve applicare la ritenuta del 4% in caso di bonifico bancario/postale effettuato da un'impresa.

I pagamenti effettuati mediante bonifico bancario/postale dai contribuenti che intendono avvalersi della detrazione del 36% o del 55% sono inerenti al pagamento di fatture emesse da parte di fornitori che agiscono nell'ambito del reddito di impresa o del reddito di lavoro autonomo. Sono agevolabili, infatti, non solo la realizzazione degli interventi da parte delle imprese ma anche le prestazioni professionali quali, a titolo esemplificativo:

per la detrazione
Irpef del **36%**



le consulenze per la progettazione, per la redazione di perizie tecniche, per la redazione della documentazione che comprovi la sicurezza statica del patrimonio edilizio;

per la detrazione
Irpef/Ires del
55%



le consulenze per la redazione dell'attestato di certificazione energetica o di qualificazione energetica.

La misura dell'aliquota Iva afferente alle diverse prestazioni di servizi e cessioni di beni agevolabili varia in relazione alla tipologia di spesa cui afferisce il bonifico: l'importo del corrispettivo può essere assoggettato ad imposta sul valore aggiunto con aliquota del 10% o del 21%. Nel merito la Circolare n.40/10 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- la ritenuta di acconto del 4% non deve essere calcolata sul totale fattura (comprensivo dell'Iva), bensì sull'imponibile della stessa;
- non essendo la banca/posta a conoscenza dell'aliquota Iva applicata all'operazione (dal bonifico, infatti, si vede solo il pagamento totale), la ritenuta del 4% deve essere calcolata su un imponibile forfettario determinato sempre dividendo l'importo lordo della fattura per 1,21.

Quindi le banche e le poste opereranno la ritenuta del 4% su una base imponibile pari all'importo lordo da accreditare decurtato del 21%¹⁴, indipendentemente dalla presenza in fattura di corrispettivi assoggettati ad Iva con aliquota pari al 10% o di rimborsi spese anticipati in nome e

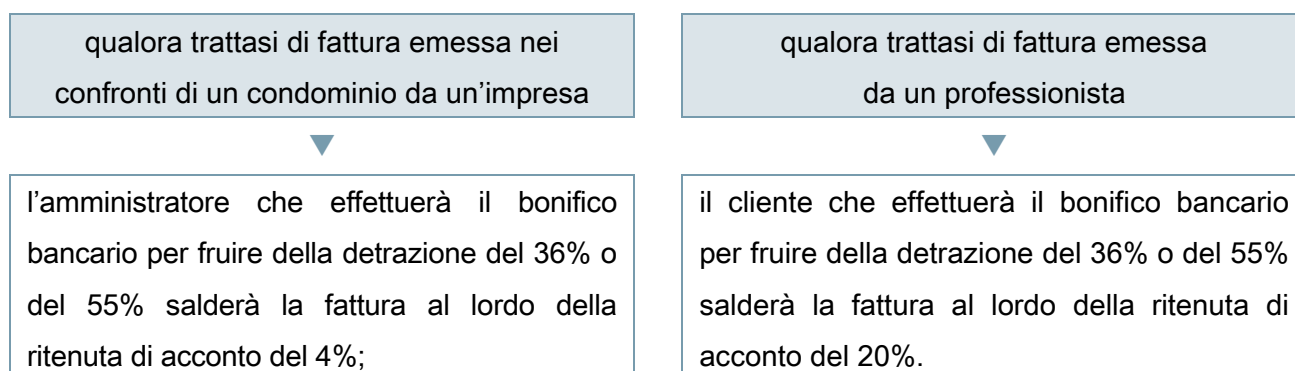
¹⁴ Come previsto dalla circolare 40/E del 28.07.2010: ".....ai fini dell'applicazione della norma in esame è previsto che...l'iva venga applicata con l'aliquota più elevata"

per conto del committente. Il soggetto beneficiario del bonifico agevolato si vedrà, pertanto, accreditare dalla propria banca un importo decurtato della ritenuta di acconto del 4%, che potrà scomputare in sede di liquidazione delle imposte dovute nella propria dichiarazione dei redditi. Ad esempio: La ditta Verdi Srl ha fatturato in data 30 giugno 2011 al sig. Bianchi un intervento di manutenzione straordinaria eseguito sull'abitazione principale dello stesso soggetto privato, per il quale il sig. Bianchi intende beneficiare della detrazione del 36%. La fattura emessa dalla Verdi Srl prevede un corrispettivo pari ad € 6.000 assoggettato ad Iva al 10% per € 600: il totale della fattura è pari a € 6.600. In data 11 luglio 2011 il sig. Bianchi bonifica l'importo di € 6.600. La banca, in qualità di sostituto di imposta, opera la ritenuta del 4% pari a € 220 sull'importo di € 5.500 ($6.600/1,2$) e, pertanto, accredita sul conto corrente della Verdi Srl l'importo di € 6.380 ($6.600 - 220$). Nel caso in esame, al fine dell'applicazione da parte della banca della ritenuta nella misura del 4%, non rileva la data di emissione della fattura (antecedente al 6 luglio 2011) ma esclusivamente la data di effettuazione del bonifico. Successivamente, la banca provvederà al versamento mediante modello F24 della ritenuta operata entro la scadenza del giorno 16 del mese successivo all'accredito della somma al beneficiario e alla certificazione dell'avvenuto versamento entro il 28 febbraio dell'anno successivo.

In alcuni casi, per le somme oggetto di un bonifico che fruisce della detrazione del 36% o del 55%, è già prevista l'applicazione ordinaria di una ritenuta da parte del soggetto ordinante:

- sui corrispettivi dovuti dai condomini per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o di servizi è prevista una ritenuta di acconto del 4%;
- sui corrispettivi dovuti ai professionisti è prevista una ritenuta di acconto del 20%.

Al fine di evitare che in dette ipotesi le imprese e i professionisti che effettuano prestazioni di servizi per interventi di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione energetica subiscano un doppio prelievo alla fonte sugli stessi corrispettivi, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che deve essere applicata la sola ritenuta del 4% da parte della banca beneficiaria, non operando in tali casi le ritenute ordinariamente previste:



È opportuna, in tali casi, sulle fatture emesse per le quali i committenti fruiscono di una delle due detrazioni, l'indicazione da parte:

- delle imprese appaltatrici di opere e servizi per i condomini della dicitura *“Corrispettivi non assoggettati a ritenuta di acconto del 4%”*;

dei professionisti della dicitura *“Corrispettivi non assoggettati a ritenuta di acconto del 20%”*.

