



LA LEGGE DI STABILITÀ

PER IL 2011

A cura di: Mauro Nicola



PREMESSA

Il giorno 21 dicembre 2010 è stata pubblicata sul supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 297 la Legge n.220 del 13 dicembre 2010, c.d. Legge di stabilità per il 2011. Si tratta, in buona sostanza, della vecchia Legge Finanziaria che, a seguito delle modifiche apportate alle norme per la gestione del bilancio pubblico, viene presentata in una nuova forma.

In conformità con lo spirito già manifestato negli scorsi anni, il provvedimento non è più ricco di disposizioni di natura tecnica, essendo per lo più destinato alla gestione dei fondi e degli accantonamenti, posto che le norme di interesse più diretto per le persone fisiche e le imprese sono contenute nelle manovre correttive dei conti pubblici, approvate prima del periodo estivo (per quest'anno, si veda il D.L. n.78/10).

La legge, composta da un unico articolo con 171 commi, entra in vigore il giorno 1 gennaio 2011, tranne poche eccezioni.

Tra le misure fiscali, dunque, si registra la conferma della detrazione delle spese sostenute nel 2011 per il risparmio energetico, il rincarico delle sanzioni per il ravvedimento e gli altri strumenti deflativi del contenzioso, la proroga della detassazione del salario accessorio per incrementi di produttività, l'inserimento a regime delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina.

Riassumiamo in breve i provvedimenti tributari di maggiore importanza. Ci concentreremo successivamente sulla disamina analitica degli stessi.

Detrazione del 55% anche per i lavori del 2011

Confermata per il prossimo anno l'agevolazione prevista per gli interventi diretti al risparmio energetico. Con una novità: lo "sconto" in dichiarazione per i lavori effettuati nel 2011 andrà ripartito non in cinque anni (come invece previsto per le opere effettuate nel 2009 e nel 2010), ma in dieci rate annuali di pari importo.

Il beneficio è stato introdotto per la prima volta dalla legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007) e consiste in una detrazione dalle imposte sui redditi (Irpef e Ires) pari al 55% delle spese sostenute per lavori che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici già esistenti. Ne sono destinatari non solo le persone fisiche, ma anche le società di persone e quelle di capitali, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le associazioni tra professionisti.

Sono agevolabili, in particolare, le spese sostenute per:

- la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento dell'edificio (la detrazione massima prevista è di 100mila euro, pari al 55% di 181.818,18 euro)
- il miglioramento termico dell'edificio o delle singole unità immobiliari (pavimenti, pareti, finestre comprensive di infissi - detrazione massima: 60mila euro, il 55% di 109.090,90 euro)



- l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università (detrazione massima: 60mila euro)
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza ovvero con impianti geotermici a bassa entalpia (detrazione massima: 30mila euro, pari al 55% di 54.545,45).

Accertamenti parziali ad ampio raggio

Più possibilità per gli uffici dell'Amministrazione finanziaria a procedere negli accertamenti parziali in materia di imposte sui redditi e di Iva. Oltre che nei casi già previsti (accessi, ispezioni e verifiche, nonché segnalazioni da parte della direzione centrale Accertamento, di una direzione regionale o un ufficio delle Entrate o di altra agenzia fiscale, della Guardia di finanza, di pubbliche amministrazioni ed enti pubblici), l'accertamento parziale potrà essere basato anche sulle seguenti attività:

- inviti a comparire rivolti ai contribuenti per fornire dati e notizie
- inviti a esibire o trasmettere atti e documenti
- questionari inviati ai contribuenti e relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati.

Ritocco all'insù per le sanzioni ridotte

Costerà più caro regolarizzare le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011. E' stata infatti modificata la misura delle sanzioni ridotte previste in caso di utilizzo del ravvedimento operoso. In particolare:

- per i versamenti omessi, carenti o tardivi sanati entro 30 giorni, la sanzione passa da un dodicesimo a un decimo del minimo (dal 2,5% al 3%);
- per la regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (o, quando non è prevista dichiarazione, entro un anno dalla violazione), la sanzione sale da un decimo a un ottavo del minimo (ad esempio, per il "ravvedimento lungo" dei versamenti si pagherà il 3,75%, non più il 3%);
- per rimediare all'omessa presentazione della dichiarazione (al massimo entro 90 giorni), la sanzione passa a un decimo del minimo, cioè 25 euro (attualmente è di 21 euro, un dodicesimo del minimo).

Leggero aumento anche per le sanzioni, contenute negli atti emessi dal 1° febbraio 2011, in caso di:

- accertamento con adesione (si passa da un quarto a un terzo)
- acquiescenza (da un quarto a un terzo)
- definizione agevolata delle sanzioni (da un quarto a un terzo)
- conciliazione giudiziale (da un terzo al 40%)
- adesione agli inviti al contraddittorio e ai processi verbali di constatazione (da un ottavo a un sesto).

Il Fisco premia ancora la produttività



Tassazione leggera per i contratti di produttività anche nel 2011. Le somme corrisposte ai lavoratori dipendenti del settore privato per incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa non rientreranno nel reddito complessivo del percettore, ma saranno tassati con un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali locali nella misura del 10%. Il beneficio potrà essere fruito su un importo massimo di 6mila euro. Spetta se il reddito di lavoro dipendente percepito nel 2010 non è superiore a 40mila euro.

A regime le agevolazioni per la proprietà contadina

Stabilizzate nell'ordinamento tributario, dopo oltre 50 anni di ripetute proroghe, le agevolazioni fiscali per l'accorpamento della piccola proprietà contadina, consistenti in una tassazione di favore per le cessioni di terreni agricoli nei confronti di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, e per le operazioni fondiari effettuate attraverso l'Ismea (Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare).

Il regime agevolato per tali atti consiste nell'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa (168 euro ciascuna) e dell'imposta catastale all'1%. In più, l'onorario notarile viene ridotto del 50%. Si perdono i benefici se, prima che siano trascorsi cinque anni dall'atto, i terreni vengono venduti o non sono più coltivati o condotti direttamente.

Cessioni di immobili: l'esenzione scatta dopo cinque anni

Guadagna un anno il regime di imponibilità Iva previsto per le cessioni di fabbricati, diversi da quelli strumentali per natura, effettuate dalle imprese costruttrici o da quelle che vi hanno eseguito interventi di ristrutturazione edilizia. A seguito dell'intervento normativo sull'articolo 10, primo comma, numero 8-bis, del Dpr n. 633/1972, tali operazioni ora non sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto se portate a termine entro cinque anni (non più quattro) dal termine della costruzione o della ultimazione dei lavori.

Non residenti: prorogate per il 2011 le detrazioni per i familiari a carico

Anche per il prossimo anno i non residenti potranno beneficiare delle detrazioni per carichi di famiglia. E' stata infatti estesa al 2011 la disposizione della Finanziaria 2007 che aveva riconosciuto il beneficio per un periodo limitato, in deroga a quanto previsto dall'articolo 24 del Tuir, in base al quale i non residenti non hanno diritto alle detrazioni per carichi di famiglia. Nel calcolo dell'acconto IRPEF per il 2012, non si dovrà tener conto delle detrazioni godute.



IL NUOVO REGIME TRIBUTARIO DEI CONTRATTI DI LEASING IMMOBILIARE

Niente più imposte d'atto proporzionali per i leasing di fabbricati abitativi

Per effetto dell'art. 1 comma 15 della L. 220/2010, sembrerebbe consentita l'applicazione in misura fissa delle imposte ipocatastali.

Non solo un nuovo assetto disciplinare per i leasing di fabbricati strumentali, con tanto di imposta sostitutiva da versare entro il 31 marzo prossimo per i contratti già in corso al 1° gennaio 2011, ma anche una vera e propria boccata di ossigeno per i leasing di fabbricati abitativi che, seppur ancora poco appetibili a causa del regime di esenzione IVA che accompagna l'operazione, cessano quantomeno di essere penalizzati sul fronte delle imposte d'atto.

Le novità introdotte dai commi 15 e 16 dell'art. 1 della L. 220/2010, in vigore dallo scorso 1° gennaio 2011, stanno giustamente catalizzando l'attenzione con riguardo alle operazioni di leasing che hanno per oggetto fabbricati strumentali, assai più comuni nella prassi, soprattutto dopo il cataclisma provocato a metà 2006 dal DL 223/2006, ma è opportuno sottolineare che assai rilevanti sono anche i riflessi che si generano sul fronte delle imposte d'atto (registro, ipotecaria e catastale) applicabili sui contratti di leasing di fabbricati abitativi.

Prima del 1° gennaio 2011, l'impianto disciplinare disegnato dal DL 223/2006 implicava che, sui contratti di leasing aventi per oggetto fabbricati abitativi, le imposte ipotecarie e catastali si applicavano nella misura piena del 3% (sommatoria delle "ordinarie" aliquote del 2% e dell'1%) sia sull'acquisto "a monte" da parte della società di leasing (a meno che, naturalmente, l'acquisto da parte della società di leasing avesse luogo presso l'impresa che aveva costruito o ristrutturato l'immobile da meno di quattro anni, ora cinque), sia sul riscatto finale "a valle" da parte dell'utilizzatore, raddoppiando il relativo carico fiscale rispetto a quello che si sarebbe originato nel caso in cui si procedesse all'acquisto diretto mediante finanziamento ipotecario.

Inoltre, diversamente da quanto accadeva per i leasing aventi per oggetto fabbricati strumentali per "natura", l'imposta di registro del 2% pagata sui canoni di leasing durante la vita del contratto assumeva natura di onere definitivo a carico delle parti, non potendo essere scomputata dalle imposte d'atto che risultano dovute in sede di riscatto finale.

Tali conclusioni, confermate anche dalla ris. Agenzia delle Entrate 22 giugno 2009 n. 163, erano l'inevitabile corollario della mancanza di norme ad hoc per questo tipo di operazioni, quali viceversa erano i commi 10-ter e 10-sexies dell'art. 35 del DL 223/2006 per i leasing aventi per oggetto fabbricati strumentali "per natura".

Ora però, per effetto delle modifiche introdotte dal comma 15 dell'art. 1 della L. 220/2010, oltre a non essere più dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale sia sui canoni che in sede di riscatto, sembrerebbero anche applicabili le imposte ipo-catastali nella più favorevole misura fissa.



Ciò a prescindere dal fatto che, sul parallelo versante IVA, il riscatto si configuri tutt'ora come operazione esente.

La nota all'art. 1 della Parte II della Tariffa allegata al DPR 131/1986, come risultante a seguito delle modifiche recate dal num. 2) della lett. a) del comma 15 dell'art. 1 della L. 220/2010, stabilisce infatti che sono assoggettati a registrazione solo in caso d'uso (e non, quindi, in termine fisso) "i contratti relativi alle operazioni e ai servizi bancari e finanziari e al credito al consumo, ivi compresi quelli di locazione finanziaria immobiliare, per i quali il titolo VI del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, prescrive a pena di nullità la forma scritta". Norma aperta a tutti i leasing, indipendentemente dal tipo di immobile.

Inoltre, il comma 10-ter1 dell'art. 35 del DL 223/2006, introdotto dal num. 2) della lett. c) del comma 15 dell'art. 1 della L. 220/2010, stabilisce che l'imposta di registro, quella ipotecaria e quella catastale si applicano in misura fissa sulle "cessioni, effettuate dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati di cui all'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, nel caso di esercizio, da parte dell'utilizzatore, dell'opzione di acquisto dell'immobile concesso in locazione finanziaria".

In entrambi i casi, come è agevole rilevare, non si fa riferimento alcuno a specifiche tipologie di leasing immobiliari e deve quindi ritenersi che le norme trovino applicazione per tutti i leasing, a prescindere dalla tipologia di immobile che ne è oggetto.

Riassumiamo in sintesi, nella tabella seguente le nuove misure dell'imposizione indiretta immobiliare.

Regime tributario dei contratti di <i>leasing</i> immobiliare (art.1, co.15 e 16)	
Viene modificato il regime fiscale dei contratti di <i>leasing</i> immobiliare, per quanto attiene le imposte di registro, ipotecarie e catastali applicabili alla stipula del contratto, sui canoni periodici ed in occasione del riscatto del bene. La norma si applica dal 2011.	
Imposta di registro	Contratto Il contratto di <i>leasing</i> può essere registrato solo in caso d'uso. Scompare, di conseguenza, l'obbligo di versamento dell'imposta di registro dell'1% sui canoni periodici. Non è chiaro cosa accada per i contratti di <i>leasing</i> immobiliare già in corso alla data del 31/12/10; probabilmente si continuerà a pagare l'imposta di registro dell'1%, anche se ciò sembra in contraddizione con lo spirito della norma
	Acquisto L'imposta di registro continua ad applicarsi in misura fissa, pari ad €168
	Riscatto L'imposta di registro si applica nella misura fissa di €168
Imposte ipotecarie e catastali	Acquisto Per i contratti di <i>leasing</i> immobiliare su fabbricati strumentali, le imposte ipotecarie e catastali si applicano nella misura del 4% complessivo all'atto dell'acquisto del bene da parte della società di <i>leasing</i> . Sino al 31/12/10, invece, si pagavano le imposte ridotte alla metà (2%)
	Riscatto Le imposte ipotecarie e catastali si applicano nella misura fissa di €168 ciascuna. Sino al 31/12/10, invece, si pagavano le imposte proporzionali ridotte alla metà (2%), scomputando quanto pagato a titolo di imposta di registro sui canoni periodici.



Imposta sostitutiva delle ipotecarie e catastali	Contratti interessati	Contratti di <i>leasing</i> immobiliare in corso di esecuzione alla data dell'1/01/11.
	Termine di pagamento	L'imposta straordinaria deve essere pagata entro il 31/03/11. Un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stabilirà le modalità attuative. L'imposta si determina con il seguente meccanismo:
Solidarietà passiva	Misura	<ul style="list-style-type: none">▶ si calcolano le imposte ipotecarie e catastali al 2% sul valore di acquisto del bene da parte della società di <i>leasing</i>;▶ si scomputa l'imposta di registro pagata sui canoni periodici sino al 31/12/10;▶ si detrae da detto importo uno sconto finanziario pari al 4% per ogni anno di durata residua del contratto a partire dall'1/01/11.
		Si prevede un meccanismo di solidarietà passiva, ai fini dell'imposta di registro e delle ipotecarie e catastali tra la società concedente ed il conduttore: se un soggetto non dovesse pagare, risponde anche l'altro nei confronti del Fisco.

