

In evidenza



Notizie *Flash*

Elenco Vies: disponibile il servizio di verifica preventiva dei soggetti autorizzati



Accertamento e verifiche

Costi *black list*: in presenza delle condizioni per la deducibilità la Cassazione esclude le nuove sanzioni



Il Punto sull'Iva

Il rimborso Iva in dichiarazione: presupposti e modalità di richiesta

Sommario



Notizie Flash

- I nuovi modelli definitivi Irap e Unico SP per il 2011 pag. 3
- *Online* i modelli per il 2011 Unico Enti non commerciali e Consolidato pag. 3
- Unico SC: *online* il modello per il 2011 e le relative istruzioni pag. 4
- Dalle Entrate ulteriori chiarimenti sulle operazioni con Paesi *black list* pag. 4
- Elenco Vies: disponibile il servizio di verifica preventiva dei soggetti autorizzati pag. 5
- Richieste di rimborso annuali Iva: approvate le specifiche tecniche pag. 5
- Studi in lavorazione: i *cluster* di gennaio 2011 pag. 5
- 69 studi di settore da revisionare per Gerico 2012 pag. 5
- Recupero anticipato obbligazioni, non si applica il prelievo aggiuntivo del 20% pag. 6
- Piccola proprietà contadina: il termine quinquennale di decadenza è retroattivo pag. 6
- Operazioni *black list*: fornitore e destinatario devono coincidere pag. 6
- Il lavoratore in nero legittima l'induttivo pag. 6
- La plusvalenza speculativa si calcola per competenza pag. 6
- Pvc nullo se la verifica dura oltre i 60 giorni lavorativi e consecutivi pag. 7
- Adeguamento dei compensi per la trasmissione telematica delle dichiarazioni pag. 7
- Aggiornata la versione della tassonomia formato Xbrl per il 2011 pag. 7
- Il 17 marzo festa nazionale, ma solo per quest'anno pag. 7
- *Software* Iva 2011 e Gerico 2011 pag. 7



Focus di pratica professionale

- [Le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva sui trasferimenti nei leasing immobiliari](#) pag. 9



Accertamento e Verifiche

- [Costi *black list*: in presenza delle condizioni per la deducibilità la Cassazione esclude le nuove sanzioni](#) pag. 14



Speciale - Dichiarazione Iva 2011

Il Punto sull'Iva

- [Dichiarazione Iva 2011: novità e adempimenti procedurali](#) pag. 22
- [L'impatto sulla dichiarazione Iva dei nuovi criteri di territorialità](#) pag. 29
- [Il rimborso Iva in dichiarazione: presupposti e modalità di richiesta](#) pag. 34



Notizie flash

DICHIARAZIONI E MODULISTICA

I nuovi modelli definitivi Irap e Unico SP per il 2011

Con due **provvedimenti** del **31 gennaio**, le Entrate hanno approvato le versioni definitive dei modelli da utilizzare quest'anno per le dichiarazioni Irap e Unico SP.

Il **modello Irap 2011** ricalca senza modifiche di rilievo la bozza approvata alla fine dell'anno scorso. Confermata, in particolare, la nuova appendice che aveva già fatto il suo debutto nella versione provvisoria della dichiarazione. Qui trova spazio la tabella delle aliquote applicabili per l'anno d'imposta 2010, con tutti gli aggiornamenti che tengono conto delle modifiche introdotte sia dalle leggi regionali sia da quelle statali. Un elenco completo, che facilita l'associazione di ogni aliquota al codice da riportare poi nei campi del quadro IR. In questo quadro si ripresenta modificata la sezione VII e, più precisamente, il rigo IS32, dove viene ricalcolato l'acconto 2010 per le regioni in deficit sanitario (Campania, Lazio, Molise e Calabria).

Unico SP: la dichiarazione di quest'anno accoglie l'incentivo fiscale previsto dalla Tremonti *quater* (D.L. n.40/10), in favore delle aziende del settore tessile che investono in attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo per realizzare campionari, collezioni e prototipi. Al debutto anche il *transfer pricing* modello Ue, con il nuovo prospetto del quadro RS da utilizzare per indicare l'ammontare dei componenti negativi e/o positivi delle transazioni, in linea con le disposizioni del D.L. n.78/10.

[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/11
Irap
e modulistica](#)



[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/11
Unico SP e
modulistica](#)



On line i modelli per il 2011 Unico Enti non commerciali e Consolidato

Con due **provvedimenti** del **31 gennaio**, le Entrate hanno approvato le versioni definitive dei modelli da utilizzare quest'anno per le dichiarazioni Unico Enc e CNM, con le relative istruzioni.

Su **Unico Enc** troveranno posto i profili contabili di numerosi soggetti tra cui, per esempio, le Fondazioni, incluse quelle bancarie, le Opere pie e le società di mutuo soccorso, gli enti ospedalieri, le società sportive dilettantistiche senza finalità di lucro, le aziende autonome di soggiorno e turismo, le associazioni non riconosciute e i comitati, gli Enti pubblici autonomi e persino i condomini. Le novità riguardano, in particolare, il *bonus* campionari e la sospensione dell'imposta sugli utili reinvestiti da parte delle imprese aderenti ai contratti di rete.

CNM 2011: tra le novità di maggior rilievo si segnala l'eliminazione dal frontespizio della sezione riservata alla scelta del domicilio per la notifica degli atti. Ora, infatti, a seguito del disposto contenuto nell'art.38, co.4 del D.L. n.78/10, sarà il contribuente ad inviare una comunicazione *ad hoc* all'ufficio competente. Modifiche anche al quadro CS, con l'aggiornamento della sezione delle perdite derivanti dall'Irap, da cui è cancellato l'anno d'imposta 2004, non essendo più utilizzabili le perdite relative a quell'annualità. Nel quadro CS debutta, inoltre, una nuova sezione, da compilare se è stato richiesto il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili generati dall'attività di accertamento, nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale.

[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/11
Unico Enc
e modulistica](#)



[Agenzia Entrate
provvedimento
31/01/11
CNM e modulistica](#)





Unico SC: *online* il modello per il 2011 e le relative istruzioni

È disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate il nuovo **modello Unico SC** con le relative **istruzioni**, approvato con **provvedimento** direttoriale del **2 febbraio**, che accoglie le novità introdotte dalle recenti modifiche normative, come, ad esempio, il *bonus* campionari e il nuovo prospetto dedicato al *transfer pricing*.

Da segnalare l'eliminazione della prima sezione del quadro RO, per cui non è più necessario inserire in questo prospetto i nominativi dei soci delle Srl. Scompare, nel quadro RS, anche la parte dedicata ai dati dei bilanci redatti secondo i criteri dettati dal codice civile, e il quadro RG, relativo ai fondi d'investimento immobiliare chiusi. Introdotta, invece, una nuova formula per il quadro RQ, dedicato al calcolo delle imposte sostitutive, che è stato reso omogeneo all'interno di tutti i modelli di Unico.

Si ricordano, tra i principali destinatari del modello, le Spa e le società in accomandita per azioni, le Srl, le cooperative, gli enti pubblici e privati e i *trust* che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Sono, inoltre, interessate da Unico SC le società, gli enti commerciali e i *trust* non residenti nel territorio dello Stato, che hanno esercitato l'attività in Italia mediante stabile organizzazione.

IVA E ESTERO

Dalle Entrate ulteriori chiarimenti sulle operazioni con Paesi *black list*

Con la **circolare n. 2 del 28 gennaio**, le Entrate forniscono ulteriori chiarimenti sull'obbligo di comunicazione delle operazioni realizzate da soggetti passivi Iva con attori economici che si trovano nei Paesi *black list*. Tra i chiarimenti di maggiore interesse, quelli sulle spese di trasferta, sugli acquisti effettuati da un operatore economico non *black list* ma con rappresentante fiscale nominato in un Paese a fiscalità privilegiata, sulle cessioni e acquisti di beni "estero su estero" e quello che fugge i dubbi sui rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso.