Dal 17 settembre 2011 (altra novità) in caso di cessione dell'unità immobiliare abitativa sulla quale sono stati effettuati interventi di recupero del patrimonio edilizio, la quota di detrazione Irpef del 36%-41% non ancora fruita, per i rimanenti periodi di imposta, potrà alternativamente:

- essere trasferita al nuovo acquirente dell'immobile (nel caso si tratti di persona fisica);
- rimanere in capo al venditore dell'immobile.

Fino ai trasferimenti di unità immobiliari effettuati prima del 17 settembre 2011, la norma prevedeva che per le rate residue la detrazione del 36%-41% spettasse obbligatoriamente al nuovo acquirente persona fisica. La modifica normativa impatta sulle compravendite immobiliari che verranno rogiate a decorrere dal 17 settembre 2011: il venditore può, da tale data, trattenere la detrazione residua sulla propria persona qualora sia stato effettuato negli anni precedenti un intervento che abbia beneficiato della detrazione del 36%-41%. È, pertanto, opportuno segnalare al notaio l'inserimento di una clausola laddove definire, in presenza di interventi di recupero del patrimonio edilizio abitativo, se la detrazione Irpef residua rimanga in capo al venditore oppure venga “ceduta” all'acquirente. Infatti, in mancanza della segnalazione al notaio, non è chiaro se il bonus resti comunque in capo al venditore o se passi all'acquirente seguendo la titolarità dell'immobile. Dal 17 settembre 2011 nel caso in cui l'immobile abitativo venga ceduto ad un soggetto diverso da persona fisica (ad esempio ad una società), il venditore persona fisica mantiene il diritto a fruire della detrazione Irpef residua, non potendo la stessa essere trasferita ad un soggetto diverso da persona fisica. Il trasferimento del diritto alla detrazione potrebbe essere anche solo parziale (ad esempio il 30% resta al venditore ed il 70% all'acquirente), risolvendo il problema di incapienza delle parti, che si verifica quando un contribuente non ha un'imposta netta sufficiente ad assorbire tutta la detrazione. Si riassumano i principali casi di trasferimento della detrazione, nelle tabelle qui sotto.

CASO	FRUITORE ANTE DL.138/2011	FRUITORE POST DL. 138/2011
ATTI TRA VIVI		
Cessione a titolo oneroso di unità immobiliare	Acquirente dall'anno del trasferimento	Acquirente o venditore
Cessione a titolo gratuito di unità immobiliare	Donatario	Donante o donatario

Cessione di una quota ad un comproprietario	Acquirente se diviene unico proprietario	Acquirente o venditore
	Venditore negli altri casi	
Cessione di una parte dell'immobile distintamente accatastata	Acquirente per la quota proporzionalmente riferibile all'unità	Acquirente o venditore
Cessazione del contratto di locazione o comodato	Rimane in capo al locatario o comodatario	Rimane in capo al locatario o comodatario
DECESSO MORTIS CAUSA		
Decesso del proprietario	La detrazione si trasferisce all'erede che detiene materialmente l'immobile	La detrazione si trasferisce all'erede ¹⁵ che detiene materialmente l'immobile
Decesso del locatario o comodatario	La detrazione si perde non potendo essere trasferita al proprietario	La detrazione si perde non potendo essere trasferita al proprietario

Con l'occasione, si riportano sinteticamente le caratteristiche principale delle due agevolazioni.

RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE – AGEVOLAZIONE 36%

SOGGETTI INTERESSATI
<p>Possono beneficiare della detrazione non solo i proprietari degli immobili abitativi, ma anche tutti coloro che sono titolari di diritti reali sui fabbricati oggetto degli interventi e che ne sostengono le relative spese, quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ il proprietario o nudo proprietario; ▶ il titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione, o superficie); ▶ chi occupa l'immobile a titolo di locazione o comodato; ▶ i soci di cooperative divise ed indivise; ▶ i soci delle società semplici; ▶ gli imprenditori individuali limitatamente agli immobili che non rientrano fra quelli strumentali o merce. <p>Ha diritto alla detrazione anche il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile oggetto di intervento purché:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ sostenga le spese (con bonifico a lui intestato); ▶ e la convivenza sussista al momento dell'invio della comunicazione di inizio lavori. <p>L'agevolazione non opera per gli immobili in corso di costruzione.</p>
OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE
<p>Lavori di recupero realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata fino al 31 dicembre 2012. Si tratta delle seguenti tipologie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ interventi di manutenzione ordinaria su parti comuni di edifici residenziali; ▶ interventi di manutenzione straordinaria, di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia realizzati tanto sulle singole unità immobiliari quanto su parti comuni di edifici residenziali;

¹⁵ Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia rinunciato all'eredità, pur mantenendo sull'immobile il diritto di abitazione (in qualità di legatario ex lege), l'agevolazione non potrà considerarsi trasmissibile.

<ul style="list-style-type: none"> ▶ la realizzazione di autorimesse e di posti auto; ▶ gli altri interventi elencati nell'art.1, co.1, della L. n.449/97 (messa a norma degli edifici, eliminazione delle barriere architettoniche, prevenzione degli infortuni domestici, contenimento dell'inquinamento acustico, conseguimento del risparmio energetico, ecc...) che interessano tanto le singole unità immobiliari che le parti comuni di edifici residenziali; <p>l'acquisto di unità abitative comprese in fabbricati, sui quali le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o le cooperative edilizie hanno eseguito interventi di recupero edilizio; in questo caso i lavori devono essere eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012, mentre la successiva vendita o assegnazione deve avvenire entro il 30 giugno 2013.</p>
MODALITA' DI ATTIVAZIONE
<p>Prima dell'inizio lavori è necessario:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Inviare apposita comunicazione all'azienda sanitaria locale competente per territorio in tutti i casi in cui le condizioni di sicurezza dei cantieri lo prevedano; <p>Per gli acquirenti di box o posti auto pertinenziali già realizzati il modello di comunicazione può essere inviato anche successivamente purché entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta. Resta il dubbio per i box acquistati nel periodo 01.01.2011-13.05.2011.</p> <p>Alcuni chiarimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ la detrazione spetta a tutti coloro che hanno effettuato i lavori senza limite di risorse disponibili; ▶ condizione essenziale è il pagamento tramite bonifico dal quale emergono causale del versamento, codice fiscale del soggetto erogante e del beneficiario del pagamento; ▶ l'agevolazione segue il principio di cassa, facendosi esclusivo riferimento al pagamento, indipendentemente da data e competenza della fattura; <p>per le detrazioni richieste fino al periodo d'imposta 2002 quando l'importo complessivo dei lavori era superiore a € 51.645,68 andava trasmessa la dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un professionista abilitato; a partire dal 2003 poiché il limite di spesa detraibile è di € 48.000 (in principio erano € 77.468,53) non è più necessario l'invio di tale dichiarazione.</p>
DECORRENZA
<p>Attualmente l'agevolazione è fruibile fino al 31.12.2012 per effetto della proroga introdotta con la Legge finanziaria 2010.</p>
MISURA DELL'AGEVOLAZIONE
<ul style="list-style-type: none"> ▶ la detrazione compete per le spese sostenute per l'acquisto dei beni sopra specificati fino a concorrenza di un ammontare massimo pari a € 48.000 per unità immobiliare; ▶ l'aliquota è pari al 36%, da suddividere obbligatoriamente in 10 rate annuali; ▶ i contribuenti di età non inferiore 75 e 80 anni possono, tuttavia, ripartire la detrazione relativa rispettivamente in cinque o tre rate annuali di pari importo; ▶ come tutte le detrazioni d'imposta, l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi; ▶ l'importo massimo detraibile è riferito alla singola unità immobiliare indipendentemente dal numero dei contribuenti che partecipano alla spesa; <p>è stata reintrodotta dal periodo d'imposta 2008 la detrazione Irpef 36% relativa agli interventi di ristrutturazione, riguardanti interi fabbricati, eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2013.</p>
ULTERIORI CONDIZIONI
<p>Fra gli ulteriori requisiti per la fruizione del beneficio si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ l'agevolazione spetta a patto che il costo sostenuto per la mano d'opera sia evidenziato distintamente in fattura; ▶ nell'ipotesi in cui i lavori si protraggono per più annualità vale comunque il limite complessivo massimo di € 48.000; ▶ ha diritto alla detrazione anche chi esegue in proprio i lavori sull'immobile, per le sole spese di