Vediamo, di seguito, di approfondire ulteriormente la portata delle rilevanti novità in materia.

Responsabilità solidale "allargata" all'utilizzatore

Per effetto delle modifiche apportate all'art.57 del DPR n.131/86 e all'art.11 del D.Lgs. n.347/90, l'utilizzatore diventa responsabile in solido con la società di leasing per il pagamento all'erario sia dell'imposta di registro che delle imposte ipotecarie e catastali.

Si amplia dunque la responsabilità dell'utilizzatore dell'immobile, prima confinata al rapporto privatistico instaurato con la società di leasing, unica responsabile nei confronti dell'erario.

Va segnalato che la norma prevista in tema di registro ricomprende nella responsabilità solidale anche l'ipotesi del c.d. leasing appalto o leasing in costruendo.

Imposte ipotecarie e catastali: leasing equiparato all'acquisto

A partire dai contratti di locazione finanziaria sottoscritti dal 1° gennaio 2011 viene meno l'articolato sistema di assolvimento delle altre imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) che ha caratterizzato l'acquisizione dei fabbricati strumentali tramite leasing.

Il sistema in via di estinzione è così delineato:

pagamento delle imposte ipotecarie catastali nella misura complessiva del 2% all'atto dell'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing (1,5% di ipotecaria + 0,5% di catastale);

pagamento dell'imposta di registro nella misura dell'1% per tutta la durata della locazione finanziaria da parte dell'utilizzatore;

pagamento delle imposte ipotecarie catastali nella misura complessiva del 2% all'atto del riscatto da parte dell'utilizzatore (1,5% + 0,5%), con scomputo della somma pagata a titolo di imposta di registro nel corso della locazione finanziaria.



Per effetto delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità si realizza una sostanziale equiparazione con la disciplina applicabile agli acquisti in proprietà di fabbricati strumentali:

- anche nelle locazioni finanziarie immobiliari l'acquisto da parte della società di leasing scontrerà le imposte ipotecarie e catastali (poi ribaltate sull'utilizzatore) nella misura complessiva del 4% (3% di ipotecaria + 1% di catastale) più l'imposta di registro in misura fissa, mentre il registro per la durata della locazione sarà dovuto (sempre nella misura dell'1%) ma solo in caso d'uso.

Rimane inalterata la vecchia disciplina (riduzione delle ipocatastali alla metà) solo per le cessioni di cui sono parte fondi immobiliari chiusi, mentre per le cessione eseguite da banche e società finanziarie è previsto l'assolvimento delle imposte di registro, ipotecaria e catastali in misura fissa di €168 cadauna. Trattamento analogo (cioè tre imposte fisse) spetta anche per le cessioni successive alla risoluzione del leasing per inadempimento del locatario.

Disciplina transitoria: imposta sostitutiva per i contratti in corso al 1° gennaio 2011

Con una previsione specifica (motivata da evidenti ragioni di cassa), il Legislatore ha voluto "adeguare" alle nuove regole anche i contratti di leasing in corso alla data del 1° gennaio 2011.

Su tali contratti, infatti, sarà dovuta entro il prossimo 31 marzo 2011 (con modalità da stabilirsi con un provvedimento direttoriale di prossima emanazione) un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecarie e catastali così determinata:

2% di ipocatastale al netto di quanto versato a titolo d'imposta di registro sulla locazione in essere al 31/12/10;
▼
su tale somma verrà poi applicata una riduzione percentuale del 4%
▼
moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto.

Maggiore, quindi, sarà la durata residua del contratto di locazione finanziaria, minore sarà l'importo da versare a titolo di imposta sostitutiva.

Esempio

Leasing con scadenza al 31/12/2022.

Costo del concedente: €400.000.

Imposta di registro pagata fino al 31/12/10: €1.000.

Imposta sul riscatto $400.000 \times 2\% = 8.000 - 1.000 = 7.000$.

Riduzione per anni residui: $4\% \times 12 \text{ anni} = 48\%$.

Imposta sostitutiva da versare: $7.000 - (7.000 \times 48\%) = 7.000 - 3.360 = 3.640$.



Resta in ogni caso da chiarire se l'utilizzatore sarà comunque tenuto a versare l'1% a titolo di imposta di registro per i residui anni della locazione finanziaria successivi al 1° gennaio 2011, e, in questo caso, se ed in che modo ne sarà consentito il recupero (la risposta probabilmente arriverà dal provvedimento direttoriale di prossima emanazione).



NOVITÀ IVA PER I COSTRUTTORI CHE CEDONO IMMOBILI DI CIVILE ABITAZIONE

La Legge di Stabilità (al comma 86 dell'articolo 1) ha introdotto - con effetti dal 1° gennaio 2011 - un'importante modifica al numero 8-bis dell'art.10 del DPR n.633/72.

Tale disposizione, che disciplina la cessione di immobili di civile abitazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prevede una regola generale di esenzione con una specifica eccezione che riguarda coloro che hanno costruito o eseguito interventi di recupero sugli immobili stessi.

In particolare, i predetti soggetti (costruttori e chi esegue interventi di recupero) possono cedere gli immobili di civile abitazione con applicazione dell'Iva (evitando i problemi derivanti dall'applicazione del pro rata e della rettifica della detrazione) se la cessione avviene entro un determinato lasso di tempo a partire dalla data di "ultimazione" dei lavori di costruzione o ristrutturazione.

La modifica introdotta dalla Legge di Stabilità agisce proprio su questo lasso temporale: dal 1° gennaio 2011 **si passa da quattro a cinque anni**, allungando il periodo entro il quale la cessione può avvenire con applicazione dell'Iva.

Per poter applicare correttamente la disposizione in commento, si ricordano alcune nozioni fondamentali così come definite dall'Agenzia delle Entrate.

Definizione di impresa costruttrice o impresa di ristrutturazione (C.M. n.27/E/06)

La distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo, e che, quindi, rientrano nella categoria degli immobili abitativi i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione dei fabbricati di tipo "A10".

Definizione di impresa costruttrice o impresa di ristrutturazione

Per impresa costruttrice deve ritenersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia eventualmente da essa affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese.

C.M. n.182/96

Possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori.

C.M. n.27/E/06

Il regime di imponibilità si rende applicabile anche se le imprese che eseguono interventi di recupero edilizio affidano i lavori a terzi mediante contratto di appalto.

Concetto di ultimazione (C.M. n.12/E/07)



Ai fini della decorrenza del quinquennio, l'immobile di civile abitazione si considera "ultimato" a partire dalla data in cui viene reso il cosiddetto "fine lavori" o, anche precedentemente, se prima di tale momento l'immobile viene concesso in uso a terzi con appositi contratti (ad esempio, locazione o comodato).

Interventi di ristrutturazione (C.M. n.12/E/07)

Con riferimento ai fabbricati in corso di ristrutturazione si precisa che la relativa cessione si deve ritenere imponibile ad IVA a condizione che i lavori edili siano stati effettivamente realizzati anche se in misura parziale. Non è sufficiente, pertanto, la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento perché il fabbricato possa considerarsi in fase di ristrutturazione. Se è stato richiesto o rilasciato il permesso a costruire o è stata presentata la denuncia di inizio attività ma non è stato dato inizio al cantiere, il fabbricato interessato non può essere considerato, ai fini fiscali, come un immobile in corso di ristrutturazione.

Il punto 8-bis del citato art.10, inoltre, prevede una particolare ipotesi di applicazione del regime di imponibilità che consente di andare anche oltre il nuovo limite quinquennale: è il caso in cui il costruttore o chi esegue gli interventi di recupero cedono l'immobile di civile abitazione anche oltre il termine del quinquennio ma alla condizione che "entro tale termine (i 5 anni) i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata". In tale caso, il quinquennio entro il quale è possibile cedere in Iva decorre dalla conclusione della locazione convenzionata.

Riassumiamo in sintesi, nella tabella seguente le novità.

Regime Iva per la cessione di immobili (art. 1, co. 86)	
Natura delle modifiche	Si incrementa il periodo temporale entro il quale il costruttore o il soggetto che ha effettuato interventi di recupero su fabbricati abitativi è obbligato a vendere con Iva anziché in esenzione.
Immobili interessati	La modifica interessa gli immobili abitativi realizzati dal costruttore (soggetto in possesso delle autorizzazioni amministrative), oppure dal soggetto che ha realizzato sui beni interventi di recupero.
Periodo temporale	La cessione del fabbricato abitativo sconta Iva se lo stesso è ceduto entro il termine di 5 anni (e non più 4, come in precedenza) dall'ultimazione dei lavori di costruzione o di recupero.
Effetti	La modifica determina effetti benefici in quanto, imponendo l'effettuazione di operazioni con Iva e non esenti: <ul style="list-style-type: none">▶ riduce la possibilità di creazione di un pro rata di detrazione, che limita il recupero dell'Iva sugli acquisti dell'anno;▶ riduce la possibilità di applicazione della rettifica della detrazione, sia di tipo specifico sul singolo bene venduto, sia di tipo generale, per effetto di una variazione del pro



rata di oltre 10 punti percentuali.

ANCHE PER IL 2011 SI POTRÀ BENEFICIARE DELL'AGEVOLAZIONE PER LE SPESE DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

La Legge di stabilità per il 2011 è intervenuta in tema di incentivo alla riqualificazione energetica prevedendo, al co.48 dell'art.1, che la detrazione del 55% relativa ad alcune spese di ristrutturazione spetti anche per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2011.

La detrazione, relativamente agli oneri sostenuti nel corso del 2011, sarà però ripartita in dieci quote annuali di pari importo, anziché in cinque rate come era previsto per gli interventi effettuati nel corso del 2009 e 2010 (per le spese sostenute nel 2008 era possibile scegliere da 3 a 10 rate annuali, mentre per quelle sostenute nel 2007 la detrazione era ammessa in 3 quote annue).

Riepiloghiamo di seguito gli elementi essenziali dell'agevolazione, prima con riferimento agli aspetti soggettivi ed oggettivi e poi con riferimento agli obblighi previsti dalla norma per usufruire del beneficio.

I soggetti che possono usufruire dell'agevolazione in oggetto sono:

- le persone fisiche, enti e soggetti ricompresi nell'art.5 del Tuir che non sono titolari di reddito d'impresa;
- i soggetti titolari di reddito d'impresa.

Per poter usufruire della detrazione d'imposta, i soggetti debbono aver sostenuto le spese in oggetto.

Sono ammessi all'agevolazione tutte le categorie catastali di immobili, non considerando come tali quelli:

- oggetto di costruzione;
- oggetto di ampliamento.

Rientrano nell'agevolazione gli immobili oggetto di demolizione e fedele ricostruzione.

Il beneficio riguarda quattro tipologie di intervento:

TIPOLOGIA INTERVENTO	Importo max detraibile	Importo max di spesa
Riduzione del fabbisogno energetico	100.000,00	181.818,18
Miglioramento isolamento termico	60.000,00	109.090,90
Installazione pannelli solari	60.000,00	109.090,90
Sostituzione impianti di riscaldamento	30.000,00	54.545,45

Quanto agli aspetti burocratici la procedura per il 55% non richiede una comunicazione di inizio lavori all'Agenzia delle Entrate (come accade invece per la detrazione del 36%); tuttavia, per gli interventi diretti al risparmio energetico, i cui lavori proseguono in



più periodi di imposta, deve essere presentato, per ciascun periodo di imposta interessato dagli interventi, una comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Alla fine dei lavori, ed entro 90 giorni, è necessario inviare all'ENEA apposita comunicazione. Infine ricordiamo che, affinché si possa usufruire della detrazione in oggetto, necessita che la fattura relativa ai lavori eseguiti evidenzi separatamente il costo della manodopera.

In merito alle modalità di pagamento si deve differenziare tra i soggetti Ires che non hanno alcun vincolo e le persone fisiche che al contrario devono procedere al pagamento delle competenze esclusivamente tramite bonifico bancario in cui siano espressamente indicati:

- causale del versamento;
- codice fiscale di colui che usufruirà della detrazione d'imposta;
- partita Iva o codice fiscale del beneficiario.



IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO PER FARE PACE CON IL FISCO

Il D.L. "anticrisi" del 2008 aveva abbattuto le aliquote sanzionatorie del ravvedimento operoso. La legge di stabilità per il 2011 interviene nuovamente su tali aliquote prevedendo tuttavia, con decorrenza dal 1° febbraio 2011, l'aumento della misura delle sanzioni ridotte in caso di utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso.

Risultano inoltre aumentate anche le sanzioni contenute negli atti da emettersi dal 1° febbraio 2011, in caso di accertamento con adesione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni, conciliazione giudiziale, adesione agli inviti al contraddittorio ed ai pvc.

In particolare:

il comma 18	➔		➔	modifica gli artt. 2, co.5, 3, co.3 e 15, co.1, del D.Lgs. n. 218/97, in materia di accertamento con adesione;
il comma 19	➔	della legge di stabilità	➔	interviene sull'art. 48, co 6, del D.Lgs. n. 546/92, in materia di conciliazione giudiziale;
il comma 20	➔		➔	modifica gli artt. 13, 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/97, in materia di ravvedimento operoso.

In tutte e tre le casistiche viene modificato l'ammontare delle sanzioni pecuniarie applicabili, riducendo di conseguenza i benefici derivanti dal ricorso agli istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale, ovvero del ravvedimento operoso.