Spese di trasferta dei dipendenti. In caso di trasferta in Paesi *black list*, le prestazioni di servizi - come, per esempio, quelle relative ai trasporti o quelle alberghiere - non devono essere riportate nella comunicazione delle operazioni Iva con Paesi *black list* in tutti i casi in cui queste spese - di regola, di importo esiguo - siano correttamente classificate nel costo del personale, secondo i principi contabili adottati dall'impresa.

Acquisti da un operatore economico non *black list* con rappresentante fiscale in un Paese a regime fiscale privilegiato. Non rientrano tra le operazioni soggette all'obbligo di comunicazione le prestazioni di servizi e le cessioni di beni realizzate presso il rappresentante fiscale, nominato in un Paese *black list*, se l'operatore economico "rappresentato", che costituisce la reale controparte dell'operazione, è localizzato in un Paese a fiscalità "ordinaria".

Operazioni estero su estero. Per le cessioni o per gli acquisti di beni effettuati direttamente all'estero - quindi, non soggetti a Iva - da una stabile organizzazione italiana con sede in un Paese *black list*, come, ad esempio, l'acquisto di carburanti, non è previsto l'obbligo di comunicazione.

Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso. Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente può rettificarla o integrarla entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza, senza l'applicazione di alcuna sanzione. Passato questo termine, è possibile presentare la comunicazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso e versare, quindi, le sanzioni ridotte entro un anno dall'omissione o dall'errore, a patto che la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.



Agenzia Entrate
comunicato
1/02/11



Elenco Vies: disponibile il servizio di verifica preventiva dei soggetti autorizzati
Con **comunicato stampa** del **1° febbraio**, l'Agenzia delle Entrate rende noto che è disponibile sul proprio sito *web* il servizio che consente di consultare preventivamente l'elenco delle partite Iva che, alla data del 30 gennaio 2011, già risultano in possesso dei requisiti per essere incluse nell'archivio dei soggetti autorizzati ad effettuare operazioni intracomunitarie, secondo le regole stabilite col provvedimento dell'Agenzia del 29/12/10. Inserendo una partita Iva, il servizio fornisce l'esito della verifica, evidenziando se l'operatore indicato ha già i requisiti di inclusione. Gli operatori che risultano già essere in possesso dei requisiti non devono fare nulla: rientreranno automaticamente nel *Vies* quando, a fine febbraio, dall'archivio verranno effettivamente eliminati i non autorizzati. Chi non risulta in questo elenco ed ha presentato già l'apposita istanza, potrà verificare il suo inserimento tra i soggetti autorizzati a fine febbraio, quando sarà disponibile la consultazione dell'archivio *Vies*. L'Agenzia ha comunque trenta giorni di tempo per vagliare l'idoneità o meno ad effettuare operazioni intracomunitarie.

IVA

[Agenzia Entrate
provvedimento
28/01/11](#)



Richieste di rimborso annuali Iva: approvate le specifiche tecniche
Da quest'anno non si dovrà più utilizzare il modello VR cartaceo per il rimborso annuale, ma un nuovo quadro *on-line* con cui richiedere l'erogazione del rimborso tramite accredito sul conto corrente bancario o postale, comunicato dall'intestatario del conto fiscale. È questo l'effetto dell'incorporazione della richiesta di rimborso nella presentazione della dichiarazione Iva, trasmessa in via autonoma e svincolata dal modello Unico. La novità è stata definitivamente prevista con il **provvedimento del 28 gennaio** delle Entrate, che approva le **specifiche tecniche** dei flussi telematici per la trasmissione delle relative informazioni tra Agenzia e agenti della riscossione. In pratica, al momento della compilazione e della presentazione della dichiarazione, i richiedenti possono optare per l'erogazione del rimborso in conto fiscale, barrando una determinata casella contenuta nel quadro VR, segnalando anche l'importo erogabile senza garanzia. Entro dieci giorni dall'invio della dichiarazione, l'Agenzia trasmette all'agente della riscossione presso cui il richiedente è intestatario del conto fiscale i dati relativi alla domanda di rimborso. L'agente della riscossione, sempre entro dieci giorni, chiede, quindi, al contribuente, se dovuta, la presentazione di una delle garanzie previste dalla norma. Infine, l'agente provvede all'erogazione del rimborso tramite accredito sul conto corrente bancario o postale, comunicato dall'intestatario del conto fiscale.

STUDI DI SETTORE

[Agenzia Entrate
studi di settore
3/02/11
Sito Web](#)



Studi in lavorazione: i cluster di gennaio 2011
Sul sito *web* delle Entrate sono stati pubblicati i **cluster** (gruppi omogenei) risultati dalle elaborazioni dei dati relativi agli Studi di settore in lavorazione per il periodo d'imposta 2010, relativi al mese di gennaio 2011.
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Studi di settore - Metodologie - Cluster (studi in lavorazione))

[Agenzia Entrate
provvedimento
28/01/11
Sito Web](#)



69 studi di settore da revisionare per Gerico 2012
Sono 69 gli studi di settore che entro la fine del 2011 andranno revisionati per essere poi applicati allo stesso anno d'imposta e fare ingresso, aggiornati, in Gerico 2012. Il **provvedimento**, con il programma delle revisioni degli studi di settore applicabili a partire dal periodo di imposta 2011 e l'elenco degli strumenti aggiornati, è stato pubblicato il **31 gennaio** sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

ACCERTAMENTO

[R.M.](#)
[31/01/11](#)
[n.11](#)



Recupero anticipato obbligazioni, non si applica il prelievo aggiuntivo del 20%
Sugli interessi da prestiti obbligazionari con scadenza non inferiore a 18 mesi, riacquistati prima della loro scadenza da parte dell'emittente, non si applica il prelievo aggiuntivo del 20%, a condizione che tali titoli non vengano nuovamente destinati alla negoziazione sul mercato. A fornire tali chiarimenti è l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 11/E del 31 gennaio 2011**.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione](#)
[SS.UU.](#)
[sentenza](#)
[28/01/11](#)
[n.2060](#)



Piccola proprietà contadina: il termine quinquennale di decadenza è retroattivo
Il D.Lgs. n. 228/01, in vigore dal 30 giugno 2001, che ha ridotto da dieci a cinque anni il termine entro il quale gli acquirenti, se vogliono conservare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, non possono alienare il fondo, si applica retroattivamente, per espressa previsione normativa, anche a tutti gli atti posti in essere prima della data di entrata in vigore della norma stessa, senza alcuna condizione o limite. Ne consegue che il termine quinquennale trova applicazione anche a quelle ipotesi in cui il termine decennale previgente si fosse già perfezionato, purché il rapporto tributario non si sia già esaurito. Così hanno deciso le Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella **sentenza n. 2060**, depositata il **28 gennaio 2011**.

[CTR Veneto](#)
[sentenza](#)
[16/12/10](#)
[n.76](#)



Operazioni *black list*: fornitore e destinatario devono coincidere
In caso di operazioni effettuate con controparti domiciliate fiscalmente in Stati o territori a fiscalità privilegiata, fornitore della prestazione e destinatario del pagamento devono coincidere. Il requisito dell'effettività, necessario per riconoscere la deducibilità dei relativi costi, va verificato con esclusivo riferimento proprio al soggetto che ha beneficiato dei pagamenti. Diversamente, l'Amministrazione finanziaria non può far altro che disconoscere la deducibilità degli oneri ex art. 110, co. 10 del Tuir. È quanto ha affermato la Ctr Veneto con la **sentenza n. 76/25/10**, depositata il **16 dicembre 2010**.