acquisto dei materiali utilizzati;

- ▶ la cessazione dello stato di locazione o comodato non fa venire meno il diritto alla detrazione in capo all'inquilino o al comodatario che hanno eseguito l'intervento, i quali continueranno a fruirne fino alla conclusione del periodo fiscale di godimento;

se muore il contribuente che ha effettuato gli interventi di recupero, il diritto a godere delle quote residue si trasmette agli eredi. Le detrazioni competono, tuttavia, solo all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta dell'immobile.

RITENUTA SU BONIFICO

Dallo scorso 1° luglio 2010 è stata introdotta una **ritenuta d'acconto del 4%** sui bonifici bancari o postali che consentono la detrazione del 36% (e del 55%).

- ▶ L'obbligo di trattenere tale ritenuta è a carico di banche e poste;
- ▶ La base imponibile su cui operare la ritenuta è forfettariamente calcolata scorporando dall'importo totale del bonifico ricevuto l'aliquota del 20% anche se in fattura è stata applicata un'aliquota Iva diversa;

Se vi è obbligo di trattenere altre ritenute in fattura (es: 4% condominio o 20% professionista) la ritenuta sul bonifico prevale su quella generale. Pertanto l'unica trattenuta operata sarà solo quella relativa al bonifico (4%).

RISPARMIO ENERGETICO – AGEVOLAZIONE 55%

SOGGETTI INTERESSATI

Possono beneficiare della detrazione tutti i contribuenti residenti e non residenti anche se titolari di reddito d'impresa che possiedono a qualsiasi titolo, l'immobile oggetto di intervento. In particolare sono ammessi all'agevolazione:

- ▶ le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni;
- ▶ i contribuenti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, società di persone, società di capitali);
- ▶ le associazioni tra professionisti;
- ▶ enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale.

Sono ammessi a fruire dell'agevolazione anche i familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado) conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto di intervento che sostengono le spese, ma solo limitatamente ai lavori eseguiti su immobili non appartenenti all'ambito d'impresa, nei quali si esplica la convivenza.

Gli interventi devono comunque riguardare immobili esistenti, di qualunque categoria catastale anche se rurali, compresi quelli strumentali. La prova dell'esistenza dell'edificio può essere fornita dall'iscrizione in catasto, o in alternativa dalla richiesta di accatastamento, nonché dal pagamento dell'Ici ove dovuta.

OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

Gli interventi agevolabili riguardano:

- ➡ Riqualficazione energetica degli edifici esistenti (co.344):

Per le spese documentate e sostenute, relative a interventi di riqualficazione energetica di edifici esistenti finalizzati al conseguimento di un livello di risparmio energetico fissato dallo stesso co.344 (si tratta di un allegato tecnico al D.Lgs. n.192/05 riportante i requisiti della prestazione energetica degli edifici), spetta una detrazione dall'imposta lorda (55%), da ripartire in quote annuali di pari importo, di quanto rimasto effettivamente a carico del contribuente. Importo massimo detrazione €100.000, limite di spesa €181.818,18;

- ➡ Interventi sugli involucri degli edifici (co.345):

Per le spese documentate e sostenute, per interventi finalizzati alla riduzione delle perdite di energia attraverso pareti, pavimenti, solai e finestre, spetta una detrazione dall'imposta lorda, sempre per una quota pari al 55%, degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire in quote annuali. La norma

<p>prevede espressamente i requisiti tecnici da rispettare pena l'impossibilità di godere del beneficio. Importo massimo detrazione €60.000, limite di spesa €109.090,90;</p> <p>➤ Installazione dei pannelli solari (co.346): Per le spese documentate e sostenute, relative all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici ed università, compete una detrazione, sempre nella misura del 55% degli importi rimasti a carico del contribuente. Importo massimo detrazione €60.000, limite di spesa €109.090,90;</p> <p>➤ Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale: A fronte delle spese sostenute, e relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione (e non, dopo l'ampliamento operato dal co.20) e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione, è prevista la detrazione del 55% degli importi rimasti a carico, con il consueto meccanismo del riparto in quote annuali di uguale importo. Importo massimo detrazione €30.000, limite di spesa €54.545,45;</p>
<p>MODALITA' DI ATTIVAZIONE</p> <p>Non è richiesta alcuna comunicazione preventiva prima dell'inizio dei lavori. Per usufruire della detrazione è necessario:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ l'asseverazione di un tecnico abilitato che dimostri che l'intervento è conforme ai requisiti tecnici richiesti dalla normativa; ▶ attestato di qualificazione energetica che contiene i dati sull'efficienza energetica dell'edificio (allegato A del decreto attuativo); ▶ scheda informativa relativa agli interventi realizzati (allegato E D.M. 19/02/07); ▶ invio all'Enea della documentazione prescritta (allegato E ed allegato A), esclusivamente per via telematica entro 90 giorni data fine lavori; ▶ per i lavori condominiali copia della delibera assembleare e quella della tabella millesimale di ripartizione delle spese; ▶ per i lavori eseguiti dall'inquilino o comodatario dichiarazione di assenso del proprietario. <p>Alcuni chiarimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ la detrazione spetta a tutti coloro che hanno effettuato i lavori senza limite di risorse disponibili; ▶ condizione essenziale è che il pagamento avvenga tramite bonifico dal quale emergono causale del versamento, codice fiscale del soggetto erogante e del beneficiario del pagamento; <p>l'agevolazione segue il principio di cassa per il privato, competenza per l'impresa;</p>
<p>DECORRENZA</p> <p>Attualmente l'agevolazione è fruibile fino al 31 dicembre 2011 per effetto della proroga introdotta con la Legge finanziaria 2011.</p>
<p>MISURA DELL'AGEVOLAZIONE</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ La detrazione compete per le spese sostenute per l'acquisto dei beni sopra specificati fino a concorrenza dell'ammontare indicato per singola unità immobiliare; ▶ l'aliquota è pari al 55%, la ripartizione della detrazione è da suddividere obbligatoriamente in: <ul style="list-style-type: none"> - anno 2007: 3 rate annuali; - anno 2008: da 3 a 10 rate a scelta del contribuente; - anno 2009/2010: 5 rate annuali; - anno 2011: 10 rate annuali. ▶ l'importo massimo detraibile è riferito alla singola unità immobiliare indipendentemente dal numero dei contribuenti che partecipano alla spesa; <p>come tutte le detrazioni d'imposta l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi.</p>
<p>ULTERIORI CONDIZIONI</p> <p>Fra gli ulteriori requisiti per la fruizione del beneficio si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ l'agevolazione spetta a patto che il costo sostenuto per la mano d'opera sia evidenziato distintamente