Accertamento con adesione

In particolare, con riferimento all'istituto dell'accertamento con adesione, la Legge di stabilità 2011 prevede l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo del minimo previsto per legge. Nel caso in cui il contribuente, entro il termine di 60 giorni per la proposizione del ricorso, paghi all'Amministrazione Finanziaria, il dovuto senza quindi impugnare l'avviso di accertamento ovvero rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione, la riduzione delle sanzioni prevista originariamente nella misura di un quarto dei minimi edittali verrà erogata nella misura di un terzo. Tali nuove sanzioni trovano applicazione con riguardo agli atti definibili emessi dall'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Conciliazione giudiziale

Quanto alla conciliazione giudiziale, la Legge di stabilità 2011 ha previsto un aumento delle sanzioni con riferimento ai ricorsi presentati (intesa come notifica) dal 1° febbraio 2011.



In particolare le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima, in ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Ravvedimento operoso

Ed in ultimo, anche in relazione all'istituto del ravvedimento operoso la Legge di stabilità 2011 ha aumentato le sanzioni pecuniarie previste:

se la regolarizzazione dell'omesso o parziale pagamento di imposta viene eseguita entro 30 giorni dalla violazione	➔	la sanzione viene ridotta ad un decimo del minimo (ritorna, quindi, la vecchia misura del 3% in sostituzione del 2,5% attuale);
se la regolarizzazione è compiuta entro il termine più lungo di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa	➔	la sanzione è aumentata ad un ottavo del minimo (si passa, quindi, alla misura del 3,75% in sostituzione del 3% attuale);
se trattasi di presentazione di una dichiarazione entro 90 giorni dal termine di scadenza	➔	la sanzione sarà pari ad un decimo del minimo (pari, quindi, al 10%).

Sconteranno le nuove sanzioni le violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Va infine ricordato che con apposito decreto il Ministero dell'Economia ha modificato, ad un anno di distanza dalla riduzione all'1%, il tasso di interesse legale che è divenuto pari all'1,5% con un aumento di 0,5 punti percentuali. Nelle scelte di opportunità al ricorso a forme deflative tale aumento, decorrente dal 1° gennaio 2011, va tenuto in debito conto.

In sintesi possiamo riassumere quanto sopra evidenziato come segue:

Riduzione della convenienza alle definizioni premiali (art.1, co. da 18 a 22)			
Con un provvedimento che si pone in controtendenza rispetto alla attuale efficacia, il Legislatore ha ridotto l' <i>appeal</i> delle varie forme di definizione, modificando l'ammontare delle sanzioni dovute in caso di accordo preventivo con il Fisco. A seguire, si riepilogano in forma schematica le misure vecchie e nuove delle varie casistiche.			
Istituto	Parametro riferimento	Vecchia misura	Nuova misura
Accertamento con adesione	In caso di adesione, le sanzioni minime previste dalla legge sono ridotte ad	1/4 in relazione agli atti definibili emessi dall'Agenzia sino al 31/01/11	1/3 in relazione agli atti definibili emessi dall'Agenzia a partire dall'1/02/11
Definizioni degli inviti	In caso di adesione integrale le sanzioni sono ridotte	1/8 In relazione agli inviti emessi sino al 31/01/11	1/6 In relazione agli inviti emessi sino dall'1/02/11



Definizioni dei PVC	In caso di adesione integrale le sanzioni sono ridotte	1/8 In relazione ai PVC notificati sino al 31/01/11	1/6 In relazione ai PVC notificati dall'1/02/11
Acquiescenza	In caso di acquiescenza, le sanzioni edittali minime per le violazioni più gravi sono ridotte ad	1/4 in relazione agli atti definibili emessi dall'Agenzia sino al 31/01/11	1/3 in relazione agli atti definibili emessi dall'Agenzia a partire dall'1/02/11
Conciliazione giudiziale	In caso di conciliazione, le sanzioni edittali minime per le violazioni più gravi sono ridotte ad	1/3	40%
	Tardivi versamenti regolarizzati nei 30 giorni	1/12 Per le violazioni commesse sino al 31/01/11	1/10 Per le violazioni commesse dall'1/02/11
Ravvedimento operoso	Violazioni di qualsiasi natura regolarizzate entro il termine per la presentazio-ne della dichiarazione	1/10 Per le violazioni commesse sino al 31/01/11	1/8 Per le violazioni commesse dall'1/02/11
	Tardiva presentazione della dichiarazione con un ritardo massimo di 90 giorni	1/12 Per le violazioni commesse sino al 31/01/11	1/10 Per le violazioni commesse dall'1/02/11
	Si ricorda che, dall'1/01/11, il tasso legale di interesse è cresciuto dall'1 al 1,5%		



COMPENSAZIONI FUORI GIOCO IN PRESENZA DI RUOLI SCADUTI

La preclusione opera se è decorso il termine di pagamento di debiti erariali superiori a 1.500 euro

L'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio, delle procedure previste dall'articolo 31, comma 1, del DI 78/2010, rappresenta un ulteriore passo verso un maggiore controllo sulle compensazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del DI 241/1997.

Per contrastare gli abusi e l'utilizzo di crediti assolutamente inesistenti, sono state emanate norme – anche a tutela delle imprese che operano nella correttezza fiscale – per regolamentare con maggior rigore l'utilizzo dell'istituto della compensazione fiscale.

Il legislatore era già intervenuto in modo incisivo sulla problematica collegata alle compensazioni con l'articolo 10 del DI 78/2009, che ha modificato sostanzialmente alcuni degli articoli alla base delle liquidazioni e della gestione dei crediti d'imposta.

In relazione al contrasto agli abusi, la norma citata ha modificato il comma 1 dell'articolo 17 del Dlgs 241/97 con il seguente periodo: *“La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge”*.

La modifica così formulata, dunque, dispone che, per importi superiori ai 10mila euro, la compensazione può essere effettuata solo dopo la presentazione della dichiarazione (per i crediti annuali) o dell'istanza (per i crediti periodici) e precisamente dal giorno 16 del mese successivo a quello di adempimento di tali formalità. Non più dunque compensazione dal primo giorno successivo al periodo d'imposta in cui è maturato il credito, ma solo dopo la certezza di presenza del credito, certezza che si verifica con la liquidazione del periodo di riferimento.

L'articolo 31, comma 1, del DI 78/2010, affianca sia quanto già stabilito dal DI 78/2009 sia le disposizioni relative alla compensazione volontaria di cui all'articolo 28-ter del Dpr 602/1973 in vigore dal 29 novembre 2006.

Il primo periodo dell'articolo 31 dispone la preclusione a compensare, ex articolo 17 del Dlgs 241/1997, crediti erariali in presenza di ruoli riguardanti imposte erariali e relativi accessori di importi superiori ai 1.500 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

La compensazione è vietata *“fino a concorrenza dei debiti”*, se questi sono, come detto, di ammontare superiore ai 1.500 euro.

Pertanto, in presenza contestuale di crediti compensabili e ruoli scaduti e non pagati, il contribuente è tenuto alla definizione del debito per evitare che la parte del credito utilizzata in compensazione fino a concorrenza dell'importo iscritto a ruolo venga sanzionato come descritto dal successivo secondo periodo.



Il secondo periodo dell'articolo 31 dispone che, in caso di compensazione effettuata senza tener conto delle limitazioni previste dal primo periodo, venga applicata una sanzione del 50% dell'importo del debito iscritto a ruolo e non definito prima della compensazione stessa.

Sembra pertanto evidente la volontà del legislatore, affinché il contribuente - in presenza di crediti da destinare alla compensazione esterna (debiti/crediti di natura diversa ed effettuabile tramite modello F24) - dia la precedenza alla compensazione dei debiti (nello specifico ruoli per i quali è scaduto il termine di pagamento e pertanto divenuti certi, liquidi ed esigibili) prima di procedere alla compensazione delle proprie personali imposte.

Il terzo periodo del comma 1 stabilisce che le sanzioni restano sospese in pendenza di ricorso, giudiziale o amministrativo, sull'iscrizione a ruolo e fino a completamento dell'iter del contenzioso, specificando che in ogni caso la sanzione non può superare il 50% di quanto indebitamente compensato. In presenza di contenzioso, i termini di cui all'articolo 20 del DI 472/1998, relativi alla decadenza e prescrizione delle sanzioni amministrative, decorrono dal giorno successivo alla definizione della contestazione.

Il successivo quarto periodo prevede che, con modalità che saranno fissate dal ministero dell'Economia e delle Finanze, il contribuente potrà comunque procedere al pagamento, anche parziale, di debiti di natura erariale attraverso la compensazione di crediti aventi stessa natura.

Viene infine stabilito che, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione volontaria, di cui all'articolo 28-ter del Dpr 602/1973, opera solo per importi iscritti a ruolo superiori a 1.500 euro.

Le fasi della procedura di cui all'articolo 28-ter sono le seguenti:

1. in presenza di rimborsi di imposte sui redditi da erogare, l'Agenzia delle Entrate trasmette telematicamente un elenco a Equitalia Spa. L'agente della riscossione verifica sia la presenza di ruoli attivi che la regolare notifica della cartella di pagamento
2. entro 12 giorni dal ricevimento dell'elenco, il concessionario della riscossione riscontra gli elementi presenti nella propria banca dati e rinvia tale elenco all'Agenzia delle Entrate, dopo aver annotato ogni elemento utile a evidenziare le partite con ruoli attivi. Di tali partite vengono dettagliati alcuni elementi, quali la data di notifica e gli interessi di mora
3. contemporaneamente, l'agente della riscossione sospende tutte le procedure di recupero e invia al contribuente comunicazione di proposta di compensazione. Tale proposta contiene tutti gli elementi utili all'identificazione delle partite oggetto della compensazione e chiarimenti circa le modalità di attuazione e la modulistica necessaria al contribuente che voglia aderire alla proposta, i tempi di adesione (60 giorni dalla notifica), l'indicazione che gli interessi e gli aggi di riscossione continueranno a decorrere fino alla data di adesione alla compensazione e l'annotazione che, in mancanza di adesione nei termini predetti, il concessionario riprenderà tutte le azioni di recupero della partita
4. Equitalia Spa ha quindi 5 giorni lavorativi dall'eventuale risposta del contribuente (oppure, in mancanza, 80 giorni dalla notifica della comunicazione), per informare l'Agenzia sull'esito della proposta. Se il contribuente rinuncia espressamente alla possibilità di compensare (o in mancanza di risposta), il concessionario riprende tutte le attività di riscossione sospese



5. se il contribuente accetta la proposta, l'agente della riscossione provvederà a riversare a proprio favore le somme di cui il contribuente risulta debitore - ovviamente fino a concorrenza dell'importo dei rimborsi spettanti - rilasciando quietanza di pagamento al contribuente. Verrà inoltre data comunicazione all'Agenzia delle Entrate degli importi oggetto della compensazione per l'eventuale rimborso al contribuente dell'eccedenza a credito.

Da tale procedura restano esclusi i rimborsi derivanti da modello 730 e i ruoli le cui partite risultano oggetto di sgravio, rateazione o sospensione, le cartelle intestate a soggetti deceduti e ancora partite per le quali sono stati effettuati versamenti ex articolo 12 della legge 289/2002 (sanatoria) ed ex articolo 25, comma 3-*quater*, del decreto legislativo 472/1997 (definizione agevolata).



COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI RILEVANTI AI FINI IVA

Per il 2010 l'adempimento sarà più leggero: soglia a 25mila euro e invio entro il prossimo 31 ottobre

L'articolo 21 del D.L. n.78 datato 31 maggio 2010 (convertito con modificazioni dalla L. n.122/10), impone a tutti i soggetti passivi Iva che effettuino operazioni rilevanti ai fini di tale imposta di comunicare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute da altri soggetti passivi i cui corrispettivi siano di importo pari o superiore a € 3.000,00 (al netto dell'imposta).

Nel caso in cui, pur trattandosi di operazioni rilevanti ai fini Iva, non vi sia obbligo di emissione della fattura il limite è elevato ad € 3.600,00 al lordo quindi dell'imposta.

Il valore cui fare riferimento è quello contrattuale con l'obbligo, nel caso in cui siano stipulati più contratti collegati, di prendere a riferimento l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti.

Per il periodo d'imposta 2010, data la novità della norma, l'importo limite è stato elevato ad €25.000,00 con obbligo di comunicazione delle sole operazioni soggette a fatturazione (anche se trattasi di operazioni poste in essere con privati).

Operazioni incluse e operazioni escluse

Nella predetta comunicazione dovranno essere inseriti:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, per le quali i corrispettivi dovuti, sono di importo pari o superiore a euro tremila al netto dell'imposta sul valore aggiunto. Per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura, il predetto limite è elevato a euro tremilaseicento al lordo dell'imposta sul valore aggiunto applicata. Qualora siano stipulati più contratti tra loro collegati, ai fini del calcolo del limite, si considera l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti;
- i contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, saranno oggetto di comunicazione qualora l'operazione da comunicare riguardi corrispettivi dovuti in un anno solare complessivamente di importo pari o superiore a euro tremila.

La comunicazione (annuale) dovrà riportare ogni singola operazione (a meno che più operazioni non siano collegate tra loro) di importo superiore a 3.600 euro.

Per cui, se nel corso dell'anno un contribuente effettua, al supermercato, degli acquisti di importo singolarmente inferiori a 3.600 euro ma, complessivamente, superiori a tale importo, nessuna comunicazione dovrà essere fatta per queste operazioni. Qualora, invece, si supera questa soglia in un unico acquisto, sempre al supermercato, quest'ultimo dovrà indicare l'acquisto nella comunicazione



Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le seguenti operazioni:

- importazioni;
- esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere a) e b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- 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;
- operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605. (tra le altre, le comunicazioni degli operatori finanziari, degli amministratori di condominio, quelle relative a contratti di assicurazione e di somministrazione di energia elettrica, di servizi di telefonia, fissa, mobile e satellitare, di servizi idrici e del gas).

Sono escluse anche, ma fino al 30 aprile 2011, le operazioni che seppur rilevanti ai fini Iva non prevedano l'obbligo di emissione della fattura.