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[3/02/11](#)
[n.2593](#)



Il lavoratore in nero legittima l'induttivo
La presenza di un dipendente non regolarmente assunto legittima l'accertamento induttivo. Lo ha stabilito la Cassazione, con la **sentenza n.2593 del 3 febbraio**. secondo i giudici, il divieto di doppia presunzione, *c.d. praesumptio de praesumpto*, attiene esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con altra presunzione semplice e non può ritenersi, invece, violato nel caso, quale quello di specie, in cui da un fatto noto (presenza di un dipendente non regolarmente assunto per il quale la stessa contribuente ha ammesso la corresponsione di una retribuzione non contabilizzata) si risale, peraltro in funzione di una presunzione legale, seppure relativa, a un fatto ignorato (maggiore redditività di impresa e non semplicemente maggior costi per retribuzioni, come ha prospettato in memoria la ricorrente).

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[15/12/10](#)
[n. 25327](#)



La plusvalenza speculativa si calcola per competenza
Il computo della plusvalenza speculativa relativa alla cessione d'azienda va effettuato calcolando l'avviamento commerciale conseguito e, perciò, in base al principio di competenza, e non di cassa. Ne consegue che, persino in caso di rateizzazione del prezzo, la parte di reddito percepita successivamente al periodo di imposta non può essere esclusa dal calcolo della plusvalenza. A stabilirlo è la Corte di Cassazione con **sentenza n. 25327 del 15 dicembre 2010**.

[CTP Bari](#)
[sentenza](#)
[3/12/10](#)
[n.293/17/10](#)



Pvc nullo se la verifica dura oltre i 60 giorni lavorativi e consecutivi

L'art.12, co.5 dello Statuto del contribuente deve interpretarsi in modo restrittivo, ossia calcolando la durata massima della verifica come sommatoria di 60 giorni (30 più 30) lavorativi e consecutivi; ciò in quanto la *ratio* della norma è data dal comma 1 dello stesso articolo, secondo il quale l'attività di verifica deve svolgersi "*con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*". Lo ha disposto la Commissione Tributaria Provinciale di Bari, con la **sentenza n.293/17/10 del 3 dicembre 2010** ritenendo nullo il processo verbale della Guardia di finanza, per violazione di legge. Nel caso di specie, l'ispezione delle fiamme gialle aveva avuto inizio l'8 settembre 2005 e si era conclusa il 15 dicembre 2005, cioè dopo 120 giorni, né era mai stata chiesta proroga.

PROFESSIONISTI

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[2/02/11](#)
[Sito Web](#)



Adeguamento dei compensi per la trasmissione telematica delle dichiarazioni

Sono stati definiti con il **provvedimento** dell'Agenzia delle Entrate del **2 febbraio** i nuovi compensi per gli intermediari, a partire dalle attività svolte nel 2010. Per gli incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni elaborate e trasmesse tramite *Entratel*, per le banche convenzionate e le Poste Italiane Spa che ricevono e trasmettono le dichiarazioni e per gli intermediari che effettuano il pagamento telematico in nome e per conto del contribuente, il corrispettivo è rideterminato in €1,03 per ciascuna operazione.

CONTABILITÀ E BILANCIO

[XBRL Italia](#)
[3/02/11](#)
[Sito Web](#)



Aggiornata la versione della tassonomia formato Xbrl per il 2011

È disponibile sul sito www.xbrlitalia.it la nuova **versione 1.10** della tassonomia "principi contabili nazionali", che ha ottenuto il 3 febbraio 2011 il parere dell'Oic, come previsto dall'art.3, co.3 del DPCM del 10/12/08.

LAVORO E PREVIDENZA

[Consiglio dei](#)
[Ministri](#)
[28/01/11](#)
[Sito Web](#)



Il 17 marzo festa nazionale, ma solo per quest'anno

Nella seduta del **28 gennaio**, il Consiglio dei Ministri si è soffermato sugli effetti civili della giornata del 17 marzo 2011, festa nazionale per il 150° anniversario dell'Unità d'Italia. Poiché tale qualificazione comporta l'implicita ed eccezionale inclusione della ricorrenza fra quelle ordinariamente festive, il Consiglio ha ritenuto obbligatorio di conseguenza (e solo per quest'anno) estendere alla giornata del **17 marzo 2011** le regole in materia di orario festivo, limitazioni su determinati atti giuridici, il trattamento economico da corrispondere ai lavoratori dipendenti e le sanzioni amministrative pecuniarie in caso di inosservanza.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

[Agenzia Entrate](#)
[software](#)
[Sito Web](#)



Software Iva 2011 e Gerico 2011

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.0** del 1/02/11 del *software* di compilazione e le **procedure di controllo per il modello Iva 2011 e Iva base 2011**;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare – Dichiarazioni Iva)

- **la versione beta** del 3/02/11 del *software* di compilazione **Gerico 2011**;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare -

Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Compilazione - Software di compilazione)
- **la versione 9.3.2** del 2/02/11 del *software contratti di locazione*, per di compilazione dei contratti e delle richieste di pagamento;
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Registrare - Contratto di locazione - Compilazione e invio - software di compilazione)
- **la versione 1.0.1** del 3/02/11 delle **procedure di controllo** per il **modello Iva 26**
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Adesione e variazione Iva di gruppo (Iva 26) - Compilazione e invio - Procedura di controllo)



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



Le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva sui trasferimenti nei leasing immobiliari

Con il [provvedimento direttoriale del 14 gennaio 2011](#), l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte ipotecarie e catastali dovuta - entro il prossimo 31 marzo 2011 - per i contratti di *leasing* immobiliare in corso alla data del 1° gennaio 2011.

La disciplina - come già ampiamente evidenziato in un precedente contributo¹ - è contenuta nel co. 16 della L. n. 220/10 (Legge di stabilità 2011) e si inserisce nel contesto delle modifiche a regime apportate dal precedente co. 15 per i contratti di locazione finanziaria immobiliare sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2011.

È bene precisare che le modifiche in oggetto non riguardano il trattamento da riservare a tali operazioni sotto il profilo dell'Iva (da questo punto di vista, nulla è cambiato), bensì interessano la disciplina delle altre imposte indirette e, cioè, l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale dovute nell'ambito delle operazioni di locazione finanziaria immobiliare².

Con il richiamato provvedimento, l'Agenzia delle Entrate, oltre a definire l'ambito di applicazione e di determinazione della disciplina transitoria - e cioè dell'imposta sostitutiva dovuta per i contratti di *leasing* immobiliare in corso alla data del 1 gennaio 2011 - contiene, soprattutto nella parte dedicata alle motivazioni del provvedimento, alcune considerazioni estensibili alla disciplina a regime.

In attesa della circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate, chiamata a dirimere i residui dubbi che andremo di seguito ad evidenziare, cercheremo di ripercorrere i chiarimenti forniti dal citato provvedimento, anche alla luce di un importante documento di dottrina emanato nel mese di dicembre del 2010 dall'Associazione Italiana *Leasing* (Assilea), che, per prima, in quanto soggetto direttamente interessato alle richiamate modifiche, ha commentato le nuove disposizioni fornendo agli operatori utili spunti di riflessione.

Chiarimenti e aspetti dubbi della nuova disciplina

⇒ Applicabilità della disciplina ai leasing di fabbricati abitativi

In sede di prima lettura delle nuove disposizioni, vi era il dubbio che tali previsioni si dovessero applicare anche alle operazioni di locazione finanziaria riguardanti immobili di civile abitazione (per la verità, poco frequenti nella pratica, anche in considerazione della penalizzante disciplina vigente fino al 31/12/2010).

La conferma, in senso positivo, è giunta proprio con il provvedimento direttoriale del 14/01/2011, con il quale l'Agenzia, nelle "motivazioni", ha confermato l'applicabilità della nuova disciplina (imposta sostitutiva compresa) anche per i *leasing* riguardanti immobili abitativi.