in fattura;

- ▶ nell'ipotesi in cui i lavori si protraggano per più annualità, l'agevolazione compete ugualmente al termine di ogni periodo d'imposta, a seconda del momento di sostenimento della spesa (principio di cassa per il privato, competenza per l'impresa). Per la corretta fruizione del benefico (solo in caso di fruitore persona fisica) si dovranno rispettare le seguenti formalità:
 - invio apposita comunicazione alle Entrate entro il 31 marzo dell'anno successivo per i pagamenti effettuati nel periodo d'imposta precedente (l'omessa presentazione non comporta comunque decadenza, ma sanzione compresa fra € 258 e € 2.065).
- ▶ per le spese effettuate dal 1° gennaio 2008 sono stati introdotti adempimenti semplificati per la sostituzione di finestre in singole unità immobiliari e per l'installazione di pannelli solari. Per tali interventi non si richiede necessariamente l'intervento di un tecnico abilitato, basta infatti il semplice invio dell'Allegato F da parte del contribuente e la dichiarazione del produttore;
- ▶ si ha diritto all'agevolazione anche nel caso in cui il contribuente finanzia la realizzazione dell'intervento di riqualificazione energetica mediante contratto di *leasing*. In tale caso il beneficio spetta all'utilizzatore e si calcola sul costo sostenuto dal concedente;
- ▶ in caso di variazione di titolarità dell'immobile, durante il periodo di godimento dell'agevolazione, le quote di detrazione residue potranno essere fruite dal nuovo titolare;
- ▶ la cessazione dello stato di locazione o comodato non fa venire meno il diritto alla detrazione in capo all'inquilino o al comodatario che hanno eseguito l'intervento, i quali continueranno a fruirne fino alla conclusione del periodo fiscale di godimento; in caso di decesso dell'avente diritto, il diritto a godere delle quote residue si trasmette agli eredi. Le detrazioni competono tuttavia solo all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta dell'immobile.

RITENUTA SU BONIFICO

La disciplina è la medesima prevista per l'agevolazione 36%. Si veda quanto riportato nel paragrafo precedente con riferimento agli interventi di ristrutturazione.

TASSAZIONE DEI BENI DI IMPRESA USATI DA SOCI E FAMILIARI

Con il D.L. n.138 del 13 agosto 2011 è stata introdotta nell'art.67 del Tuir, co.1, la lett. h-ter), una nuova fattispecie di reddito diverso, individuata nell'utilizzo gratuito o per un corrispettivo inferiore al valore di mercato dei beni aziendali da parte di soci della società e/o da parte di familiari dell'imprenditore. Il comma 36-*quaterdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 dispone difatti: *"I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile."*

La norma introdotta, si affianca alle disposizioni vigenti in materia, riguardanti il principio dell'inerenza:

- art. 58, comma 3 Tuir: *"...Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito anche se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa";*
- art. 86, comma 1 Tuir: *"...Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa....concorrono a formare il reddito se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".*

Nel proseguo, si riassumono i principali aspetti della novità, anche se le norme sono estremamente sintetiche e richiederanno un importante intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità applicative.

Ambito soggettivo

La norma si riferisce:

- ai familiari dell'imprenditore;
- ai soci.

Non è stato ancora chiarito cosa debba intendersi per familiare o socio. Ad avviso di chi scrive per individuare i familiari si dovrebbe far riferimento all'art.5 del Tuir: *"Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado"*.

Quanto ai soci si dovrebbero intendere coloro che non rivestano al contempo la qualifica di amministratori o che non siano anche dipendenti poiché, in tal caso, infatti, soccorrerebbe la normativa propria del *fringe benefit*¹⁶. Per impresa si intendono sia le società di capitali che quelle di persone, mentre sembrano escluse le società semplici, gli enti non commerciali che non svolgono attività d'impresa e le società estere prive di stabile organizzazione in Italia. Sono parimenti fuori dalla stretta i beni posseduti da professionisti, anche attraverso studi associati e utilizzati dai titolari i da loro parenti.

¹⁶ Altrimenti alla tassazione del reddito di lavoro si aggiungerà quella di socio?

Ambito oggettivo

Va osservato che la lett. h-ter) al co.1 dell'art.67 Tuir, recita: è reddito diverso *“la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore.”* Per godimento dovrebbe intendersi l'uso di un bene che deve potersi manifestare con stabilità e continuità, con esclusione dell'utilizzo occasionale.

Per valore di mercato si dovrebbe intendere il valore normale ai sensi dell'art.9, co.3, del Tuir¹⁷, visto che “valore di mercato”, in realtà, non è presente nell'ordinamento tributario. Quanto al corrispettivo, non è chiaro se si debba tenere conto solo del prezzo pagato entro la fine dell'anno, utilizzando cioè un criterio di “cassa” (come accade in materia di calcolo del benefit da assoggettare a ritenuta in capo al dipendente) o dell'importo previsto contrattualmente con la società proprietaria ancorché non ancora corrisposto.

Conseguenze

Il primo impatto della norma è rinvenibile nella necessità di colui che ne beneficia di dichiarare un ulteriore reddito determinato come detto quale differenza tra **valore di mercato e corrispettivo annuo**, mentre il soggetto erogatore sarà impossibilitato a dedurre i costi relativi al bene concesso.