Elementi da indicare nella comunicazione

Nella comunicazione vanno indicati per ciascuna operazione:

- a) l'anno di riferimento;
- b) la partita Iva o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente;
- c) per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato e privi di codice fiscale i dati di cui all'art. 4, co. 1, lett. a) e b), del DPR n.605/73 (se persona fisica il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale, se soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, il domicilio fiscale);
- d) l'ammontare dei corrispettivi dovuti, l'importo dell'imposta applicata o la specificazione di operazioni non imponibili o esenti.

Per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione dovranno essere indicati i dati identificativi del committente o del commissionario ed i corrispettivi saranno comprensivi dell'Iva.

Invio della comunicazione

La comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva si effettua utilizzando il servizio telematico Entratel o Internet (Fisconline) ed entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento. Per il periodo d'imposta 2010 la comunicazione potrà essere effettuata fino al 31 ottobre 2011.

Le regole a regime

L'obbligo, che ricade sui soggetti passivi Iva, riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute, con corrispettivi pari o superiori a 3mila euro (di imponibile, Iva esclusa). Se non c'è obbligo di emissione della fattura, il limite è elevato a 3.600 euro (comprensivi di Iva). La comunicazione, telematica, va effettuata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.



A queste regole, base, il provvedimento ha aggiunto alcune indicazioni, che si muovono sulla strada della semplificazione dell'adempimento. Prima di tutto, per taluni tipi di contratti, caratterizzati dalla "continuità" della prestazione, è stato previsto che i 3mila euro vadano computati avendo riguardo al totale dei corrispettivi dell'anno solare. I contratti in questione sono l'appalto, la fornitura, la somministrazione e, in generale, tutti quelli da cui derivano corrispettivi periodici. Cosa simile avviene anche nel caso di più contratti fra loro collegati: per il calcolo dei 3mila euro vanno sommati i corrispettivi previsti per ognuno di essi.

Sulla stessa scia (quella del non inutile aggravio dell'adempimento) va anche un'altra previsione contenuta nel provvedimento: sono escluse dalla comunicazione le operazioni già monitorate dall'Amministrazione finanziaria. Il riferimento è, principalmente, alle operazioni con Paesi "black list" e a quelle che hanno per oggetto le comunicazioni all'Anagrafe tributaria imposte dall'articolo 7 del Dpr 605/1973 (tra le altre, le comunicazioni degli operatori finanziari, degli amministratori di condominio, quelle relative a contratti di assicurazione e di somministrazione di energia elettrica, di servizi di telefonia, fissa, mobile e satellitare, di servizi idrici e del gas). Escluse dall'obbligo sono anche le importazioni e le cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a e b, del Dpr 633/1972).

La comunicazione telematica sarà annuale ed inviata, entro il **30 aprile dell'anno successivo** a quello cui si riferiscono le operazioni.

Il rodaggio

Come anticipato, per il primo anno di applicazione della norma (articolo 21 del DI 78/2010), il 2010, la soglia è fissata a 25mila euro e la trasmissione ha scadenza il prossimo 31 ottobre. Ma c'è di più: la comunicazione è limitata alle sole operazioni soggette a obbligo di fatturazione.

Un'esclusione temporanea che, in realtà, si estende anche oltre il 2010, arrivando a coprire le operazioni non soggette all'obbligo di emissione della fattura effettuate fino al 30 aprile 2011.

Al fine di garantire la graduale introduzione dell'obbligo comunicativo in parola, per il **periodo d'imposta 2010** è previsto che :

- la soglia oltre la quale scatta l'obbligo è elevata **da 3.000 euro a 25.000 euro**;
- la comunicazione è limitata alle sole operazioni soggette **all'obbligo di fatturazione**, per cui non dovranno essere segnalate la maggior parte delle operazioni dirette a consumatori finali, non dotati di partita iva;
- il termine di scadenza per l'invio della comunicazione è differito al **31 ottobre 2011**;
- la dispensa temporanea delle operazioni non soggette a fatturazione si estende anche al **primo quadrimestre** del 2011: a tale proposito il provvedimento, infatti, esclude dalla comunicazione le operazioni non soggette ad obbligo di fatturazione effettuate fino al 30 aprile 2011.

I dati da comunicare



La comunicazione è effettuata per via telematica, attraverso Fisconline o Entratel oppure avvalendosi degli intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni. Gli elementi da indicare nella stessa sono:

- l'anno di riferimento
- la partita Iva o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente
- per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso, la residenza e, se diverso, anche il domicilio fiscale, l'attività esercitata e l'eventuale ditta, se persone fisiche, oppure la natura giuridica, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, la sede legale o, in mancanza, quella effettiva, il domicilio fiscale e l'attività esercitata, se soggetti diversi dalle persone fisiche
- i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, l'Iva o l'indicazione che si tratta di operazioni non imponibili o esenti; se non c'è l'obbligo di fattura, vanno indicati i corrispettivi comprensivi di Iva.

Ai fini della predetta comunicazione dei dati, per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, il committente o il commissionario è tenuto a fornire:

- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente.

I settori particolarmente interessati

Si ritiene di poter affermare come i soggetti maggiormente interessati siano, quindi, quelli che cedono beni di rilevante valore unitario (superiori a 3.600 euro iva inclusa).

Sarà il caso ad esempio di un gioielliere o di un orefice che cede un orologio, piuttosto che quello di un negozio di arredamenti che vende una cucina, o ancora, di un negozio di abbigliamento che cede un capo di abbigliamento elevato.

Oltre al comparto del commercio, anche il mondo delle prestazioni di servizi può essere direttamente interessato.

Così ad esempio, un artigiano edile che effettua un intervento su un'abitazione privata dovrà procurarsi i dati anagrafici del committente anche se emette una ricevuta fiscale (che potrebbe restare anonima). In tal caso l'acquirente privato sarà obbligato a fornire i dati anagrafici necessari.



ARCHIVIO VIES: OBBLIGO DI COMUNICAZIONE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Con il D.L. n.78/2010, i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie **dovranno** inviare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate ed essere inseriti nell'Archivio c.d. **VIES** (banca dati delle partite Iva autorizzate ad operare in ambito comunitario). Il richiamo operato al D.L. n.331/93 lascia intendere che l'autorizzazione si renda necessaria per l'effettuazione di cessioni e acquisti di beni e non anche con riferimento alle prestazioni di servizi rese e ricevute (è comunque auspicabile una conferma ufficiale).

L'inclusione nell'archivio informatico non è più automatica ma subordinata ai controlli dell'Agenzia

Parte l'accesso "condizionato" al Vies: le "nuove partite Iva" dovranno, infatti, comunicare - all'apertura - la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie; operazioni che potranno essere intraprese solamente se l'Amministrazione finanziaria non ha nulla da obiettare.

Un **provvedimento** firmato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate individua le modalità da seguire per negare o revocare l'autorizzazione allo svolgimento di tali transazioni; un **secondo** stabilisce i criteri di accesso all'"archivio informatico dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie" (Vies).

I due documenti rappresentano l'ultimo tassello di attuazione alle importanti novità introdotte dal decreto legge n. 78/2010. Il DI, rispondendo a quanto sollecitato dalla Comunità europea (Regolamento Ue n. 904/2010) contro le frodi Iva, mette in campo un meccanismo di più stretto controllo nei confronti di quei contribuenti che svolgono attività economiche fuori i confini nazionali e nello spazio comunitario.

In pratica, l'Agenzia delle Entrate sottoporrà neo professionisti e neo imprenditori (individuali o societari) a una serie di controlli mirati prima di dare il via libera agli scambi oltre frontiera. Di conseguenza, anche l'inclusione nel Vies potrà avvenire soltanto dopo aver verificato l'affidabilità degli operatori, la completezza e la veridicità dei dati dichiarati.

La nuova procedura ha come fine la realizzazione di un archivio europeo attendibile e aggiornato, ma, contemporaneamente, grazie al continuo monitoraggio delle aziende che operano con l'estero, consente una più incisiva azione preventiva di contrasto alle frodi Iva.

Dobbiamo distinguere diverse tipologie di soggetti Iva, ai quali si applicheranno differenti procedure:





con dichiarazione di inizio attività
presentata dal 31/05/10 al 28/02/11

che hanno presentato la dichiarazione di inizio
attività entro il 31/05/10

I soggetti che si accingono ad aprire partita Iva

Se intendono effettuare operazioni intracomunitarie, dovranno compilare, al momento della presentazione della dichiarazione di inizio attività, un apposito campo denominato "Operazioni Intracomunitarie" del Quadro I dei modelli:

AA7	➔	soggetti diversi dalle persone fisiche
<i>oppure</i>		
AA9	➔	imprese individuali e lavoratori autonomi

I soggetti già titolari di partita Iva

Devono dichiarare la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie mediante un'apposita istanza da presentare all'Agenzia delle Entrate.

➔ **I soggetti con dichiarazione di inizio attività ai fini Iva presentata a partire dal 31/05/10 e fino al 28/02/11** che nella Dichiarazione di inizio attività non hanno manifestato la volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie ovvero non hanno posto in essere nel secondo semestre 2010 operazioni intracomunitarie (e presentato i relativi Intrastat), verranno esclusi dall'Archivio *Vies*, dei soggetti autorizzati a tali operazioni.

Costoro, se intendono porre in essere operazioni intracomunitarie, dovranno richiedere l'inclusione nell'archivio mediante un'apposita istanza da presentare all'Agenzia delle Entrate.

➔ I soggetti che hanno presentato la dichiarazione di inizio attività anteriormente al 31/05/10

Sono automaticamente ricompresi nell'Archivio *Vies*, e quindi autorizzati ad effettuare operazioni intracomunitarie, se hanno presentato negli anni 2009-2010 gli elenchi Intrastat.

Tali soggetti pertanto non devono effettuare alcuna comunicazione.

Se, invece, vogliono retrocedere da tale opzione dovranno comunicarlo, sempre con apposita istanza da presentare all'Agenzia delle Entrate.

Viceversa, saranno esclusi dall'archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie a partire dal 28 febbraio 2011 se non hanno presentato elenchi riepilogativi delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi e degli acquisti intracomunitari di beni e servizi negli anni 2009 e 2010, o se pur avendoli presentati, non hanno adempiuto agli obblighi dichiarativi ai fini Iva per il 2009.

La valutazione sull'iscrizione all'Archivio



Si fa presente che la procedura di autorizzazione prevede un termine di 30 giorni dalla ricezione della dichiarazione/istanza entro il quale l'Agenzia delle Entrate verificherà i dati forniti per controllarne completezza ed esattezza ed effettuerà apposita valutazione. Entro tale termine, verrà comunicato esplicito diniego o al contrario si formerà silenzio assenso.

Per evitare un periodo di sospensione nella effettuazione di operazioni intra UE è opportuno, quindi, che la presentazione dell'istanza avvenga non oltre il prossimo 29 gennaio 2011 in modo da ottenere l'autorizzazione tramite silenzio-assenso per la data del 28 febbraio 2011.

L'Agenzia delle Entrate procederà periodicamente alla verifica delle posizioni registrate nell'archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie.

L'esito di tali verifiche potrà essere utilizzato per avviare un'azione di controllo ovvero per emanare un provvedimento di revoca dall'archivio con la conseguente impossibilità di porre in essere operazioni intracomunitarie.

In merito alle conseguenze della mancata autorizzazione, la relazione di accompagnamento al D.L. n.78/10 precisa che il soggetto che pone in essere operazioni intra UE senza esserne autorizzato, perde con riferimento alle stesse la soggettività passiva ai fini Iva. Sulle concrete conseguenze di tale perdita si attendono però chiarimenti ufficiali.

Come e quando l'Amministrazione dice no

Da oggi, quindi, nella dichiarazione di inizio attività occorre anche specificare se si intende effettuare operazioni intracomunitarie. La nuova procedura riguarda i contribuenti residenti nello Stato, gli operatori che vi stabiliscono una stabile organizzazione e quelli che si identificano direttamente ai fini Iva.

L'Agenzia delle Entrate, entro trenta giorni, darà il proprio responso ed eventualmente emanerà un provvedimento di diniego all'autorizzazione; in ogni modo, se entro tale termine non arriverà da parte degli uffici finanziari alcuna notizia, l'operatore dal trentunesimo giorno potrà allargare la propria attività oltre confine.

In questo periodo l'Amministrazione effettuerà alcuni controlli preliminari per verificare i requisiti dichiarati dall'operatore (a cominciare da quelli soggettivi e oggettivi necessari per l'identificazione ai fini Iva) e controllerà se ci sono pendenze di carattere fiscale o non (evasione fiscale, frodi o inadempienze di altro genere) che possono compromettere l'affidabilità del richiedente o delle persone a lui collegate e determinare posizioni a rischio frode.

Ma le verifiche non finiscono qui. L'Amministrazione "si dà" sei mesi di tempo per effettuare i controlli sui contribuenti già inseriti nella banca dati Vies. Se a fine periodo l'esito è negativo (per il contribuente), un provvedimento sancirà la loro esclusione dall'elenco dei soggetti passivi autorizzati alle operazioni intracomunitarie.



Le “vecchie partite Iva”

E quanti sono già in possesso di partita Iva? I controlli interesseranno anche loro che, come regola generale, possono comunicare all’Agenzia delle Entrate la volontà di intraprendere le operazioni intracomunitarie (sottoponendosi alla stessa trafila di controlli sopra descritta) oppure, al contrario, quella di rinunciare agli scambi europei.

La manifestazione di volontà “positiva” è espressamente richiesta per quanti hanno presentato la dichiarazione di inizio attività a partire dal 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del DI 78/2010), pena l’esclusione, entro il 28 febbraio 2011, dall’archivio dei soggetti autorizzati alle operazioni intracomunitarie.

Per gli operatori che, invece, hanno aperto partita Iva prima del 31 maggio 2010, l’esclusione dal Vies è prevista per la mancata presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni, delle prestazioni di servizi e degli acquisti intracomunitari di beni e servizi negli anni 2009 e 2010, oppure per il mancato adempimento degli obblighi dichiarativi Iva per il 2009.