¹ L. Caramaschi, "Legge di stabilità: i primi dubbi applicativi relativi alle modifiche apportate in tema di fiscalità indiretta immobiliare", in La Circolare Tributaria n. 1 del 3 gennaio 2011, pag. 23.

² Le modifiche, in particolare, interessano le disposizioni contenute nel Tuir, nel D.Lgs. n.347/90 (Testo Unico in materia di imposte ipotecarie e catastali), ma anche talune disposizioni contenute del D.L. n.223/06 (in particolare, all'art. 35) che con previsioni "fuori sistema" avevano, con decorrenza 4 luglio 2006, apportato specifiche modifiche alla disciplina dei *leasing* immobiliari.

In particolare, viene precisato che le modifiche sono volte a concentrare il prelievo delle imposte ipotecarie e catastali nella fase dell'acquisto dell'immobile da parte della società di *leasing*, momento nel quale risulta applicabile la seguente disciplina:

- cessioni di beni immobili strumentali: le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura rispettivamente del 3% e dell'1% (quindi, con un carico complessivo del 4%, al pari delle ipotesi di acquisto in proprietà dell'immobile), se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'Iva; ovvero del 2% e dell'1%, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva;
- cessioni di fabbricati abitativi: le imposte ipotecarie e catastali sono, invece, dovute nella misura del 2% e dell'1%, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva o venga effettuata in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, co. 1, punto 8-bis del DPR n. 633/72.

Si osserva che l'ultima precisazione contenuta nel provvedimento direttoriale, con riferimento alla cessione di beni immobili strumentali, potrebbe generare un po' di confusione: laddove si parla di cessione che non rientra nel campo di applicazione dell'Iva (ipotesi che sconta un carico complessivo di ipotecarie e catastali pari al 3%) si intende, evidentemente, fare riferimento al caso in cui il soggetto cedente è un privato in quanto anche per le cessioni esenti poste in essere da soggetti passivi ai fini Iva il carico delle ipotecarie e catastali è, comunque, pari al 4%.

⇒ Imposta di registro sui canoni di locazione

Per effetto delle nuove disposizioni, per i nuovi contratti sottoscritti a far data dal 1° gennaio 2011, viene meno l'obbligo di registrazione del contratto di locazione finanziaria. Di conseguenza, viene meno il corrispondente obbligo di pagamento dell'imposta di registro dovuta sui canoni di locazione (nella misura dell'1% se riferita a fabbricati strumentali e pari al 2% nel caso di fabbricati di civile abitazione).

Nel merito, vi erano dubbi sulla sorte dei contratti di locazione finanziaria in corso alla data del 1° gennaio 2011, posto che gli stessi sono stati precedentemente registrati in forza di uno specifico obbligo di legge, ora rimosso.

Con riferimento a tali contratti, vi era, infatti, chi riteneva dovuta l'imposta di registro anche per i residui anni di durata della locazione finanziaria successivi al 2010.

Il citato provvedimento direttoriale ha risolto definitivamente la questione, precisando testualmente che *“non risulta, inoltre, più dovuta l'imposta di registro in relazione ai contratti di locazione finanziaria di immobili in corso alla data del 1° gennaio 2011”*.

Tale conclusione, per la verità poco argomentata, è giustificata dalla dichiarata volontà di equiparare - previo pagamento di un'imposta sostitutiva che si pone l'obiettivo di “chiudere” con la disciplina passata - il trattamento futuro di tutti i contratti di locazione finanziaria relativi ad immobili (sia quelli sottoscritti *ante* 2011 e, quindi, in corso a tale data che quelli sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2011).

Il numero 2, lett. a, co. 15 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2011 interviene sulla disciplina dell'imposta di registro, stabilendo che essa è dovuta solo in caso d'uso.

Assilea, con la [circolare n. 39](#) del 22 dicembre 2010, ipotizza in questi casi l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa pari a € 168, in luogo di quella percentuale, ad oggi prevista per la registrazione dei contratti di locazione semplice.

Secondo il citato documento di Assilea, la norma deroga alla disciplina generale sotto un duplice profilo:

- ▶ da un lato, riferendosi ai contratti bancari e finanziari senz'altra specificazione in ordine alla forma scritta che questi possono assumere, essa comporta che i contratti medesimi, in deroga a quanto dispone l'art. 5 del DPR n. 131/86 sono esenti da registrazione fino al caso d'uso, anche se redatti per atto pubblico o per scrittura

privata autenticata (e, a maggior ragione, quindi, se formati per scrittura non autenticata);

- ▶ dall'altra, la norma assume quale presupposto per la sua applicabilità unicamente la circostanza che i contratti rientrino nel novero di quelli per i quali il Tub prescrive a pena di nullità la forma scritta, indipendentemente dalla natura e dal contenuto delle singole clausole in essi contenute.

Assilea aggiunge che la ricordata norma speciale dettata per i contratti relativi ad operazioni bancarie e finanziarie non stabilisce, invece, alcun particolare criterio in ordine al trattamento tariffario applicabile ai contratti medesimi nei casi in cui si proceda alla loro registrazione in caso d'uso o volontariamente.

Dalla lettura dell'art. 1 della Tariffa, parte seconda del Tuir, non è chiaro se, nell'ipotesi di registrazione dei contratti di locazione finanziaria all'eventuale verificarsi del caso d'uso (art. 6, DPR n.131/86) ovvero in caso di registrazione volontaria dell'atto, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (art.1 Tariffa, parte seconda, lett. b) in luogo di quella proporzionale (art.1 Tariffa, parte seconda, lett. a).

Quindi, tenuto conto che l'intento del Legislatore fiscale è volto a ripristinare la situazione previgente alla cd. "*Visco - Bersani*", allorché i contratti di *leasing* immobiliare, se registrati volontariamente o in caso d'uso, erano assoggettati a imposta di registro in misura fissa, Assilea auspica un rapido intervento normativo o interpretativo, volto a chiarire che nell'ipotesi in esame l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

⇒ Imposta sostitutiva: casi particolari

Il provvedimento direttoriale affronta alcune situazioni particolari in relazione alle quali potevano sussistere dubbi in merito all'obbligo di pagamento o meno dell'imposta sostitutiva. Si tratta di :

- 1- contratti di locazione finanziaria per i quali, entro il 31 dicembre 2010, sia stato esercitato il diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore, ma non sia stato ancora stipulato il relativo contratto di compravendita;
- 2- contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili rispetto ai quali, entro il 31 dicembre 2010, la società di *leasing* non abbia ancora acquisito la proprietà.

Nel primo caso, posto che al 31/12/2010 non si è ancora verificato il trasferimento della proprietà, tale situazione viene considerata assimilabile a quella dei contratti ancora in corso al 1° gennaio 2011, anche se, nel caso specifico, il contratto è inevitabilmente giunto "a fine corsa".

Coerentemente con quanto affermato in precedenza, quindi, il provvedimento direttoriale conclude per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva di questi contratti con la conseguenza che, all'atto del rogito (avvenuto nel 2011) dovranno essere applicate le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, come previsto dal nuovo impianto normativo.

In relazione alla seconda fattispecie, invece, posto che la società di *leasing* non è ancora divenuta parte contrattuale, non avendo conseguito la proprietà dell'immobile, non si ritiene possibile l'assimilazione ai contratti in corso alla data del 1° gennaio 2011 e, quindi, il provvedimento direttoriale conclude per la non debenza dell'imposta sostitutiva. Tale contratto sconterà le regole in vigore dal 1° gennaio 2011, previste per i nuovi contratti.