Oltre alla tassazione in capo al socio, quindi, la norma prevede l'indeducibilità assoluta dei costi in capo alla società. Letteralmente, l'indeducibilità colpisce tutto l'importo della spesa anche se, in parte, questa è compensata da un provento che la società assoggetta a tassazione. Ad esempio:

Il socio X ha in godimento per un anno un'auto il cui valore di noleggio è pari a € 8.000

Importo corrisposto dal socio alla società	Reddito diverso	Costo deducibile per la società
8.000	Zero	Sì
5.000	3.000	Sì in parte
Zero	8.000	No

Nell'esempio è data per scontata la deducibilità parziale in presenza di *benefit* inferiore al valore normale, anche se questo aspetto, attende un chiarimento ufficiale, consentendo alternativamente o di non tassare i ricavi da noleggio o di limitare l'indeducibilità ai costi che eccedono i canoni fatturati al socio. Oltretutto, nel caso i beni siano detenuti da società di persone o srl trasparenti l'indeducibilità comporta di fatto una doppia tassazione in capo al socio. Il contribuente si troverà infatti incrementato il proprio imponibile sia per la differenza tra valore di mercato e canone

¹⁷ “Per valore normale, salvo quanto stabilito nel co.4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”

corrisposto, sia, quale socio, per l'imputazione pro quota del maggior reddito della società derivante dai costi non ammessi in deduzione.

Nulla è ancora precisato circa la detraibilità/indetraibilità iva dei beni di cui in oggetto per cui l'imposta dovrebbe restare deducibile nelle modalità e misure vigenti.

La norma prevede poi l'obbligo di comunicazione dell'uso di tali beni all'Agenzia delle Entrate da parte:

- delle imprese concedenti
- dei soci e/o familiari dell'imprenditore.

Modalità e termini di comunicazione saranno individuati con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia da emanarsi nel termine di 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n.138/11, ovvero entro il 16 novembre.

La comunicazione serve per i controlli sia ai fini delle società di comodo, sia ai fini del redditometro perché mette sotto tiro le società costituite apposta per permettere la fruizioni di beni di lusso da parte dei soggetti che poi non ne dichiarano il possesso. La manovra ha, quindi, dirette conseguenze anche per i privati che beneficiano di questo meccanismo, perché attraverso la comunicazione, una parte delle loro ricchezze diventa più trasparente per il fisco.

Entrata in vigore e calcolo degli acconti 2012

La nuova disciplina avrà decorrenza dal 2012¹⁸ ma il Legislatore ha previsto in merito che, ai fini delle determinazione degli acconti per il 2012 (giugno e novembre 2012), sia le società che i soci, dovranno considerare come se fosse stata in vigore nel 2011. Il comma 36-*duodevicies* del citato art.2, prevede infatti che:

"Le disposizioni ... si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septdecies".

Sanzioni

In caso di:

<ul style="list-style-type: none">• omessa comunicazione;• trasmissione con dati non veritieri	➡	è prevista una sanzione pari al 30% della differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo;
<ul style="list-style-type: none">• omessa comunicazione;• trasmissione con dati non veritieri, nel caso di non deduzione del costo da parte dell'impresa e tassazione	➡	è prevista una sanzione in misura fissa da un minimo di € 258 ad un massimo di € 2.065.

¹⁸ Per le società con esercizio solare che inizia a partire dal 1°ottobre, la norma sembrerebbe teoricamente già applicabile.

della differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo in capo al socio/familiare

Sembra che la sanzione per omessa o infedele comunicazione sia applicabile anche in presenza di utilizzo del bene a titolo gratuito.

Ai fini della determinazione sintetica del reddito, il Legislatore, ha stabilito che sarà possibile una ricostruzione del reddito del contribuente basata anche su eventuali finanziamenti o capitalizzazioni effettuati nei confronti della società da cui egli ottiene il bene in godimento. In passato, vi erano tre modalità di determinazione sintetica del reddito:

- sintetico “puro” – ovvero quella basata sulle spese effettive;
- quella basata sugli incrementi patrimoniali (e tali erano già considerati i finanziamenti soci ed altre forme di capitalizzazione all’impresa) per la quale l’incremento rilevava per un quinto all’anno, nell’anno di sostenimento della spesa e nei quattro precedenti;
- redditometro – ovvero quella basata sul concetto di disponibilità del bene.

Con il nuovo¹⁹ accertamento sintetico, vi sono invece due modalità di rettifica alternative:

- sintetico “puro”, per il quale gli incrementi patrimoniali rilevano come spese dell’anno;
- redditometro.

Alla luce di quanto sopra quindi, un finanziamento soci sarà considerato interamente come spesa dell’anno e quindi rileverà come reddito presunto dello stesso periodo. Probabilmente anche il redditometro considererà i beni utilizzati dai soci ma formalmente intestati alla società.

¹⁹ In vigore per i periodi d’imposta dal 2009 e seguenti.

LE SOCIETA' DI COMODO

Il D.L. n.138/11 è intervenuto sulla disciplina delle società non operative (altresì definite “di comodo”), introducendo ulteriori disposizioni volte ad inasprire il trattamento fiscale previsto per tali soggetti; in particolare nella Manovra-*bis* è previsto che:

- l'aliquota Ires applicabile al reddito è incrementata dal 27,5% al 38%²⁰;
- se una società dichiara per tre esercizi consecutivi una perdita fiscale, sarà considerata di comodo a partire dal successivo quarto esercizio.

Definizione di “società di comodo” e relativo trattamento fiscale

Prima di approfondire il recente intervento, occorre ricordare brevemente quali solo le regole per individuare una società non operativa e soprattutto quali sono le conseguenze che tale *status* provoca in capo a tali soggetti. La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art.30 della L. n.724/94 allo scopo di disincentivare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario per la mera detenzione di beni improduttivi di reddito. Lo schermo offerto dalla società può infatti prima di tutto consentire di nascondere l'effettivo proprietario di beni (quindi occultando elementi idonei a manifestare capacità di spesa di contribuenti persone fisiche), in seconda battuta offre anche un vantaggio fiscale immediato e diretto, permettendo in alcuni casi la deduzione di costi (e la detrazione di relativa Iva) non possibile in capo a soggetti che non svolgono attività d'impresa o lavoro autonomo. In sostanza, tale disciplina intende penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite con l'unico scopo di gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale. Il contrasto a tale obiettivo viene perseguito imponendo il rispetto di alcune misure alle società che non superano il cosiddetto “**test di operatività**”²¹.