Una volta estromessi dall’elenco, si ritorna al punto di partenza: per operare oltreconfine è necessaria la dichiarazione di volontà e il mancato diniego dell’Amministrazione entro i fatidici 30 giorni.

Il provvedimento di revoca dalla registrazione nell’archivio può essere emesso, specifica infine il provvedimento, anche a seguito di una normale attività di accertamento.

Chi entra nel Vies

Un ulteriore provvedimento del direttore definisce i criteri di individuazione dell’operatore intracomunitario *doc*, “garantito” dall’Amministrazione e in regola per entrare nell’archivio che identifica i soggetti affidabili per le operazioni a livello comunitario.

In sintesi, sono quattro gli elementi principali da esaminare con attenzione:

1. il tipo di attività e il rischio evasione ad essa connesso
2. il comportamento fiscale del contribuente, la sua posizione rispetto a dichiarazioni, versamenti ed eventuali incongruenze
3. criticità riconducibili non soltanto al richiedente l’autorizzazione, ma anche al rappresentante legale, agli amministratori e ai soci
4. rapporti con soggetti terzi coinvolti in fenomeni evasivi.

Il controllo va effettuato, naturalmente, a tutto campo, sfruttando e incrociando la totalità dati in possesso dell’Amministrazione fino a dissipare ogni dubbio.



REVERSE CHARGE SU CELLULARI E PC: DECORRENZA 1° APRILE

Escluse dall'applicazione del meccanismo le cessioni di beni effettuate nel commercio al dettaglio

Con la **circolare n. 59/E** del 23 dicembre, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile - a decorrere dal 1° aprile 2011 - alle cessioni nazionali di cellulari e microprocessori.

Il documento di prassi dell'Amministrazione finanziaria fornisce indicazioni utili agli operatori che commercializzano i prodotti in questione individuando: l'ambito applicativo del *reverse charge*, i soggetti esclusi e la decorrenza delle nuove regole.

Ambito applicativo

L'Agenzia ha evidenziato che, con decisione di esecuzione del Consiglio europeo, la n. 2010/710/UE del 22 novembre, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 25 novembre, l'Italia è stata autorizzata, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, a designare, quale debitore dell'Iva, il soggetto passivo destinatario della cessione dei seguenti beni: "*a) telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo; b) dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*".

Tale decisione degli organi comunitari consente l'entrata in vigore della disposizione nazionale di cui all'articolo 17, comma 6, lettere b) e c), del Dpr 633/1972, che già prevedeva l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni in argomento, subordinandone, tuttavia, l'operatività all'autorizzazione del Consiglio Ue.

Nell'ambito del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, disciplinato dalla direttiva 2006/112/Ue, debitore dell'Iva è, infatti di regola, il soggetto passivo che effettua la cessione di beni. Tuttavia, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta e di contribuire a contrastare le frodi fiscali, l'Italia è stata autorizzata - per le fattispecie in esame - a rendere, debitore d'imposta, il cessionario se stabilito nel territorio dello Stato.

I beni, per i quali, torna applicabile l'inversione contabile sono quelli individuati dall'autorizzazione comunitaria. Si tratta di quelli appena descritti alle lettere *a) e b)*.

In proposito, la circolare chiarisce che la disposizione nazionale di cui all'articolo 17, comma 6, lettera c) del Dpr sull'Iva - relativa alle "*cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori*" - reca una definizione più ampia di quella autorizzata dal Consiglio. Pertanto, per effetto della decisione del Consiglio, tale disposizione trova applicazione soltanto per la parte che si riferisce ai componenti di *personal computer*, cui possono ricondursi i concetti di "*dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale*".



L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente. Ciò, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la (prestazione di servizi).

Quindi, i cedenti dei beni in argomento sono tenuti a emettere fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del Dpr n. 633/1972 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del *reverse charge* - articolo 17, comma 6, lettera c). Il committente dovrà, poi, integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi (articoli 23 e 24, del Dpr 633/1972), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Il documento contabile, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso Dpr.

Fuori dall'ambito

Sono escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le cessioni dei beni effettuate nella fase del commercio al dettaglio.

Ciò, in quanto, obiettivo della deroga richiesta dall'Italia, autorizzata dal Consiglio Ue, è quello di rendere debitore dell'Iva il cessionario "passivo", per contrastare le frodi che si verificano, di regola, nelle cessioni che precedono il commercio al dettaglio, nel quale i beni sono venduti all'ultimo acquirente, ossia all'utilizzatore finale del ciclo distributivo.

Tra gli esclusi dall'applicazione del *reverse charge* per le cessioni di cellulari e microprocessori vi sono, inoltre, i soggetti che operano nel regime dei contribuenti minimi, disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007.

Questi soggetti, infatti, sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti previsti dal Dpr 633/1972, a eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e degli obblighi da assolvere per le operazioni intra-Ue.

È previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal cedente senza recare l'addebito dell'imposta.

Infine, qualora il contribuente minimo assuma la veste di cessionario dei beni in discorso, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di *reverse charge* comporta l'obbligo di integrazione del documento e di versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.



Decorrenza

Il *reverse charge* per le fattispecie in esame, si rende applicabile alle cessioni effettuate a partire dal 1° aprile 2011.

Ciò conformemente alla previsione di cui all'articolo 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000), secondo cui *"In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*.

Poiché il predetto termine di sessanta giorni costituisce un termine minimo a decorrere dal quale trovano applicazione le nuove disposizioni e in considerazione della necessità, per i contribuenti che operano nei settori interessati, di realizzare modifiche rilevanti nelle procedure gestionali e del fatto che alcuni dei contribuenti tenuti ad applicare il sistema del *reverse charge*, in ragione delle dimensioni del volume d'affari, liquidano l'imposta per periodi trimestrali, l'Amministrazione finanziaria ritiene opportuna - per gli specifici casi in esame - l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle cessioni effettuate - ai sensi dell'articolo 6, del Dpr 633/1972 - a partire dal 1° aprile 2011.

L'individuazione della decorrenza, si pone, peraltro, in coerenza con la decisione di esecuzione del Consiglio Ue che, all'articolo 6, dispone: *"Gli effetti della presente decisione decorrono dal giorno della notificazione. La presente decisione scade alla data di entrata in vigore delle norme dell'Unione che autorizzano tutti gli Stati membri ad adottare misure che derogano all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, e al più tardi il 31 dicembre 2013"*.

Sotto il profilo degli adempimenti connessi all'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile nelle ipotesi in esame, sempre conformemente alla decisione del Consiglio, che ha subordinato l'applicazione del *reverse charge* all'introduzione *"...di obblighi adeguati ed efficaci in materia di controllo e notifica per quanto concerne i soggetti passivi che cedono i beni a cui si applica l'inversione contabile a norma della presente decisione"*, l'Agenzia ha fatto presente che, nelle dichiarazioni modello Unico 2012 e annuale Iva 2012, saranno previsti dei campi specifici da compilare, nei quali dare evidenza delle operazioni attive e passive aventi a oggetto i beni in argomento.

La circolare rammenta, infine, che in caso di violazione degli obblighi connessi al meccanismo del *reverse charge* si applica la disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'articolo 6 del Dlgs 471/1997. Tale disposizione prevede, tra l'altro, l'irrogazione di una sanzione amministrativa compresa tra il cento e il duecento per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro a carico del cessionario che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta - mediante il meccanismo dell'inversione contabile - relativa all'acquisto dei beni in argomento (cfr circolare 12/2008, punti 10.1, 10.2 e 10.3).

La stessa sanzione - precisa l'Agenzia - è applicabile anche al cedente che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura, omettendone il versamento. In tali ipotesi, fermo restando l'obbligo del cessionario di regolarizzare l'omissione secondo la



procedura di cui al comma 8 del citato articolo 6, va ricordato che sussiste una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per il pagamento della sanzione e dell'imposta, ai sensi del quarto periodo del comma 9-*bis* in commento.

E', in ogni caso, applicabile la disposizione secondo cui, qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario ovvero dal cedente, fermo restando il diritto alla detrazione, la sanzione amministrativa è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta.



REVERSE CHARGE NON APPLICATO? VIA LIBERA AL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il rappresentante fiscale del venditore francese aveva fatturato ordinariamente con Iva all'acquirente nazionale

Il non residente che ha effettuato cessioni di beni nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato senza assolvere l'Iva mediante il meccanismo del *reverse charge*, ma secondo le modalità ordinarie, potrà sanare tale violazione con il versamento - in misura ridotta e avvalendosi del ravvedimento - della sola sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta, senza bisogno di effettuare ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto.

Questo, in sintesi, è quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 140/E** del 29 dicembre.

La procedura del *reverse charge* comporta l'obbligo per il cessionario di assolvere l'Iva mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'imposta dovuta. In tal caso, debitore d'imposta non è più il cedente o il prestatore, bensì colui il quale ha ricevuto il bene o la prestazione.

Tale meccanismo, secondo quanto disposto dall'articolo 17, secondo comma, del Dpr 633/1972, così come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera *h*), del Dlgs 18/2010, è divenuto obbligatorio anche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un altro, passivo, stabilito nel territorio dello Stato, anche quando il cedente o il prestatore sia identificato ai fini Iva in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

Per le operazioni messe in atto violando tale regime, il legislatore ha previsto una sanzione *ad hoc* - disciplinata dall'articolo 6, comma 9-bis, terzo periodo, del Dlgs 471/1997 - qualora la condotta tenuta non abbia comportato danno all'Erario, perché il tributo, ancorché irregolarmente assolto, è stato comunque corrisposto (ad esempio, secondo le modalità ordinarie, mediante il versamento dell'Iva da parte del cedente).

In particolare, la sanzione è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, "*con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo*".

La risoluzione, partendo dal presupposto che la norma sanzionatoria fa salvo il diritto alla detrazione e che l'imposta, ancorché irregolarmente, è stata comunque assolta, precisa che:

- l'Amministrazione finanziaria in sede di controllo procede all'irrogazione della sola sanzione senza alcun recupero d'imposta
- il contribuente può regolarizzare la violazione commessa avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso - sempreché sussistano i presupposti di cui all'articolo 13 del Dlgs 472/1997 - mediante il pagamento in misura ridotta della sola sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta, senza bisogno di porre in essere ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto
- la sanzione del 3% va commisurata all'importo complessivo dell'Iva relativa alle operazioni attive, irregolarmente determinata nella liquidazione mensile o trimestrale, con riguardo a ogni singolo rapporto contrattuale tra il cedente e ciascun cessionario.



Con riferimento a quest'ultimo aspetto, il documento di prassi chiarisce che la violazione in questione concerne l'irregolare assolvimento dell'imposta a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile e, pertanto, si realizza allorché viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: *"è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da "assolvere" ... laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanare per quante sono le liquidazioni interessate... l'importo minimo di 258 euro e quello massimo di 10.000 euro irrogabili a titolo di sanzione, rileveranno con riferimento all'IVA sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica ... e, come già chiarito, avuto riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale"*.

Inoltre, considerato che, ai sensi dell'articolo 6, comma 9-bis, terzo periodo, del Dlgs 471/1997, la sanzione applicabile negli anni dal 2008 al 2010, per le irregolarità in questione, non può essere superiore a 10mila euro, l'Amministrazione finanziaria precisa che tale importo assoluto rileverà anche nella determinazione di quanto dovuto in misura ridotta a titolo di ravvedimento, che, di conseguenza, non potrà superare l'importo di 1.000 euro per ciascuna violazione commessa.

Attesa la responsabilità solidale di entrambi i contraenti al pagamento della sanzione (sancita dal quarto periodo dello stesso comma 9-bis, dell'articolo 6), il perfezionamento del ravvedimento da parte di uno dei due produrrà i suoi effetti anche nei confronti dell'altro.

Infine, per quanto riguarda il caso in esame, l'Agenzia delle Entrate sottolinea che l'istante - soggetto non residente - a seguito della mancata applicazione del *reverse charge* alle cessioni effettuate nei confronti degli acquirenti italiani, soggetti passivi d'imposta, aveva rettificato le erronee fatturazioni tramite l'emissione di note di credito che, a loro volta, i cessionari avevano registrato provvedendo poi ad autofatturare tali acquisti. In tale fattispecie, sebbene non fosse necessaria l'emissione delle note di variazione per sanare la violazione commessa, ma considerato che il contribuente ha, in buona sostanza, ripristinato la situazione così come una corretta applicazione della norma avrebbe voluto sin dall'inizio, l'Amministrazione ha negato la possibilità di stornare le note di variazione e le conseguenti autofatture, così come prospettato dall'istante, non essendo tale soluzione riconducibile ad alcuna delle ipotesi indicate nell'articolo 26 del Dpr 633/1972.

In ogni caso, è fatto salvo il diritto al rimborso del credito Iva maturato per effetto dell'emissione delle suddette note di credito.



BEFERA: «IL NUOVO REDDITOMETRO NON SARÀ UN PROBLEMA PER I CONTRIBUENTI ONESTI»

L'espressione può suonare forte, ma le misure introdotte disegnano "uno Stato un po' di **polizia fiscale**, dove in un certo senso si è data un'enorme attenzione alla riscossione e poca, forse, alla giustizia". Ospite della puntata di ieri della trasmissione *Unomattina*, il presidente del CNDCEC Claudio **Siciliotti** ha sottolineato come tale attenzione sia comprensibile, ma che "se un sistema fiscale si crea sulla fiducia, quest'ultima si costruisce anche con gesti che premiano i contribuenti onesti".