⇒ Leasing appalto (o "in costruendo")

Come osservato da Assilea nella richiamata circolare n. 39/10, è presumibile che a trarre beneficio dalle nuove norme vi sarà anche il c.d. "*leasing appalto*" o "*in costruendo*": secondo le regole in vigore fino al 31 dicembre 2010, infatti, acquistare direttamente un terreno finanziandosi presso un istituto di credito e costruendovi sopra un capannone industriale era più vantaggioso rispetto alla formula della locazione finanziaria: le imposte

d'atto, infatti, venivano assolte esclusivamente a monte (addirittura, in misura fissa se il terreno è ceduto da un soggetto passivo Iva).

Dal 1° gennaio 2011, questo vantaggio fiscale relativo all'acquisto del terreno con costruzione del fabbricato nei confronti del *leasing* in costruendo viene eliminato in quanto nel *leasing* in sede di riscatto non si dovranno più pagare le ipocatastali in misura proporzionale (2%) bensì in misura fissa (€168 + €168).

Il provvedimento direttoriale del 14/01/2011 ha precisato che le nuove disposizioni riguardano i *leasing* appalto o *leasing* cc.dd. "*in costruendo*", anche con riferimento all'obbligo di pagamento dell'imposta sostitutiva.

Per tali contratti in corso al 1° gennaio 2011, ricompresi peraltro nelle nuove disposizioni in tema di responsabilità solidale dell'utilizzatore, l'Agenzia delle Entrate dovrà confermare – e, in questo senso, il dubbio permane anche dopo la pubblicazione del provvedimento direttoriale - le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva: in particolare, occorre chiarire se la stessa vada calcolata sul costo di realizzazione dell'immobile indicato nel contratto posto che il costo effettivo del fabbricato viene comunemente determinato dopo l'ultimazione dei lavori. Occorre, infine, tenere conto che, ai fini del conteggio della riduzione (o sconto) per il calcolo della sostitutiva, la durata decorre con la consegna del fabbricato ultimato.

Sotto questo aspetto, le specifiche tecniche allegate al provvedimento direttoriale fanno riferimento al "*costo di realizzazione per l'immobile in costruzione*", senza null'altro aggiungere.

Sul tema, Assillea, con la già citata circolare n. 39/10, propone una soluzione affermando che si deve fare riferimento al costo di realizzazione del fabbricato (indicato in contratto e preso a base per il calcolo del tasso *leasing* ai fini della normativa Banca d'Italia sulla trasparenza della condizioni contrattuali), considerando la mera durata del contratto, a prescindere dalla pre-locazione (o periodo di pre-finanziamento).

Sul punto è attesa una presa di posizione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⇒ Soggetti obbligati e modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva

Per quanto riguarda l'individuazione dei soggetti tenuti al versamento dell'imposta sostitutiva e le modalità di versamento della stessa, il provvedimento direttoriale del 14 gennaio 2011 prevede quanto segue:

- Soggetti obbligati al versamento dell'imposta sostitutiva: richiamando le nuove regole in tema di solidarietà, si afferma che il pagamento potrà essere effettuato indifferentemente da una delle parti coinvolte nel rapporto (società di *leasing* e utilizzatore), precisando che il pagamento di una delle due parti comporta l'estinzione del rapporto tributario anche nei confronti dell'altro contraente; sarà, quindi, opportuno che l'utilizzatore contatti prontamente la società di *leasing*, al fine di accordarsi su chi debba procedere al pagamento dell'imposta sostitutiva;
- Modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva: il pagamento dovrà avvenire esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, "*secondo le disposizioni e con le modalità di cui al capo III del decreto dirigenziale del 31 luglio 1998 e successive modifiche*". Si tratta delle modalità con le quali i contribuenti - direttamente o per il tramite di intermediari abilitati (i propri commercialisti) - già da tempo procedono alla registrazione telematica dei contratti di locazione, effettuando contemporaneamente addebitato dell'importo dovuto.

⇒ Imposta sostitutiva : il conteggio degli anni residui

Un ultimo dubbio, non ancora chiarito, riguarda il corretto conteggio degli anni mancanti alla fine del contratto di locazione, variabile la cui determinazione è necessaria per poter

correttamente calcolare lo sconto ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva da assolvere entro il 31 marzo 2011.

Dall'esame delle specifiche tecniche allegate al provvedimento, si comprende che gli anni dovranno essere indicati per intero, senza, quindi, poter considerare i mesi.

Tale soluzione crea situazioni di incertezza e, per certi versi, di iniquità in quei contratti dove il periodo residuo è in un caso di 14 anni e 2 mesi e in un altro di 14 anni e 11 mesi. In questi casi, non pare corretto assumere per entrambi il dato "14 anni", ma si ritiene corretto applicare la generale regola dell'arrotondamento per eccesso o per difetto, in modo da poter considerare in modo più opportuno le frazioni d'anno.

Negli esempi considerati, quindi, nel primo caso sarà corretto assumere come dato ai fini del calcolo dello sconto "14 anni", mentre nel secondo la soluzione corretta parrebbe quella di indicare "15 anni".

Posto che la misura dello sconto annuo introdotto dal Legislatore è particolarmente generoso (4%), la soluzione proposta appare decisamente più equa che non l'ipotesi del troncamento.

È, in ogni caso, auspicabile un rapido intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia.

⇒ Il trattamento Iva del riaddebito dell'imposta sostitutiva

L'eventuale assolvimento dell'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale da parte della società di *leasing* estingue l'obbligazione nei confronti dell'Erario, lasciando all'autonomia contrattuale delle parti (società di *leasing* e utilizzatore) l'individuazione delle modalità di esecuzione della rivalsa.

Assilea (circolare n. 39/10) ipotizza due differenti situazioni:

- se l'imposta sostitutiva viene assolta dalla società di *leasing*, può concorrere alla determinazione dell'importo finanziato costituendone onere accessorio mediante inclusione nel debito residuo al 31/12/2010;
- se l'imposta sostitutiva viene assolta dalla società di *leasing*:
 - a fronte di un precedente mandato conferitole dall'utilizzatore, e dalla società di *leasing* riaddebitata all'utilizzatore in un'unica soluzione, questa costituisce un'anticipazione in nome e per conto dell'utilizzatore; in tal caso, il riaddebito non è assoggettato ad Iva ai sensi dell'art. 15, co. 1, n. 3 del DPR n. 633/72;
 - al contrario, in assenza del predetto mandato, la somma riaddebitata concorre a formare la base imponibile rilevante ai fini Iva ai sensi dell'art. 13, DPR n. 633/72.



Costi black list: in presenza delle condizioni per la deducibilità la Cassazione esclude le nuove sanzioni

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 26298](#) del 29 dicembre 2010, è intervenuta sulla problematica dei costi sostenuti con fornitori (sia imprese che professionisti), residenti in Paesi c.d. "black list", rispetto ai quali, in attesa della c.d. "white list" ancora non emanata, è necessario fare riferimento al DM del 23 gennaio 2002 (pubblicato nella G.U. del 4 febbraio 2002), come successivamente modificato dapprima con DM del 22 marzo 2002 e poi con DM del 27 dicembre 2002, che contempla una serie di Stati o territori esteri "in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti".

La sentenza di seguito commentata è interessante per due motivi:

⇒ da un lato, relativamente all'onere probatorio del contribuente conferma *in toto* quanto finora emerso sul piano interpretativo non soltanto a livello dottrinale, ma anche a opera dell'Amministrazione finanziaria;

⇒ dall'altro, giunge ad una conclusione sicuramente innovativa in ordine all'irrogazione delle sanzioni collegate all'omessa separata indicazione, in dichiarazione, di detti costi.

Sul fronte dell'onere probatorio, la Suprema Corte, nel cassare la sentenza impugnata e rinviare la controversia ai giudici di merito della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, ha evidenziato la necessità che i giudici (ed in premessa, ovviamente, il contribuente) si esprimano in maniera dettagliata circa la sussistenza delle condizioni che consentono la deducibilità dei costi in commento.