- Prima di tutto a tali soggetti è chiesto di dichiarare un reddito minimo (oltre che un valore della produzione minimo ai fini Irap) determinato anche questo attraverso l'utilizzo di determinati coefficienti applicati ai beni posseduti (in questo caso i coefficienti si applicano al valore che tali beni hanno nell'anno oggetto di verifica).
- Inoltre tali società subiscono forti limitazioni alla possibilità di utilizzo in compensazione orizzontale e di richiesta a rimborso del credito Iva e, se lo *status* di comodo si protrae per 3 anni, il credito Iva viene definitivamente perso.

Premesso che il calcolo risulta piuttosto articolato in quanto funzione di diverse variabili, per avere un valore indicativo del livello minimo di ricavi per essere esonerato dalla disciplina delle società di

²⁰ L'art. 36 quinquies del D.L.138/2011 dice: “...L'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75...è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali...”

²¹ Semplificando, si tratta di società che non raggiungono un determinato livello di ricavi, che viene determinato applicando specifici coefficienti al valore medio dell'ultimo triennio di alcuni beni posseduti

comodo e per valutare il reddito minimo richiesto per le società non operative, di seguito di propongono i coefficienti previsti dall'art.30 L. n.724/94.

I coefficienti		
	Coefficienti per il test di operatività	Coefficienti per il calcolo del reddito minimo
Titoli e crediti	2%	1,5%
Immobili ed altri beni	6%	4,75%
Immobili A/10 (uffici)	5%	4%
Immobili abitativi	4%	3%
Altre immobilizzazioni	15%	12%
Beni piccoli comuni	1%	0,9%

Ires al 38%

Il primo dei due interventi riguarda la maggiorazione dell'aliquota Ires dovuta dalle società che non superano il *test* di operatività, che viene posta al 38%. Si deve notare come tale aggravio è limitato alle sole società di capitali e non anche alle società di persone. Quindi una Srl di comodo avrà un reddito minimo tassato al 38%, mentre una Snc di comodo continuerà a tassare il reddito conseguito secondo le ordinarie regole (per quest'ultima il reddito minimo viene imputato ai soci e ciascuno di questi provvederà a tassarlo sulla base delle proprie aliquote progressive Irpef).

Esempio:

caso a) società Alfa srl: - test operatività non superato -

reddito complessivo: Euro 100.000

reddito minimo: Euro 150.000

determinazione dell'Ires: Euro 150.000 x 38% = Euro 45.000

caso b) società Alfa srl: - test operatività non superato -

reddito complessivo: Euro 100.000

reddito minimo: Euro 80.000

determinazione dell'Ires: Euro 100.000 x 38% = Euro 38.000

In merito al riporto di perdite pregresse, la regola dovrebbe essere che se il reddito complessivo è superiore a quello minimo, la tassazione maggiorata è operata sul reddito al netto della perdita²² fiscale compensabile (fino a concorrenza del 80%).

caso c) società Alfa srl: - test operatività non superato -

²² La perdita fiscale non è però compensabile con il reddito minimo. Inoltre, per effetto dell'incidenza della maggiorazione del 10,5% dell'ires sulla quota di reddito non scomputabile con le perdite pregresse, si verrebbe a creare un aggravio di imposta.

reddito complessivo: Euro 100.000

reddito minimo: Euro 80.000

perdite fiscali pregresse: Euro 50.000

perdite compensabili: $(100.000 - 80.000) \times 80\% = 16.000$ Euro

reddito imponibile: $100.000 - 16.000 = 84.000$ Euro o meglio reddito minimo $80.000 + \text{reddito non compensabile con le perdite pregresse } 4.000 \text{ Euro } (20.000 - 16.000)$

determinazione dell'Ires: Euro $84.000 \times 38\% = \text{Euro } 31.920$

Poiché l'aggravio riguarda solo l'Ires, il Legislatore è intervenuto per evitare manovre elusive nell'ambito di gruppi societari: sono infatti previste disposizioni specifiche volte a regolamentare il trattamento delle società di capitali che partecipano società di persone, il caso di società di comodo partecipanti ad un consolidato fiscale e quelle interessate da un'opzione per la trasparenza fiscale.

Società in perdita

La manovra di ferragosto bolla come "non operative" le società che, pur realizzando ricavi superiori ai minimi della legge, dichiarano perdite per tre esercizi consecutivi. La norma rischia di colpire anche moltissime imprese che nulla hanno a che vedere con le finalità degli enti di comodo. Se da tempo è forte l'attenzione posta sulle società in perdita sistemica²³, nuova è l'attenzione posta su società che conseguono un reddito relativamente basso rispetto al patrimonio disponibile. Infatti l'intervento in tema di società non operative, avvenuto ad opera del D.L. n.138/11, consiste nella previsione di una nuova fattispecie che comporta l'applicazione delle norme sulle società non operative: indipendentemente dal *test* di operatività (quindi è irrilevante a tal fine che la società raggiunga il livello minimo di ricavi precedentemente affermato) sarà di comodo anche la società che, per tre esercizi consecutivi, realizza una perdita fiscale. Nel quarto esercizio tale soggetto sarà interessato dalle limitazioni previste dalla L. 724/94, anche nel caso in cui potrebbe essere ritornata in attivo. In tal caso la società sarà considerata non operativa anche se avrà superato il test dei ricavi. L'elemento a cui fare riferimento è la perdita fiscale: quindi i frequenti casi di perdite da bilancio che poi, a seguito delle riprese fiscali per indeducibilità dei costi, diventano redditi imponibili, non sono rilevanti.

Un aspetto che dovrà essere chiarito riguarda l'utilizzabilità o meno delle perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta in cui opera la presunzione di "non operatività" come ordinariamente previsto per cui le perdite conseguite in un periodo in cui non si supera il test di operatività non possono essere riportate in avanti a scomputo di redditi futuri. La norma non distingue tra i vari tipi societari, per cui dovrebbe applicarsi tanto alle società di capitali quanto alle società di persone.

²³ Articolo 24 DL.78/2010: Agenzia delle entrate e Guardia di Finanza devono assicurare un continuo monitoraggio, basato su specifiche analisi di rischio, delle imprese con dichiarazioni in perdita fiscale (per 2 anni consecutivi) e dovrebbero coordinarsi a livello locale per controllare almeno un quinto dei soggetti interessati

Come detto, per esplicita previsione normativa, questa ulteriore causa che porta lo *status* di società di comodo è fattispecie autonoma nel controllo dello stato di operatività: in altre parole, una società potrebbe essere perfettamente operativa alla luce dell'applicazione dei parametri previsti dall'art.30 della L. n.724/94, ma in presenza di perdite reiterate per tre esercizi subirà tutte le conseguenze previste per le società di comodo. Per esplicita previsione normativa, la società deve essere considerata di comodo anche nel caso in cui uno dei periodi d'imposta del triennio verificato risulta in utile, ma per un importo inferiore al reddito minimo calcolato utilizzando i coefficienti dell'art.30 L. n.724/94. La norma consente comunque l'utilizzo delle cause di disapplicazione, ossia situazioni al verificarsi delle quali la disposizione sulle società non operative non trova applicazione.