Con lui, in studio, il direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera, per analizzare e confrontarsi sulle novità che riguardano i contribuenti, dal **nuovo redditometro al limite di 3000 euro** per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate degli acquisti effettuati. "Quest'anno (il 2010, ndr) – ha esordito Befera – abbiamo recuperato 10 miliardi, a cui si aggiungono i 6 di frodi sulle compensazioni dei crediti d'imposta che abbiamo bloccato". Per quanto riguarda i nuovi metodi introdotti, "l'importante è procedere su questa china e ampliare la capacità di recupero da parte dell'Agenzia e quindi dello Stato". Secondo il direttore delle Entrate, con le nuove norme non cambierà granché per i contribuenti: "Per quanto riguarda il nuovo redditometro, si tratta di confrontare le spese sostenute con il reddito dichiarato, cosa che dovrebbe essere naturale e normale. Metteremo a disposizione dei cittadini un **software** perché possano fare il confronto e adeguarsi spontaneamente, senza interventi dell'Agenzia. Da questo punto di vista, per chi è in regola non cambia assolutamente nulla. Il cambiamento sarà per chi, invece, normalmente evade". Stesso discorso per il limite degli acquisti: "Un acquisto di 3000 euro avviene di solito con carta di credito o bancomat, per cui bisogna solo dare in aggiunta il codice fiscale. Forse il cambiamento più grande è per chi paga ancora in contanti".

In Italia, l'evasione è tra i **100 e i 120 miliardi**: "Con nuovo redditometro e controllo della spesa, dovremmo ottenere un aumento della base imponibile. La strada è quella giusta, ma bisogna stare attenti a mantenere il giusto equilibrio, perché da un lato dobbiamo recuperare il gettito, dall'altro non dobbiamo gravare troppo sui cittadini con ulteriori adempimenti".

D'accordo, su alcuni aspetti, il presidente Siciliotti: "C'è bisogno di recuperare la frode fiscale, noi come categoria abbiamo proposto il redditometro tre anni fa, quando ancora non ne parlava nessuno. Abbiamo **sostenuto il redditometro**, invece degli studi di settore, perché bisogna porre maggiore attenzione alla differenza tra ricchezza spesa e redditi dichiarati, piuttosto che fermarsi su una categoria di contribuenti, quelli soggetti agli studi, che sono sostanzialmente i piccoli e gli autonomi, additandoli all'opinione pubblica come gli unici evasori, quando invece sono il **motore dello sviluppo**". Le norme di cui si parla sono importanti, ma è altrettanto vero che "erano state accompagnate da annunci che andavano anche nella direzione dell'equilibrio. Riguardo ai limiti all'utilizzo dei crediti IVA in compensazione, si era detto che sarebbe stata anche ampliata la possibilità da 500 a 700 mila euro; per i limiti alla compensabilità in caso uno abbia debiti scaduti superiori a 1500 euro, si diceva che sarebbero stati accompagnati anche alla capacità di compensare i crediti nei confronti della pubblica amministrazione con i debiti d'imposta. Annunci che sono rimaste lettera morta. Chi lavora solo nei confronti della P.A., che ha fatturato 100, paga 20, 30, 40 di tasse ma quei 100 non li vede perché la P.A. non paga, come può avere giustizia?".



Il problema, però, è a monte: “Dobbiamo **ridurre la spesa** – ha spiegato Siciliotti – perché altrimenti non avremo mai riduzioni d’imposta”. Pressione ed evasione sembrano intrinsecamente legati. “È un sistema che dobbiamo spezzare, è l’**equilibrio degli squilibri**: abbiamo da un lato i sussidiati dell’evasione e dall’altro i sussidiati della spesa pubblica. Quest’ultima deve naturalmente ridursi, perché devono essere di meno le persone che svolgono le funzioni loro affidate e chi produce redditi deve pagare fino all’ultima tassa”. Un problema **culturale**. “È vero che bisogna intervenire sulla spesa – ha riconosciuto Befera, – ma l’Agenzia delle Entrate deve agire sul recupero, non può subordinarlo né alla giustizia, anche se bisogna parlarne, né al recupero della spesa. Dobbiamo comunque fare questo mestiere con il massimo equilibrio e la correttezza possibili”.

Il problema della **giustizia tributaria** e della sua lentezza, però, si porrà concretamente da luglio, quando l’avviso di accertamento sarà immediatamente esecutivo: “Si rischia – ha sottolineato Siciliotti – di dover pagare prima di ottenere una legittima sospensione anche in caso di imposte non dovute. Il tema deve entrare in agenda quest’anno”.

Intanto, nei prossimi giorni partiranno le norme introdotte quest’estate, per cui l’Agenzia delle Entrate opererà le prime verifiche su funzionamento e risultati tra sei mesi, cioè a **giugno**. Per l’eliminazione della cartella di pagamento, che partirà il 1° luglio, la prima verifica scatterà a **dicembre**.



LEGITTIMI GLI ACCERTAMENTI FONDATI SUI VERBALI INPS

L'Agenzia delle Entrate può effettuare l'accertamento analitico - induttivo o **presuntivo** (art. 39 comma 1 lett. d) del DPR 600/73) prendendo spunto dalle attività istruttorie eseguite dall'**INPS**, anche in ragione del fatto che i verbali da questo provenienti, essendo atti pubblici, fanno fede sino a **querela di falso**. Il tutto è ancora più persuasivo se la tesi erariale è confermata da sentenze del Tribunale del Lavoro.

In tal senso si sono espresse C.T. Reg. Torino 25 ottobre 2010 n. **71** e C.T. Prov. Asti 22 febbraio 2010 n. **19**. Nel caso esaminato dai giudici torinesi, dai verbali INPS era emerso che il contribuente aveva sotto le sue dipendenze vari lavoratori in "nero", e ciò lo si ricavava anche dal fatto che questi aveva provveduto all'effettuazione di appositi **colloqui di assunzione**, nonché dal **potere disciplinare** esercitato nei loro confronti. Invece, nella causa posta all'attenzione della Provinciale astigiana, sia dai verbali INPS sia dalla sentenza del Tribunale del Lavoro era scaturito che, nonostante, dal punto di vista formale, il contribuente avesse stipulato contratti di lavoro *part time* e, successivamente, di collaborazione coordinata e continuativa, in realtà la situazione di fatto era inquadrabile nel rapporto di lavoro subordinato (del resto, prima l'Ufficio poi il giudice tributario possono rilevare incidentalmente l'esistenza di un contratto **simulato**, ove tale schema negoziale sia idoneo a ledere le ragioni dell'Erario; recentemente in tal senso, Cass. 10 dicembre 2010 n. **25017**).

L'accertamento fondato sul lavoro "nero" comporta, come facilmente intuibile, una duplice conseguenza fiscale: infatti, da un lato, viene richiesta al datore di lavoro la maggiore **IRPEF** che egli, in qualità di sostituto d'imposta, era tenuto a versare, dall'altro vengono irrogate, oltre alle sanzioni conseguenti alla mancata dichiarazione di detta imposta, quelle inerenti l'omessa effettuazione delle **ritenute**. Non si dimentichi, al riguardo, che secondo consolidata giurisprudenza l'omessa dichiarazione di redditi di lavoro dipendente apre la possibilità, in virtù di un vincolo solidale ritenuto sussistente, di accertare tanto il datore di lavoro quanto il lavoratore dipendente.

Gli atti dell'INPS fanno fede sino a querela di falso.

Per contro, la rettifica non può essere basata su segnalazioni (nella specie, provenienti dall'Ispettorato del Lavoro) contenenti dati incompleti o, a maggior ragione, non veritieri. C.T. Reg. Roma 2 aprile 2009 n. **78**, infatti, ha sostenuto che la segnalazione della Direzione provinciale del Lavoro specificava solo che il contribuente avrebbe lavorato in "nero" per un certo periodo percependo circa 1 milione e mezzo delle vecchie lire al mese, ma "nessuna prova viene fornita circa i **fatti**, le **circostanze**, le evidenze che hanno indotto gli ispettori del lavoro a determinare l'esistenza della prestazione, la durata della stessa, il compenso mensile percepito".

Un altro aspetto "fiscalmente rilevante" del lavoro prestato nelle aziende è il suo **costo**, siccome da ciò possono essere desunti **ricavi** non dichiarati.

Tanto premesso, la Commissione, ove non ritenga di annullare l'atto per **irrazionalità** della determinazione del reddito, ben può provvedere a ridurre il carico fiscale. Non a caso, è stato di recente sostenuto che l'Ufficio non può basare l'accertamento



presuntivo unicamente sui **listini** rinvenuti presso la **Camera di Commercio**, posto che occorre contestualizzare l'attività esercitata dal contribuente (C.T. Reg. Torino 14 luglio 2010 n. **45**).

Nel conteggio delle ore su cui sono stati determinati i maggiori ricavi, il Fisco ha considerato, nell'arco di un anno, solo una pausa di quattro settimane, pari alla pausa di un normale lavoratore dipendente (nonostante si trattasse del lavoro prestato dai soci di una società di persone), non tenendo nella dovuta considerazione le festività infrasettimanali, oltre alle pause dovute a periodi di malattia.



PER IL 2011, «GRANDI CONTRIBUENTI» A 150 MILIONI DI EURO DI VOLUME D'AFFARI

Ulteriore revisione verso il basso del livello a decorrere dal quale le imprese saranno sottoposte a controlli sostanziali pressoché sistematici

Con il provvedimento del 20 dicembre scorso, prot. n. 2010/181850, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto la **riduzione a 150 milioni di euro** del parametro di riferimento per l'individuazione delle imprese di più **rilevante dimensione**, ai sensi e per gli effetti dell'art. 27, comma 10 del DL n. 185/2008 (la "manovra estiva" di quell'anno).

Pertanto, a decorrere **dal 1° gennaio 2011**, si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a centocinquanta milioni di euro: questo importo assume rilevanza ai fini dell'individuazione delle **dichiarazioni in materia di imposte sui redditi** e di **imposta sul valore aggiunto** delle imprese per le quali l'Agenzia delle Entrate attiva un controllo sostanziale, di norma entro l'anno successivo a quello della relativa presentazione.

Con il livellamento verso il basso della soglia che qualifica i "grandi contribuenti", peraltro destinata ad attestarsi al **limite di cento milioni di euro** entro il prossimo **31 dicembre** secondo quanto prescrive la normativa in materia citata in premessa, per un numero di imprese si accenderanno i fari dell'Agenzia delle Entrate che, per i soggetti in questione, dovrebbe tradursi sostanzialmente nella conferma, anche per il 2011, dell'attività operativa lungo **tre direttrici principali**: si tratta del cosiddetto "tutoraggio", degli accertamenti e delle attività istruttorie esterne.

Il cosiddetto "**tutoraggio**" dovrebbe, quindi, tradursi nella predisposizione delle schede di analisi del rischio per le imprese in esame, che verranno analizzate a livello centrale al fine di raggiungere una tendenziale omogeneità nelle valutazioni del livello di rischio, oltre a realizzare la mappatura generale dei rischi individuati.

Ai fini del controllo, rileva il livello d'intensità del rischio.

Da tale attività deriverà la valutazione dell'intensità del rischio, in ragione della quale si articolerà il controllo: ciò significa, in parole povere, che a maggiore intensità corrisponderà un controllo sviluppato mediante l'utilizzo di strumenti più penetranti rispetto a quelli impiegabili nei confronti di soggetti caratterizzati da un'intensità minore di rischio.

Per i contribuenti classificati a **bassa intensità di rischio**, il controllo potrà anche limitarsi alla sola predisposizione della scheda di rischio e al suo costante aggiornamento, mediante l'eventuale integrazione o modifica degli elementi informativi ad essa pertinenti.

Sarà comunque l'intensità del rischio a muovere il controllo da svolgersi mediante attività istruttorie esterne, la cui priorità sarà accordata a quelle imprese cui, in sede di predisposizione delle predette schede, è stato attribuito un **livello alto**.

In ogni caso, dovrebbe trovare conferma anche per l'anno in corso la rilevanza da attribuire ai fenomeni di **arbitraggio internazionale** (realizzati anche attraverso l'impiego di strumenti/soggetti ibridi o di strumenti finanziari complessi), alle **operazioni di riorganizzazione aziendale** transnazionale che presentino elementi di anomalia e a quelle aventi ad oggetto la tematica dei prezzi di trasferimento.



Altri elementi sintomatici di rischio elevato, e dunque di fonte d'innesco per "attività esterne", potranno essere inoltre rappresentati dalla presenza di significative **variazioni o anomalie nei risultati d'esercizio**, ovvero dalla **genesi di perdite fiscali** (qui intese nella loro significatività *ex se* e non certo in quanto "sistemiche").

Infine gli **accertamenti**, in ordine ai quali la priorità sarà ancora una volta assicurata a quelle posizioni connotate dalla presenza di verbali di constatazione o da altre fonti istruttorie che evidenziano:

- la **decadenza del potere di accertamento** del relativo anno d'imposta al 31 dicembre 2011;
- la necessità di **ulteriore attività istruttoria**, quali, ad esempio, le segnalazioni *ex art. 37-bis* del DPR n. 600/1973 o relative alla deducibilità di costi per operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata;
- **imponibili non dichiarati** di ammontare complessivamente superiore ai 50 milioni di euro, complessivamente considerate tanto le imposte sui redditi quanto l'IVA;
- **rischi** connessi con la tutela del credito erariale, specificamente quanto a erogazione di rimborsi, decadenza di polizze fideiussorie, situazioni debitorie di particolare rilevanza, ecc.



STUDI DI SETTORE : LE COMUNICAZIONI DI CAUSE GIUSTIFICATIVE

PREMESSA

Entro il 31 gennaio 2011 è possibile comunicare all'Agenzia delle Entrate, tramite un apposito software, la presenza di eventuali cause che giustificano lo scostamento dagli studi di settore. La comunicazione non riveste il carattere dell'obbligatorietà e non è da effettuare da parte di coloro che già hanno utilizzato il "campo annotazioni" presente in UNICO 2010, se non per apportare eventuali integrazioni rispetto a quanto già inviato all'Amministrazione finanziaria.

L'Amministrazione finanziaria ha reso disponibile, già a partire dal mese di novembre 2010, un **apposito software** che consente ai contribuenti di **giustificare eventuali non congruità o non coerenza**, rispetto alle stime effettuate dagli studi di settore, i quali, nonostante la presenza di numerosi correttivi, possono non cogliere con precisione la realtà specifica in cui si trova il singolo contribuente.