In particolare, dopo aver ripercorso con estrema attenzione l'*excursus* normativo dell'art.110, co. 10 e ss., del Tuir, i giudici di piazza Cavour giungono alla seguente conclusione:

"La motivazione fornita dalla Commissione regionale sul punto è insufficiente...In effetti, la sentenza impugnata si limita ad affermare che "La prova, a tal proposito fornita dalla (...) appare più che sufficiente" (sentenza, pag. 6), senza spiegare di quali prove si tratti ed in virtù di quale ragionamento appaiano sufficienti. L'esplicazione che segue - "La (...), nell'esercizio 2002, annovera tra i suoi numerosi fornitori alcuni soggetti esteri residenti in Hong Kong, Malesia, Libano ed Emirati Arabi. La fornitura proveniente dalla Malesia, poi, rappresenta oltre il 97% dei costi black list del 2002" - è di carattere meramente descrittivo e non porta argomenti alla prova dei fatti elencati dall'art. 110, co. 11, del Tuir. Ugualmente, le affermazioni per cui "tali costi sono stati correttamente imputati al Conto economico" e "il contribuente ha fornito la prova di cui al citato art. 110, co. 11" (sentenza, pag. 8) sono puramente assertive, non indicando le ragioni del convincimento". A fondamento di tale decisione, è sottolineato tra l'altro che "all'Amministrazione finanziaria è sufficiente invocare il divieto legale di deduzione, mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza delle condizioni per cui esso non sarebbe applicabile al proprio caso".

In termini oltremodo pratici, la sentenza in commento conferma che:

- ▶ l'art. 110, co. 10 (cui deve aggiungersi il nuovo co. 12-bis) del Tuir, ha portata di presunzione legale relativa, che ammette prova contraria da fornire ad opera del contribuente. In assenza di detta prova, le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o

territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato, nonché le prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in detti Stati o territori, sono indeducibili;

- ▶ l'onere difensivo incombe al contribuente in base al co. 11 del medesimo art. 110 del Tuir ed è soddisfatto se è dimostrato alternativamente che:
 - l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
 - le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico;
 - le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Relativamente all'**irrogazione delle sanzioni**, invece, la sentenza n. 26298/10, confermando che la mancata indicazione dei costi *black list* in dichiarazione, anche se in riferimento ad annualità precedenti al 2007 (il caso esaminato riguarda l'annualità 2002), non esplica più effetti negativi in ordine alla indeducibilità degli stessi in forza dell'art. 1, co. 303, della L. n. 296/06, giunge ad una conclusione che supera e ribalta - nel vero senso della parola - le precisazioni dell'Amministrazione finanziaria.

⇒ Le conclusioni della Corte di Cassazione

Secondo la Suprema Corte, la predetta omissione, infatti, si potrebbe tradurre eventualmente nell'irrogazione della nuova sanzione al riguardo prevista dall'art. 8, co. 3-bis, del D. Lgs. n. 471/97 (pari al 10% degli importi non indicati, con un minimo di € 500 e un massimo di € 50.000), ma soltanto se

“l'impresa avente sede in Italia non provi le circostanze che le danno diritto alla deduzione, in deroga al principio generale d'ineducibilità del costo di merci importate da Paesi inclusi nella black list. Ciò significa che l'an debeatur di tale sanzione, e la misura di essa, dipendono dall'esito del giudizio di rinvio, concernente la prova delle circostanze che consentirebbero la deduzione, in tutto o in parte, di dette spese. Mentre la sanzione da € 258 a € 2.065, comminata dall'art. 8, co.1, D. Lgs. n. 471/97 per la violazione formale costituita dall'omessa indicazione separata di esse in dichiarazione, residuerebbe solo nel caso in cui la suddetta prova risulti fornita”.

Dal che deriva che, a parere dei giudici di piazza Cavour:

- l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list*, in qualsiasi periodo d'imposta commessa (fatte salve, ovviamente, le casistiche di controversie ormai definite), non incide sulla deducibilità degli stessi;
- la sanzione di cui al citato art. 8, co. 3-bis del D. Lgs. n. 471/97 è irrogabile solo nel caso in cui i costi si confermano indeducibili, mentre l'eventuale prova difensiva correttamente assolta renderà comminabile solo la sanzione prevista per la violazione formale connessa all'omessa indicazione, ossia la sanzione da € 258 euro a € 2.065 di cui all'art. 8, co. 1, del medesimo D. Lgs. n. 471/97.

⇒ Le conclusioni dell'Amministrazione finanziaria

La portata innovativa dell'interpretazione della Corte di Cassazione è sicuramente di notevole interesse, soprattutto se raffrontata alle conclusioni contenute nella [C.M. n. 46/E/09](#), laddove l'Amministrazione finanziaria - se è vero che aveva sottolineato come anche per il passato la mancata separata indicazione dei costi *black list* non fosse causa di indeducibilità - aveva altrettanto affermato che comunque si rendeva applicabile la nuova sanzione del 10% ed i relativi limiti di € 500 e € 50.000.

Queste, infatti, le conclusioni dell'Amministrazione finanziaria:

“La legge Finanziaria 2007, con il citato art. 1, co. 303, stabilisce l'applicazione della nuova sanzione di cui all'art. 8, co. 3-bis del D.Lgs. n. 471/97, anche alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, a condizione che “il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, co. 11, primo periodo” del Tuir....Ogniqualevolta i costi da

Paesi black list non siano stati separatamente indicati in dichiarazione e non sia stata raggiunta la prova delle circostanze esimenti richieste dall'art. 110, co. 11 del Tuir, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, vanno irrogate le seguenti sanzioni, in conformità al disposto del D.Lgs. n. 472/97: - per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, è applicabile la sola sanzione per "infedeltà" della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (art. 1, co. 2 del D.Lgs. n. 471/97); - per le violazioni commesse dal 1° gennaio 2007, la sanzione correlata alla "infedeltà" della dichiarazione è applicabile unitamente a quella per irregolare compilazione della dichiarazione, di cui al nuovo art. 8, co. 3-bis del D.Lgs. n. 471/97, riferita a violazioni di autonomi adempimenti, colpite da distinte sanzioni. Si precisa, infine, che la sanzione di cui al citato co. 3-bis non è alternativa a quella concernente la dichiarazione c.d. "infedele", a differenza di quanto stabilito al co. 1 del medesimo art. 8 del D.Lgs. n. 471/97 per le altre violazioni relative al contenuto della dichiarazione. Ne è conferma sia la formulazione del ripetuto co. 3-bis, che non presenta collegamenti con i commi precedenti, sia la commisurazione in misura proporzionale anziché fissa della sanzione. Qualora, invece, sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti, per le violazioni dell'obbligo dichiarativo, in ogni tempo commesse, risulta applicabile la sola sanzione di cui al nuovo co. 3-bis dell'art. 8 del D.Lgs. n. 471/97, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione".

In sintesi, secondo l'Agenzia delle Entrate:

- ➔ i costi *black list*, se idoneamente documentati, sono sempre deducibili a prescindere dalla mancata indicazione in dichiarazione;
- ➔ nel caso di mancata indicazione e indeducibilità dei costi:
 - per il passato, opera solo la sanzione per infedele dichiarazione;
 - dal 2007 in poi, alla sanzione per infedele dichiarazione si affianca la nuova sanzione proporzionale del 10%;
- ➔ se invece i costi sono deducibili, si applica sempre e comunque, a prescindere dall'annualità di riferimento, la sanzione proporzionale del 10%.

Osservazioni

La disparità di vedute sull'irrogazione delle sanzioni è abbastanza palese.

Secondo i giudici della Corte di Cassazione, la nuova sanzione deve essere interpretata quale sanzione "speciale" e letta solo in termini "punitivi" per il contribuente, ossia quando l'omissione è finalizzata ad occultare i costi *black list* sul fronte dichiarativo, in modo da tentare di "farla franca" relativamente ad un eventuale controllo specifico dedicato a tali componenti.