In assenza di casi di disapplicazione, la società deve subire le tre penalizzazioni previste per gli enti "non operativi":

- calcolo di un reddito presunto da assoggettare alle imposte sui redditi (irpef progressiva o ires al 38%);
- determinazione di un imponibile irap presunto pari al reddito aumentato di interessi passivi e costo del personale;
- blocco dei rimborsi, delle cessioni o delle compensazioni dei crediti iva.

Ad esempio: una Snc artigiana (e dunque economicamente non di comodo) che si trova nella seguente situazione:

- anno 2009 -> perdita;
- anno 2010 -> reddito inferiore alla soglia minima;
- anno 2011 -> perdita

dovrà dichiarare per il 2012 un reddito pari a quello minimo di legge, oltre alle penalizzazioni Irap e crediti Iva. La società può evitare la stretta sulle società di comodo, se rientra in una causa di esclusione oppure presentando un interpello all'Agenzia delle Entrate.

Le nuove situazioni che fanno scattare la non operatività nel 2012:			
ANNO 2009	ANNO 2010	ANNO 2011	ANNO 2012
Perdita	Perdita	Perdita	Società non operativa
Perdita	Perdita	Reddito imponibile inferiore al presunto	Società non operativa
Perdita	Reddito imponibile inferiore al presunto	Perdita	Società non operativa
Reddito imponibile inferiore al presunto	Perdita	Perdita	Società non operativa
Reddito imponibile inferiore al presunto	Reddito imponibile inferiore al presunto	Perdita	Società è operativa

Qualora:

2011 – perdita

2012 – utile ma applichiamo il 38% perché non operativa esaminando il triennio (2009-2010-2011)

2013 – utile 27,50%

2014 – utile 27,50%

Decorrenza

La norma scatta dall'esercizio 2012 e avrà come prima base di riferimento il periodo 2009-2010-2011. Nel calcolo degli acconti di giugno e novembre 2012, le società dovranno però comportarsi come se le nuove regole fossero state in vigore nel 2011 e dunque verificare se, nel triennio 2008-2009-2010 la società era di comodo e quindi calcolare l'acconto applicando le nuove regole.

LE NOVITÀ IN TEMA DI VIES

Le operazioni intracomunitarie, per essere tali, devono intervenire tra due soggetti passivi identificati, ai fini Iva, in due Stati membri diversi. Ciascuno dei due soggetti deve essere quindi, non solo in possesso di un proprio numero di partita Iva, ma questo deve risultare formalmente corretto. A tale scopo, l'articolo 27 del D.L n.78/10, e i successivi provvedimenti del 29/12/2010, hanno introdotto l'archivio Vies nel quale le imprese italiane devono essere incluse per poter effettuare operazioni intracomunitarie per la cessione o l'acquisto di beni e servizi nella/dalla comunità europea. Attraverso tale sistema di scambio di informazioni e di potenziamento dei controlli diretti nei confronti dei soggetti che intendono effettuare tali operazioni, si cerca, in ambito comunitario, di prevenire le cosiddette "frodi carosello". In particolare, il fornitore del bene o del servizio, per applicare correttamente la disciplina degli scambi intracomunitari, deve assicurarsi che il numero di partita Iva comunicatogli dal cliente, sia realmente esistente, formalmente corretto e corrispondente al suo cliente, del quale certifica lo status di soggetto in attività. Tale verifica delle condizioni, può essere fatta accedendo al sistema VIES²⁴ (Vat Information Exchange System) ovvero il sistema di scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli stati membri dell'Unione Europea. In realtà, il VIES non costituisce una vera banca dati ma solo una procedura per verificare il numero di partita Iva all'interno delle banche dati dei singoli Stati membri.

<i>SOGGETTI CHE EFFETTUANO OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE, OBBLIGATI A RICHIEDERE L'INCLUSIONE NELL'ARCHIVIO VIES:</i>	
SOGGETTI STABILITI IN ITALIA	Soggetti passivi che svolgono un'attività economica
	Soggetti passivi che iniziano un'impresa, arte o professione
	Enti non commerciali, anche qualora gli acquisti intracomunitari riguardino esclusivamente l'attività istituzionale
	Enti non soggetti passivi tenuti ad identificarsi ai fini Iva
	Produttori agricoli in regime forfetario per gli acquisti intracomunitari soggetti a tassazione in Italia
	Contribuenti minimi in relazione alla possibilità di effettuare acquisti intracomunitari di beni e servizi
SOGGETTI NON RESIDENTI	Stabile organizzazione in Italia
	Identificazione diretta ai fini Iva in Italia
	Nomina di un rappresentante fiscale in Italia

Adempimenti

Il Legislatore nazionale ha introdotto un sistema "autorizzatorio", modificando l'art. 35 del Dpr 633/72 in tema di dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività prevedendo: l'obbligo, per i soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa, arte o professione nel territorio dello Stato,

²⁴ <http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>

di indicare nella dichiarazione di inizio attività anche l'eventuale intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie;

- la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di negare o revocare l'autorizzazione ad effettuare le dette operazioni intracomunitarie.

In particolare, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate²⁵ ha distinto in:

- soggetti che intraprendono l'attività: la volontà deve essere espressa nella dichiarazione di inizio attività (quadro I con indicazione del volume delle operazioni presunte);
- soggetti già in possesso di partita Iva: la volontà deve essere espressa con apposita istanza da presentare ad un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate direttamente, con raccomandata o PEC, (allegato 1-C.M. n.39/E/2011);
- soggetti non residenti, che si identificano direttamente con il modello ANR: la volontà (e revoca) deve essere espressa presentando apposita istanza al Centro Operativo di Pescara.

Per i soggetti già in possesso di partita Iva esisteva un periodo transitorio sino al 28.02.2011 per il quale si doveva verificare se la dichiarazione di inizio attività era stata presentata:

- A. anteriormente al 31.05.2010: la cancellazione dal Vies a partire dal 28.02.2011 opera automaticamente a meno che il contribuente abbia:
 - a. presentato elenchi intrastat negli anni 2009 e 2010;
 - b. e presentato la dichiarazione Iva per l'anno 2009
- B. nel periodo 31.05.2010 – 28.02.2011: la cancellazione dal Vies a partire dal 28.02.2011 opera automaticamente a meno che il contribuente abbia :
 - a. manifestato in sede di inizio attività o apposita istanza entro il 29.10.2010;
 - b. presentato intrastat per il secondo semestre 2010.