Tale opportunità concessa dall'Agenzia delle Entrate è ulteriore rispetto alla possibilità di utilizzare il "campo annotazioni" o "note aggiuntive" presente negli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2009 (allegati a UNICO 2010).

La finalità sia del "campo annotazioni" sia dell'apposito software è quella di concedere al contribuente la possibilità di anticipare la presenza di elementi giustificativi che andrebbero comunque forniti in sede di contraddittorio, a fronte di un accertamento tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria.

COMUNICAZIONE CAUSE GIUSTIFICATIVE

L'Agenzia nella **circolare n. 34/E del 18 giugno 2010** aveva anticipato che era in fase di realizzazione un software specifico per la trasmissione di informazioni entro un termine più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto per la trasmissione telematica delle dichiarazioni, con il quale i contribuenti che, per il periodo d'imposta 2009, risultano:

- **non** congrui, anche a fronte di una "non normalità economica";
- **non** coerenti;
- **non** normali, anche se congrui.

Il termine inizialmente previsto per **dicembre 2010 è stato prorogato al 31 gennaio 2011**, introducendo anche la possibilità di effettuare segnalazioni in ordine alle cause d'inapplicabilità e/o di esclusione dall'applicazione degli studi di settore.

Si evidenzia che il software deve essere utilizzato solamente per gli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010).

Occorre sottolineare che:

- l'utilizzazione dell'apposito software **non** è obbligatoria;

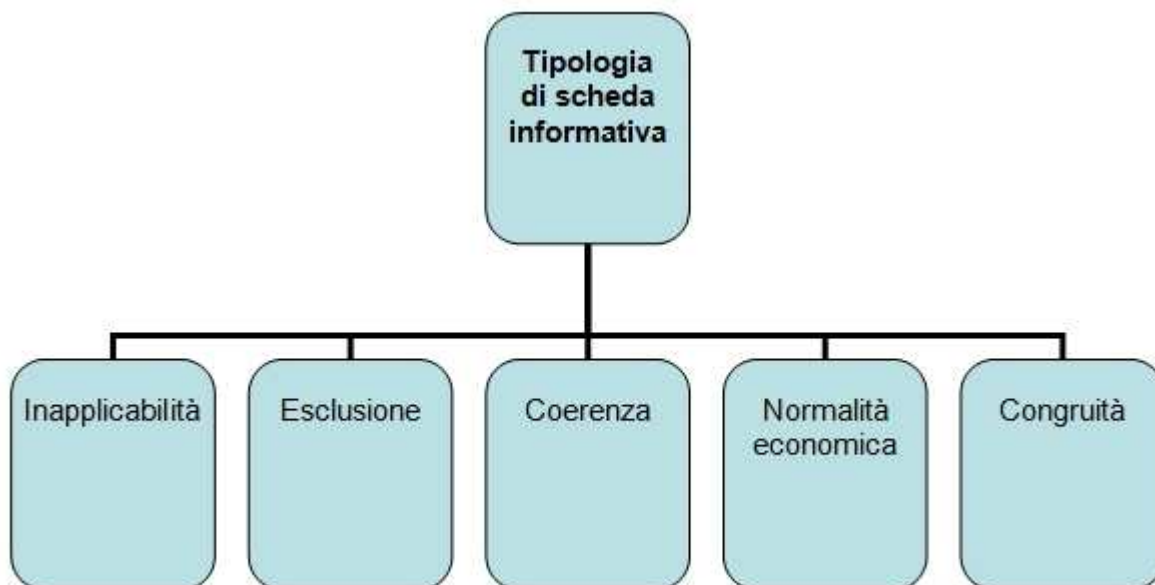
- trattasi di un'**ulteriore** possibilità concessa al contribuente, rispetto alla compilazione del "campo annotazioni";
- qualora il "campo annotazioni" presente negli studi di settore di UNICO 2010 sia stato compilato, **non** è necessario utilizzare l'apposito software (se non per integrare o meglio precisare quanto già comunicato all'Amministrazione finanziaria).

Dati richiesti

Per predisporre e inviare la comunicazione, il software richiede i seguenti elementi:

- codice fiscale del contribuente (non vengono richiesti altri dati anagrafici);
- codice attività ATECO dello studio di settore oggetto di segnalazione;
- protocollo della dichiarazione (presente sulla ricevuta di presentazione);
- progressivo di protocollo (presente sulla ricevuta di presentazione).

Successivamente cliccando su OK apparirà una finestra contenente 5 differenti schede informative come sotto denominate:



In ogni scheda potranno essere inserite le informazioni e/o le giustificazioni che si vogliono comunicare all'Amministrazione finanziaria, le quali possono essere:

- modificate;
- cancellate;
- stampate.

È prevista la possibilità di compilare più parti della comunicazione per fornire delle spiegazioni con riferimento alle diverse casistiche.

Cause di esclusione - Periodo non normale

Un *focus* particolare va fatto con riferimento all'ipotesi di esclusione dall'applicazione degli studi di settore da parte dei contribuenti che si trovano in un periodo di **"non normale svolgimento dell'attività"**. Al riguardo, le istruzioni, parte generale, degli studi di settore allegati a UNICO 2010 ricordano che, qualora il contribuente si trovi in una situazione di non normale svolgimento dell'attività, è **necessario** compilare il modello studi di settore indicando nell'apposito campo "NOTE AGGIUNTIVE" dell'applicazione GE.RI.CO la motivazione principale che ha impedito lo svolgimento dell'attività economica in maniera regolare. Le istruzioni precisano che costituiscono **ipotesi di non normale svolgimento**:

1)	i periodi nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
2)	i periodi nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, ad esempio perché: a) la costruzione dell'impianto da utilizzare per lo svolgimento dell'attività si è protratta oltre il primo periodo d'imposta, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore; b) non sono state rilasciate le autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione che siano state tempestivamente richieste; c) viene svolta esclusivamente un'attività propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva, a condizione che l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni o servizi e quindi la realizzazione di proventi;
3)	periodi nei quali si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali. In quest'ipotesi è però necessario che la ristrutturazione riguardi tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
4)	il periodo in cui l'imprenditore o la società hanno affittato l'unica azienda;
5)	il periodo d'imposta in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
6)	la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata;
7)	relativamente ai professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.

In UNICO 2010 erano previsti codici differenziati per indicare le varie ipotesi d'esercizio non normale dell'attività. Infatti, nel **campo 2** "parametri e studi di settore: cause d'esclusione" dei righe **RE1, RF1 o RG1**



RF1	Codice attività	1	parametri e studi di settore: cause di esclusione	2	studi di settore: cause di inapplicabilità	3	componenti positivi annotati nelle scritture contabili	4	.00
-----	-----------------	---	--	---	---	---	---	---	-----

potevano essere indicati i seguenti codici:

Codice 5	periodo non normale, in quanto l'impresa è in liquidazione ordinaria;
Codice 6	periodo non normale, in quanto l'impresa è in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
Codice 7	altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività.

In presenza del:

- **codice 5** (impresa in liquidazione ordinaria),

ovvero

- **codice 7** (altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività - es. affitto azienda),
si doveva compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore e compilare il "campo annotazioni" del software GE.RI.CO 2010.

Tutto ciò premesso, qualora in UNICO 2010 non siano state fornite le informazioni sopra richiamate, vi è ora la possibilità di comunicarle all'Agenzia delle Entrate, entro il termine 31 gennaio 2011 utilizzando l'apposito software.

UTILIZZO DEL "CAMPO ANNOTAZIONI"

In passato l'Agenzia delle Entrate ha più volte suggerito ai contribuenti l'opportunità di utilizzare il "campo annotazioni" del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per evidenziare la presenza di situazione di **marginalità economica**, facendone anche una sintetica descrizione degli elementi necessari per valutare l'effettiva sussistenza della condizione in parola (cfr. **Circolare n. 31/E del 22 maggio 2007** - paragrafo 2.3.9).

Il citato documento di prassi ha inoltre ricordato che la segnalazione potrebbe risultare, inoltre, **attestata**, su richiesta del contribuente, a norma dell'**art. 10, comma 3-ter**, della legge n. 146 del 1998:

- dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del **comma 3 dell'articolo 3** del regolamento di cui al d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui alle lettere a), b) e c) dell'**articolo 32, comma 1**, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;



- dai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica di cui all'**articolo 12, comma 2**, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Nella **circolare n. 31/E del 2007** è stato altresì precisato che: *“qualora gli elementi necessari per individuare la “marginalità economica” siano già disponibili (in quanto segnalati, ed eventualmente attestati la situazione andrà valutata **fin dal momento della selezione** delle posizioni nei cui confronti effettuare l'accertamento basato sugli studi di settore”*. In tal caso, se l'utilizzo degli studi di settore porta a distorsioni applicative, l'Agenzia centrale ricorda agli uffici periferici di adottare la “massima cautela” nel loro utilizzo, privilegiando eventualmente modalità istruttorie diverse, sottolineando che: *“la condizione di marginalità, ove segnalata dal contribuente ed in presenza di scostamenti rilevanti tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli stimati, può inoltre formare oggetto di specifici approfondimenti, preliminari alla selezione della posizione per l'accertamento basato sugli studi di settore. Tali approfondimenti potranno essere eseguiti nell'ambito degli accessi brevi per la verifica dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi, dato che spesso la condizione in parola può essere meglio colta mediante una ricognizione in loco”*.

Nella successiva **circolare n. 38/E del 12 giugno 2007** (paragrafo 3) è stato precisato che il “campo annotazioni” può essere utilizzato **in tutti i casi**, ulteriori rispetto a quello della “marginalità economica”, **in cui esistano elementi idonei a giustificare il mancato adeguamento** ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore.

CAUSE GIUSTIFICATIVE DELLA “NON CONGRUITÀ”

L'Agenzia delle Entrate con **comunicato stampa del 28 giugno 2007** ha predisposto un elenco di riferimento, dalla stessa Agenzia definito come “aperto” e “integrabile”, delle cause che giustificano l'eventuale non congruità rispetto alle risultanze degli studi di settore, anche con riguardo all'applicazione degli indicatori di normalità economica, le quali potevano essere indicate nel “Campo Annotazioni” di UNICO 2010; se non indicate, ora possono essere inserite nel software reso disponibile dall'Agenzia delle Entrate.

Le descrizioni sono ripartite in **tre** categorie:

- non normalità economica riferibile ai singoli indicatori;
- marginalità economica;
- altre condizioni particolari o specifiche che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi.

Non normalità economica riferibile a singoli indicatori

Incidenza dei costi di disponibilità dei beni strumentali:

- Vendita di beni strumentali nel corso dell'anno;
- Rilevanza di costi per beni in *leasing*;
- Altro (da descrivere in formato libero).

Rotazione del magazzino o durata delle scorte:



- Consistenti approvvigionamenti "debitamente documentati" di beni di magazzino, eseguiti in occasione e/o nell'attesa di più vantaggiose condizioni di mercato (previsione d'aumento dei prezzi di materie e/o campagne sconto promosse dai fornitori, eccetera);
- Significativa riduzione della clientela di riferimento;
- Altre situazioni particolari (da descrivere).

Valore aggiunto per addetto:

- Ciclo produttivo pluriennale (esempio: l'impresa non ha realizzato la vendita dell'immobile in corso di costruzione);
- Strutturale assenza o minima presenza di fattore lavoro (esempio: piccole immobiliari di gestione);
- Periodo d'imposta inferiore a 12 mesi per i quali non è previsto il ragguglio del peso del titolare;
- Presenza significativa di apprendisti;
- Compensi corrisposti a soci amministratori e ad amministratori non soci e rilevati in righe del **Quadro F** del modello studi di settore diversi dal rigo F19 (Spese per lavoro dipendente);
- Significativa presenza di perdite su crediti commerciali o minusvalenze patrimoniali non di natura straordinaria;
- Numero di giornate retribuite ed esposte nel Quadro A del modello studi di settore (desunte dal modello DM10) non corrispondente alle effettive giornate lavorative (esempio: esistenza documentabile di giornate di maternità, malattia, eccetera, con indennità a carico del datore di lavoro);
- Altro (da descrivere).

Redditività dei beni strumentali:

- Ciclo produttivo pluriennale (ad esempio, l'impresa che non ha realizzato la vendita dell'immobile in corso di costruzione);
- Investimenti operati in fase di avvio dell'attività che non hanno dato luogo a ricavi;
- Utilizzo parziale nel processo produttivo di beni già completamente ammortizzati;
- Altro (da descrivere).

Marginalità economica

Situazioni riferibili a condizioni soggettive del titolare:

- Età avanzata del contribuente in relazione al tipo di attività svolta;
- Stato di salute del titolare;
- Attività residuale giustificabile alla presenza d'altri redditi, fondiari, di pensione o di lavoro dipendente;
- Altro (da descrivere).

Situazioni riferibili all'impresa:

- Ridotte dimensioni della struttura;
- Assenza d'investimenti anche se alla presenza d'attrezzature minimali e/od obsolete;



- Assenza di personale dipendente e collaboratori;
- Assenza di spese per formazione professionale;
- Assenza di spese per promozione dell'attività (pubblicità, propaganda, eccetera);
- Impossibilità di sostenere spese per acquisizione di servizi;
- Debole competitività dei prodotti/servizi erogati;
- Altro (da descrivere).

Situazioni riferibili al mercato:

- Clientela privata di fascia economicamente debole;
- Scarso potere contrattuale nei confronti di imprese committenti (esempio: terzisti);
- Incapacità/impossibilità di diversificare la clientela;
- Ridotta articolazione del processo produttivo;
- Situazione di crisi del settore economico di riferimento, con impossibilità di operare una riconversione;
- Altro (da descrivere).

Localizzazione d'impresa:

- Area di mercato con basso benessere e scarso potenziale di sviluppo economico;
- Scarsa presenza di infrastrutture, eccetera;
- Situazione d'impedimento al normale svolgimento dell'attività (ridotta accessibilità al luogo di esercizio dell'attività o altro);
- Altro (da descrivere).