In tal modo, il contribuente si "accolla" soltanto il rischio di un eventuale accertamento, ma "evita" di segnalare in prima battuta al Fisco la presenza delle operazioni con i Paesi a fiscalità privilegiata, rispetto alle quali è conscio, evidentemente, di non poter soddisfare i requisiti normativi richiesti per la deducibilità fiscale. Pertanto:

- ▶ resta intatta la necessità dell'onere probatorio in capo al contribuente;
- ▶ i costi *black list* sono deducibili anche in assenza di separata indicazione in dichiarazione;
- ▶ nel caso di deducibilità comprovata dalla documentazione, la violazione dichiarativa ha solo una portata di violazione formale con relativa applicazione della sanzione da €258 a €2.065;
- ▶ solo nel caso in cui i costi non siano deducibili, o comunque in proporzione all'importo degli stessi che risulta non deducibile, è irrogata la nuova sanzione di cui all'art. 8, co. 3-bis, del D. Lgs. n. 471/97, oltre alla sanzione per infedele dichiarazione.

È appena il caso di evidenziare che le predette conclusioni devono ritenersi valide anche per le violazioni commesse dal 2007 in poi, con l'ovvia conseguenza che il nuovo art. 8, co. 3-bis, del D. Lgs. n. 472/97, a parere della Suprema Corte, deve essere sempre letto nell'ottica di sanzione speciale "disincentivante" gli eventuali comportamenti omissivi.

Dal che deriva che il contribuente:

- sul fronte della deducibilità, deve rispettare esclusivamente il dettato dell'art. 110, co.11, del Tuir;
- se indica in dichiarazione i costi *black list*, non incorre in alcuna sanzione ulteriore;
- se non indica detti costi, potrà essere sanzionato in misura fissa, avendo i requisiti di deducibilità, oppure, oltre alle sanzioni per infedele dichiarazione, anche in misura percentuale del 10%, in assenza degli stessi.

Lo scontro tra le opposte conclusioni ruota senza dubbio sull'interpretazione da dare al co. 303 dell'art. 1 della L. n. 296/06, secondo cui la nuova sanzione proporzionale si applica "*anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, co. 11, primo periodo. Resta ferma, in tal caso, l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97*".

L'Agenzia delle Entrate, per le violazioni antecedenti il 2007, ritiene che:

- la locuzione "*sempre che*" debba essere letta nel senso di: "*a condizione che*";
- se i costi non sono documentati, deve essere applicata solo la sanzione per infedele dichiarazione e non anche la nuova sanzione proporzionale;
- se invece i costi sono documentati, trova applicazione solo la sanzione proporzionale, non attribuendo nessun valore al richiamo alle sanzioni fisse per le irregolari dichiarazioni di cui al co. 1 dell'art. 8 del D. Lgs. n. 471/97.

I giudici della Corte di Cassazione, invece, giungono a conclusioni diametralmente opposte:

- attribuiscono un valore al richiamo alle sanzioni fisse, ritenendo che le stesse trovino applicazione quando i costi sono deducibili;
- ritengono che la locuzione "*sempre che*", abbia il significato di "*salvo che*", con ciò attribuendo alla nuova sanzione proporzionale la portata "punitiva" di cui si è detto in precedenza, con la conseguenza che in caso di indeducibilità dei costi, oltre alla sanzione per infedele dichiarazione, trova applicazione anche la nuova sanzione proporzionale.

Ecco, dunque, chiarita la **posizione della Suprema Corte**: il nuovo comma 3-bis dell'art.8 del D. Lgs. n. 471/97 ha portata "speciale". È una sanzione che interviene solo ed esclusivamente nel momento in cui l'omissione ha concretizzato un danno all'Erario in termini di minori imposte, mentre è del tutto "neutralizzata" quando la non indicazione dei costi *black list* separatamente in dichiarazione non ha esplicato effetti in termini di diminuzione dell'imponibile.

Dal che deriva che, anche per le violazioni commesse a decorrere dal 2007, il quadro sanzionatorio come interpretato dalla Cassazione è il seguente:

- ➔ se i costi *black list* sono idoneamente comprovati, l'omissione comporta solo l'applicazione della sanzione formale da € 258 a € 2065 di cui al co. 1 dell'art. 8 del D.Lgs. n.471/97;
- ➔ se i costi non sono comprovati, oltre alla sanzione per infedele dichiarazione, troverà applicazione anche la sanzione proporzionale.

Resta solo da comprendere quale sarà il futuro comportamento dell'Amministrazione finanziaria, ossia se aderirà a tale linea interpretativa, giungendo alla conclusione che l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list* debba essere annoverata tra le violazioni di carattere formale e non sostanziale, in grado di impedire i connessi controlli, oppure proseguire lungo la sua via interpretativa, con l'evidente

nascita di un cospicuo contenzioso, atteso che la sentenza in commento rappresenta, senza timore di smentita, un'arma difensiva importantissima per i contribuenti che hanno commesso violazioni compilative riferite ai costi *black list*.

Cosa ricordare in riferimento ai costi *black list*

Avendo richiamato la disciplina dei costi *black list*, è importante riassumerne gli aspetti principali, alla luce anche dei recenti chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda i **soggetti interessati** dalla disposizione, la [C.M. n. 51/E/10](#) precisa che l'indeducibilità dei costi *black list* è disposta con riferimento a tutti i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato un'attività d'impresa, da intendere in senso ampio, ricomprendendo non solo i vari tipi di società di capitali e di persone delineati nel codice civile, ma anche le imprese individuali e le stabili organizzazioni in Italia di società estere. Analoga interpretazione "estesa", inoltre, deve essere effettuata in riferimento alle imprese estere residenti o localizzate in Stati *black list*, con la conseguenza che la disciplina trova applicazione anche per le operazioni intervenute tra un soggetto residente esercente attività d'impresa e una stabile organizzazione *black list* di un'impresa residente in un Paese a fiscalità ordinaria.

Per quanto concerne, invece, i **costi** riferiti a prestazioni di professionisti in Paesi *black list*, è necessario considerare non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni cc.dd. "regolamentate", ma tutti coloro che agiscono nell'esercizio di arti e professioni, mentre l'espressione "*domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata*" deve essere intesa nel senso di ricomprendere sia i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, sia coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza (ad esempio, perché dispongono di una base fissa da cui forniscono i propri servizi).

Prova difensiva

Ai sensi del comma 11, art. 110 del Tuir, l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi non opera se il soggetto residente in Italia dimostra alternativamente che:

- ▶ l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- ▶ le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico;
- ▶ le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Tale prova può essere prodotta o in sede di interpello preventivo oppure in occasione di un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, atteso l'obbligo per gli uffici, prima di procedere all'emanazione dell'atto, di notificare all'interessato un apposito avviso con cui si concedono 90 giorni al fine di documentare la deducibilità dei costi *black list*.

La dizione "*spese e altri componenti negativi*" è indubbiamente estesa e assorbente, riguardante un ambito oltremodo ampio di categorie.

Alla luce dei chiarimenti contenuti nella citata C.M. n. 51/E/10, nonché nella [Circolare n. 1/2008](#), volume III, della Guardia di Finanza, vi rientrano anche le spese per acquisti di beni e servizi; le minusvalenze relative a beni immobilizzati; le svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie; le perdite di beni, compresi i crediti; gli ammortamenti; le svalutazioni ed accantonamenti per rischi su crediti e per rischi su cambio; gli altri accantonamenti; le spese relative a prestazioni professionali.