Il processo di inserimento si intenderà perfezionato, salvo diniego dell'Ufficio, al 31° giorno successivo alla data di attribuzione della partita Iva o di ricevimento dell'istanza. Invero, i 30 giorni servono all'Agenzia delle Entrate per un'analisi preliminare della posizione del soggetto sulla base di elementi di rischio indicati nei provvedimenti del Direttore²⁶. L'ufficio infatti procederà nei mesi successivi ad un'analisi più approfondita e quindi il diniego potrà essere anche successivo.

Sempre tramite istanza (allegato 2 della C.M. n.39/E/11), il contribuente può recedere dall'archivio.

Novità della circolare 39/E

²⁵ n. 188376 del 2010

²⁶ n. 188376 e n. 188381 del 2010. La valutazione degli elementi di rischio avviene sulla base dell'esame della: 1) tipologia e modalità di svolgimento dell'attività operativa; 2) posizione fiscale del soggetto richiedente – correttezza degli adempimenti fiscali; 3) comportamenti del titolare, amministratori, rappresentanti; 4) collegamenti con soggetti coinvolti direttamente o indirettamente in fenomeni di frode; 5) eventuali precedenti dinieghi o revoche dell'inserimento nell'archivio Vies.

La sospensione dei 30 giorni, il diniego o la revoca, impediscono al contribuente di porre in essere operazioni intracomunitarie, fino a che non intervenga un ulteriore provvedimento diretto ad includerlo nell'archivio Vies. L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la cessione o il servizio intracomunitario posto in essere dall'operatore non iscritto nel Vies deve considerarsi una operazione interna, con la conseguenza che l'impresa dovrà applicare a tale operazione l'Iva nazionale. Ne consegue che se le *“eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'Archivio Vies (o escluso a seguito di diniego o revoca)”* non fossero assoggettate a imposizione in Italia si renderebbero applicabili le sanzioni previste dall'art.6 del D.Lgs n.471/97 ovvero dal 100% al 200% dell'imposta non applicata con un minimo di € 516 per operazione. Nel caso di acquisti intracomunitari, la mancata inclusione del contribuente italiano nel archivio Vies dovrebbe comportare la conseguente impossibilità del cedente/prestatore comunitario di verificare la soggettività passiva iva del soggetto italiano (che viene assimilato ad un privato consumatore), con la conseguente impossibilità di applicare la disciplina comunitaria senza addebito d'imposta. L'Agenzia non ha chiarito, nella commentata circolare, quale comportamento tenere e quali sanzioni ricorrano nel caso di mancato rispetto della situazione precedente e quindi quando il soggetto italiano si vede emettere lo stesso la fattura senza imposta. L'Agenzia riconosce, nel rispetto dei principi di affidamento e buona fede del contribuente, che nessuna sanzione è prevista per le imprese che alla data del 1° agosto non fossero, per diversi motivi, ancora presenti nell'archivio Vies. In virtù del gran numero di iscritti l'Agenzia ha procrastinato al 31/12/2011 il termine entro il quale gli Uffici procederanno all'analisi delle posizioni dal quale potrà emergere l'esclusione dall'archivio. Il contribuente che dovesse essere escluso dall'archivio per “errori formali”, quali ad esempio mancanza di dichiarazione Iva per coloro che non vi sono obbligati, potranno fare apposita segnalazione alle Entrate. Gli Uffici inseriranno tali posizioni retroattivamente dal 29/12/2010 e certificheranno, su richiesta, anche l'operatività precedente. Questa facilitazione non è più applicabile a far data dal 30/9/2011, momento in cui si ritiene che il contribuente abbia potuto attentamente verificare la propria inclusione nell'elenco Vies e segnalato gli errori.

ARCHIVIO VIES	OPERAZIONI ATTIVE (CESSIONI/PRESTAZIONI EFFETTUATE)	OPERAZIONI PASSIVE (ACQUISTI/PRESTAZIONI RICEVUTE)
Periodo di 30 giorni dalla richiesta	Assoggettamento ad Iva in Italia	Assoggettamento ad Iva nel Paese del cedente/prestatore comunitario
Dal 31° giorno dalla richiesta (in assenza di diniego)	Operazione non imponibile art. 41 D.L. 331/93	Operazione da registrare in reverse charge (art. 38 D.L.331/93) ²⁷
Diniego	Assoggettamento ad Iva in Italia	Assoggettamento ad Iva nel Paese del cedente/prestatore comunitario

²⁷ Il cliente italiano non potrà richiedere il rimborso dallo Stato estero dell'imposta, in quanto il rimborso è previsto solo per le operazioni territorialmente rilevanti in quello Stato.

Revoca	Assoggettamento ad Iva in Italia	Assoggettamento ad Iva nel Paese del cedente/prestatore comunitario
--------	----------------------------------	---

ALLEGATO 1

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale di.....
Ufficio Territoriale di
Oppure Direzione Regionale de.....
Ufficio

Il sottoscritto.....nato ail....., residente a.....,
in Via.....n..... Codice Fiscale nella sua qualità di
lavoratore autonomo/titolare/legale rappresentante della impresa
individuale/società..... con sede in.....Via.....,
Codice Fiscale e n. di iscrizione al Registro Imprese di.....,
P.IVA.....

dichiara

di voler porre in essere cessioni o acquisti intracomunitari di beni e prestazioni e acquisti intracomunitari di servizi, presumendo di effettuare tali operazioni per i seguenti importi:

€.....(VOLUME ACQUISTI PRESUNTO)

€.....(VOLUME CESSIONI PRESUNTO)

La presente manifestazione di volontà vale agli effetti di quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2010, prot. n. 2010/188376.

Luogo e data

Firma

ALLEGATO 2

All'Agenzia delle Entrate

Direzione Provinciale di.....

Ufficio Territoriale di

Oppure Direzione Regionale de.....

Ufficio

Il sottoscritto.....nato ail....., residente a.....,
in Via.....n..... Codice Fiscale, nella sua qualità di
lavoratore autonomo/titolare/legale rappresentante della impresa
individuale/società..... con sede in.....Via.....
Codice Fiscale e n. di iscrizione al Registro Imprese di.....
P.IVA.....

dichiara

di voler retrocedere dalla possibilità di effettuare cessioni o acquisti intracomunitari di beni e prestazioni e acquisti intracomunitari di servizi, conseguendone l'esclusione dall'archivio dei soggetti autorizzati all'effettuazione di tali operazioni.

La presente manifestazione di volontà vale agli effetti di quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2010, prot. n. 2010/188376.

Luogo e data

Firma