Altre condizioni particolari o specifiche che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi

Descrizione, in formato libero, delle condizioni particolari o delle specifiche situazioni che hanno connotato l'esercizio d'impresa (ad esempio, non normale revisione al ribasso dei prezzi di vendita imposta dalla concorrenza, lavori pubblici che hanno ridotto l'accessibilità al luogo di esercizio dell'attività, delocalizzazione delle attività produttive da parte del committente, eccetera).

MARGINALITÀ ECONOMICA – DEFINIZIONE

L'Agenzia delle Entrate nella **circolare n. 38/E del 12 giugno 2007** (paragrafo 3.1) ha precisato cosa si debba intendere per marginalità economica, specificando che la stessa è individuabile qualora l'attività sia improntata a una "**sopravvivenza economica**". La condizione di marginalità economica è riferibile agli operatori che non gestiscono l'attività imprenditoriale **secondo logiche di mercato**, ponendosi conseguentemente al di fuori del principio di normalità che sottende la metodologia applicativa degli studi di settore. Le casistiche di marginalità economica elencate dall'Agenzia sono state le seguenti:

- 1) limiti dimensionali e organizzativi per la struttura di impresa;



- 2) arretratezza/inadeguatezza delle infrastrutture strumentali e assenza di investimenti anche legati alla promozione dell'attività;
- 3) assenza di spese per servizi esterni (non esternalizzazione delle fasi di lavorazione e di produzione);
- 4) modalità organizzative di vendita tradizionali e assolutamente estranee a sistemi di rete (assenza di rapporti di *franchising*, affiliazione ovvero associazione a gruppi di acquisto);
- 5) ridotta articolazione del processo produttivo e bassa capacità di penetrazione sul mercato;
- 6) limiti del mercato di riferimento (ampiezza territoriale e tipologia di clientela);
- 7) scarsa competitività dei prodotti/servizi erogati e/o non sufficiente capacità produttiva;
- 8) debolezza rispetto ai canali di approvvigionamento;
- 9) età avanzata del titolare;
- 10) localizzazione territoriale (geografica e di contesto produttivo).

In ogni caso, l'elemento che maggiormente caratterizza la marginalità è rappresentato dall'entità **modesta del giro d'affari** che non è in grado di remunerare lo scarso o inesistente impiego dei fattori della produzione (lavoro, immobilizzazioni, ecc.).

In altro documento di prassi, la **circolare n. 31/E del 22 maggio 2007**, l'Amministrazione finanziaria fornì i seguenti chiarimenti al fine di meglio individuare cosa si debba intendere per marginalità economica.

Localizzazione territoriale: la marginalità può derivare dall'esercizio dell'attività in ambiti territoriali particolarmente svantaggiati, caratterizzati da una situazione economica degradata o da un mercato assai limitato.

Fattore età: tale fattore può determinare una condizione di marginalità economica, come nel caso delle piccole imprese individuali condotte da soggetti anziani che svolgono l'attività secondo logiche non strettamente economiche che le differenziano dalle altre imprese del settore.

Ridotte dimensioni della struttura (sia in termini di numero di addetti che numero di locali destinati allo svolgimento dell'attività e di dotazione di beni strumentali): è un elemento che può caratterizzare l'esercizio dell'attività in condizioni di marginalità economica, unitamente alla obsolescenza dei beni strumentali utilizzati. Generalmente tali soggetti presentano anche bassi consumi energetici nonché l'assenza di personale dipendente.

COMPENSI CORRISPOSTI AGLI AMMINISTRATORI

La voce "compenso amministratori" ha spesso creato delle problematiche nella stima dei ricavi presunti dal software GE.RI.CO., arrivando talvolta a una sovrastima dei ricavi presunti in capo alla società che ha erogato i compensi agli amministratori. L'Agenzia delle Entrate già nella **circolare n. 44/E del 29 maggio 2008** (paragrafo 10.2) ebbe ad affermare che: "*in relazione ai possibili effetti 'distorsivi' sulla stima dei ricavi operata da GE.RI.CO., l'Ufficio sarà chiamato a operare in contraddittorio un'attenta valutazione delle eventuali argomentazioni addotte da soggetti societari circa la possibilità che un risultato di non congruità possa essere ricondotto all'imputazione di importi rilevanti connessi a spese per compensi corrisposti a soci amministratori. Simili cause*



giustificative possono essere rappresentate e descritte all'interno delle "Note aggiuntive" rese disponibili dal software GE.RI.CO."

Sul punto si ricorda che, per porre fine agli effetti discorsivi, in UNICO 2010 sono stati approvati 61 nuovi studi di settore evoluti per i quali sono state previste nuove modalità di quantificazione dell'apporto dei soci amministratori nei ricavi stimati da GE.RI.CO.

ALTRE CAUSE GIUSTIFICATIVE

Si coglie l'occasione per evidenziare alcune precisazioni fatte in passato dall'Amministrazione finanziarie che si ritengono utili in vista della scadenza del 31 gennaio 2011.

Localizzazione degli esercizi commerciali

Nella **circolare n. 110 del 21 maggio 1999**, l'allora ministero delle finanze aveva fornito una serie di indicazioni da tenere presente in fase di applicazione degli studi di settore, con particolare riferimento al settore del commercio al dettaglio. In particolare era stato precisato che è possibile tenere conto:

- dell'eventuale **localizzazione in mercato rionale** o nei pressi dello stesso. Tale circostanza potrebbe essere rilevante per il commercio di alimentari ma anche per quello degli articoli casalinghi, in quanto l'esistenza di un mercato rionale esercita una **rilevante influenza** sui prezzi al dettaglio per effetto della situazione di elevata concorrenza che caratterizza i diversi esercizi concentrati nella medesima area o nelle immediate vicinanze. In base allo stesso principio può essere tenuto in considerazione lo svantaggio derivante alle imprese commerciali dalla vicinanza delle stesse a **grandi centri commerciali** che esercitano una forte concorrenza;
- della dislocazione degli esercizi commerciali in quartieri o zone del medesimo territorio comunale spesso molto diversi tra loro (es.: in quartieri della periferia degradata o nel centro storico).

Commercio al dettaglio di abbigliamento e calzature

In relazione a tali studi di settore, nella **circolare n. 110 del 1999**, l'Amministrazione finanziaria aveva sottolineato l'importanza di valutare l'influenza che potrebbero avere l'ammontare:

- dei corrispettivi conseguiti con le vendite a stock registrate contabilmente secondo le modalità di cui all'**art. 2, comma 5**, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441;
- dei costi sostenuti per l'acquisto della merce oggetto di successiva vendita a stock.

Infatti, tali circostanze potrebbero far emergere situazioni che giustifichino **ricavi inferiori** a quelli risultanti dall'applicazione dello studio. Il prezzo di vendita, in questi casi, è inferiore al normale e, nel caso di vendite a stock, potrebbe anche essere **minore** di quello di acquisto poiché, nel settore dell'abbigliamento, il deprezzamento della merce nel corso del tempo è particolarmente accentuato.

Localizzazione all'interno del Comune



Con **circolare n. 121 dell'8 giugno 2000** (paragrafo 1.1.1), il ministero delle finanze affermò l'importante principio che ai fini di una corretta applicazione degli studi di settore è importante valutare gli effetti che può avere la localizzazione dell'impresa nell'ambito del territorio comunale che non è colta in via automatica dagli studi di settore. Tale precisazione dell'amministrazione finanziaria è stata formulata anche sulla base di quanto emerso in sede di Osservatorio.

Individuazione del "cluster" di appartenenza

Ai fini di valutare la corretta applicazione degli studi di settore è importante verificare che il software GE.RI.CO. abbia correttamente classificato il contribuente nell'ambito dello studio di settore. È quindi importante accertare che lo stesso sia stato assegnato in un "cluster" corretto. Qualora tale fatto non si fosse verificato vi è la possibilità di segnalare l'anomalia utilizzando l'apposito software.



ANNO NUOVO, INTERESSI LEGALI NUOVI. AGGIORNATA DAL MEF LA PERCENTUALE

La modifica è rilevante anche ai fini fiscali, ma attenzione, il tasso ritoccato decorre solo dal 1° gennaio

Cambia la percentuale di calcolo per la determinazione degli interessi legali. Con un **decreto** del 7 dicembre firmato dal ministro dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre, il tasso passa, infatti, dall'attuale 1% all'1,5%. Il valore aggiornato dovrà essere applicato dal 1° gennaio 2011, coefficiente fermo all'1%, quindi, fino a tutto il 2010.

Il calcolo di variazione è presto fatto, lieve aumento, mezzo punto in più, rispetto al saggio fissato l'anno scorso (decreto Mef del 4 dicembre 2009), che resta valido, è bene ribadirlo, fino al 31 dicembre di quest'anno.

Il tempo intercorso dalla precedente correzione non deve trarre in inganno, la modifica non scatta annualmente, ma soltanto nel caso cambino i valori di riferimento. Il saggio degli interessi legali, infatti, è calcolato sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno: se tali coefficienti rimangono invariati, nulla cambia anche per quanto riguarda la percentuale da aggiungere alle somme pagate in ritardo, come, ad esempio, è avvenuto nel biennio 2008/2009.

In caso contrario, spetta al Mef (articolo 1284, comma 1, del codice civile) ufficializzare la rettifica, attraverso un decreto di modifica da pubblicare - pena la nullità del provvedimento - in Gazzetta Ufficiale, entro il 15 dicembre dell'anno precedente a quello in cui entrerà in scena il nuovo tasso.

La modifica è rilevante anche sotto il profilo fiscale. Da rivedere, infatti, ad esempio, la somma dovuta in caso ravvedimento operoso, che prevede interessi conteggiati dal giorno successivo a quello stabilito per il pagamento dell'imposta fino alla data effettiva di versamento.

Per chiarire, ecco come svolgere il calcolo per un saldo Ici 2010 eseguito il 15 gennaio 2011, a un mese, quindi, dalla scadenza ordinaria del 16 dicembre 2010: gli interessi andranno calcolati nella misura dell'1% dell'imposta dovuta, per il periodo dal 17 al 31 dicembre, e dell'1,5% dall'1 al 15 gennaio



ALTRE NOVITÀ

Accertamento

Controlli formali indirizzati verso attività pericolose (art.1, co.17)

Si prevede che, nell'effettuazione dei controlli formali di cui all'art. 36-ter del DPR n.600/73, si debba anche tenere conto di specifiche analisi del rischio di evasione.

Accertamenti parziali, ampliato l'ambito applicativo (art.1, co.17)

L'accertamento parziale consente all'amministrazione di effettuare controlli sui contribuenti per l'effetto della sola conoscenza, anche in forma indiretta, di dati ed informazioni ritenute utili, con la ulteriore conseguenza della possibilità di reiterare i controlli sul medesimo periodo di imposta per altre e diverse motivazioni. La legge di stabilità, al riguardo, consente tale tipo di accertamento, oltre che nelle ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche (casistiche già previste in precedenza), anche per quelle degli inviti a comparire, inviti ad esibire o trasmettere atti e documenti e questionari.

Crediti d'imposta

Crediti di imposta per ricerca e sviluppo (art. 1, co.25)

Si attribuisce un credito d'imposta, nel limite di spesa di 100 milioni di euro per l'anno 2011, in favore delle imprese che affidano attività di ricerca e sviluppo a università o enti pubblici di ricerca.

Il credito spetta in relazione agli investimenti realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2011, nella misura percentuale che sarà stabilita con apposito decreto interministeriale. Il credito va indicato nel modello UNICO e:

- ▶ non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile Irap;
- ▶ non rileva ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art.61 del Tuir, né ai fini del rispetto dei criteri di inerenza delle spese, di cui all'art. 109, co.5, del Tuir.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione su F24.

Eliminazione del credito di imposta per le aggregazioni professionali (articolo 1, comma 42)

Viene limitato temporalmente il credito d'imposta per la crescita dimensionale delle aggregazioni professionali alle operazioni effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2009, in luogo dell'originario termine finale del 31 dicembre 2010. Il credito, peraltro, era rimasto inattuato per mancanza della autorizzazione comunitaria.

Persone fisiche

Sgravi fiscali e contributivi sui premi di produttività (art. 1, co.47)

Prorogati per il 2011:

- ▶ il regime fiscale agevolato dei premi di produttività, con applicazione di una imposta sostitutiva del 10%, in luogo



dell'Irpef e delle addizionali; è necessario avere posseduto, nell'anno precedente (2010), un reddito da lavoro dipendente non superiore ad €40.000, fermo restando il tetto massimo dell'agevolazione conteggiato su una base massima di €6.000;

- ▶ il regime di sgravi contributivi sui medesimi premi, nei limiti del 5% della retribuzione contrattuale percepita.

Tali benefici concernono i lavoratori dipendenti del settore privato e hanno per oggetto gli emolumenti retributivi corrisposti in relazione a incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

Proroga al 2011 delle detrazioni 55% (art.1, co.48)

Prorogato dal 31/12/10 al 31/12/11 il termine entro il quale possono essere sostenute le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio per godere delle agevolazioni introdotte dalla L. n.296/06. L'agevolazione, che rimane ferma nella misura del 55%, deve tuttavia essere ripartita in dieci quote annuali di pari importo, in luogo delle cinque attuali.

Finanziamento del Servizio sanitario nazionale e sospensione del ticket per le prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale (art. 1, co. 49)

Mediante un incremento del livello di finanziamento del Servizio sanitario nazionale a cui concorre ordinariamente lo Stato, si assicura, per i primi 3 mesi del 2011, la copertura finanziaria alle regioni per la sospensione della quota di partecipazione (*ticket*) al costo per le prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale (*ticket* relativo agli assistiti non esentati).

Proroga detrazione fiscale per carichi di famiglia per non residenti (art. 1, co.54)

Prorogata, all'anno 2011, la detrazione fiscale per carichi di famiglia in favore dei soggetti non residenti, introdotta dall'art.1, co. 1324, della L. n.296/06 per l'anno 2007 e successivamente prorogata ogni anno.