Inoltre, sul piano dottrinale, si è ritenuta preclusa l'applicazione del regime antielusivo nel caso in cui l'impresa estera sia residente in uno Stato con cui l'Italia ha stipulato una convenzione per evitare le doppie imposizioni, atteso il disposto dell'art. 24, paragrafo 4, del modello di convenzione OCSE, secondo cui "*gli interessi, i canoni e le altre spese pagate da un'impresa di uno Stato contraente a un residente dell'altro Stato contraente, sono deducibili, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, alle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero stati pagati a un residente del primo Stato*".

Individuate le categorie di “costi” a rischio, onere del contribuente è costituirsi un’idonea documentazione difensiva, tesa a dimostrare la sussistenza di almeno una delle esimenti previste dalla norma. In tale direzione soccorrono i chiarimenti forniti nel tempo dall’Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda l’effettiva attività commerciale, nella C.M. n. 9/E/01 è stato sottolineato che bisogna richiamare l’art. 2195, c.c., secondo il quale le disposizioni normative che fanno riferimento alle attività commerciali trovano applicazione per tutte le attività elencate nello stesso articolo, vale a dire attività industriali, di produzione di beni e servizi, di intermediazione, di trasporto, etc.

Secondo la C.M. n. 51/E/10, l’eventuale risposta positiva all’istanza di interpello volta ad ottenere la disapplicazione della *CFC rule* facendo valere l’esimente di cui all’art. 167, co.5, lett. a) del Tuir, va ritenuta valida anche al fine di consentire la deducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con il soggetto estero localizzato nel territorio a fiscalità privilegiata.

Peraltro, il riferimento “*al mercato dello Stato o territorio di insediamento*”, presente nell’ambito della prima esimente prevista per la disapplicazione della *CFC rule*, non costituisce un elemento dirimente ai fini della disapplicazione delle disposizioni in materia di deducibilità di costi *black list*, che, invece, va riconosciuta a seguito della dimostrazione dello svolgimento da parte del fornitore estero di un’effettiva attività commerciale mediante un’idonea struttura *in loco*, pur se la sussistenza del radicamento, ovviamente, costituisce un elemento senz’altro utile a dimostrare l’esimente stessa.

Sul piano, invece, della **documentazione probatoria**, interessante è la [R.M. n. 46/E/04](#), secondo cui:

“sarebbe ... necessario produrre una più adeguata documentazione comprovante l’esistenza di tale struttura organizzativa nel Paese a fiscalità privilegiata, dedicata alla attività sopraindicata. Con C.M. n. 29/E/03 sono stati elencati alcuni documenti idonei a dimostrare l’effettiva attività commerciale, quali ad esempio: il bilancio; l’atto costitutivo; un prospetto descrittivo dell’attività esercitata; i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell’attività; la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati; i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell’attività lavorativa e le mansioni svolte; i conti correnti bancari aperti presso istituti locali; gli estratti conto bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate; la copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici; le autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all’attività e all’uso dei locali. Come è evidente, si tratta di indicazioni esemplificative e non esaustive, posto che l’istante è tenuto a presentare, in relazione alla peculiarità della fattispecie, anche altri documenti comprovanti la condizione richiesta ai fini della disapplicazione della norma”.

Peraltro, la citata R.M. n. 46/E/04 si esprime anche riguardo all’effettivo interesse economico dell’operazione, osservando che il contribuente

“dovrà pertanto acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata. È utile sottolineare come tale scelta imprenditoriale deve essere sorretta da una valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, connessa - in modo particolare - con l’entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna”.

E nella stessa direzione si muove la C.M. n. 51/E/10, secondo cui:

“La valutazione della sussistenza o meno di tale condizione (i.e., effettivo interesse economico) va effettuata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell’operazione, quali ad esempio: il prezzo della transazione; la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino; le modalità di attuazione dell’operazione (ad esempio, i tempi di consegna); la possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori; l’esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore”.

Inoltre,

“riguardo all’esistenza di vincoli contrattuali, organizzativi e simili, l’interesse economico all’effettuazione dell’operazione non può essere giustificato sulla base del mero obbligo contrattuale per il contribuente residente di avvalersi di un fornitore black list, magari appartenente al medesimo gruppo. La rilevanza di tale elemento presuppone un quid pluris da individuare nell’esistenza di oggettivi e significativi vantaggi economici che verrebbero meno qualora si acquistasse da altro fornitore (ad esempio, la presenza di una “centrale acquisti” a livello di gruppo presso cui si approvvigionano tutte le società consociate dislocate in diversi Paesi). Con particolare riferimento al prezzo praticato dal fornitore black list, si ritiene - alla luce delle considerazioni formulate - che la deducibilità dei costi in esame non possa essere disconosciuta sulla base della mera circostanza che il prezzo dei beni e servizi acquistati è superiore a quello mediamente praticato sul mercato. In altri termini, un prezzo apparentemente anomalo può essere giustificato dalla valutazione delle altre condizioni che regolano la transazione e, quindi, non pregiudicare la sussistenza dell’effettivo interesse economico all’operazione”.

Infine, se il fornitore è un professionista, soccorre la C.M. n. 1/E/07, secondo cui è necessario provare l’apprezzabilità economica complessiva della prestazione ricevuta, considerando, ad esempio, oltre all’entità del compenso, anche la specificità dell’opera professionale.

Il ravvedimento operoso

In ultimo, fermo restando le evidenziate disparità di opinione tra giurisprudenza e Amministrazione in ordine all’ambito sanzionatorio conseguente alla mancata separata indicazione in dichiarazione dei costi in esame, è comunque interessante richiamare le precisazioni della C.M. n. 46/E/09 per quanto riguarda le ipotesi di ravvedimento operoso. In tale documento di prassi, infatti, è stata evidenziata la possibilità di sanare l’omissione ricorrendo alla dichiarazione integrativa di cui all’art. 2, co. 8 del DPR n. 322/98.

In particolare, nel caso in cui detta dichiarazione sia presentata prima dell’avvio dell’attività di controllo, è applicabile la sanzione di cui all’art. 8, co. 1, del D.Lgs. n.471/97, ossia la sanzione amministrativa in misura fissa da € 258 a € 2.066.

Peraltro, se la correzione avviene in tempo utile per procedere alla ravvedimento operoso, di cui all’art. 13 del D. Lgs. n. 472/97, la stessa sanzione è ridotta nella misura di 1/10, ossia pari a € 25.

Resta inteso che, se la mancata indicazione comporta altresì una difforme liquidazione (infedele) della dichiarazione, le sanzioni applicabili sono quelle di cui al successivo comma 2 del citato art. 8 del D.Lgs. n. 471/97, ossia dal 100 al 200%, ovviamente sempre riducibili nella misura di 1/10.

Alla luce della giurisprudenza commentata, invece, cambia l’approccio in ordine alle integrative prodotte contestualmente o successivamente all’attività di controllo: infatti,

mentre per l'Agenzia delle Entrate è sempre dovuta la nuova imposta proporzionale del 10%, oltre all'eventuale sanzione per infedele dichiarazione se i costi sono indeducibili, è evidente che secondo la Corte di Cassazione tale importo sarà dovuto solo nel caso di insussistenza delle condizioni per dedurre i costi *black list*, al pari delle sanzioni per infedele dichiarazione, con la conseguenza che nelle ipotesi di corretta deducibilità sarà dovuta solo la sanzione per l'errore formale (da € 258 a € 2.065).

Dichiarazione Iva 2011: novità e adempimenti procedurali

a cura di Daniele Fezzardi e Alberto Venturini

Adempimenti, scadenze e aspetti procedurali

L'Agenzia delle Entrate, con il [provvedimento del 17 gennaio 2011](#), ha approvato i modelli di Dichiarazione Iva 2011, relativi al periodo di imposta 2010, e le relative istruzioni. Tali modelli, composti da Dichiarazione Iva annuale, Iva base, Iva 74-bis e Iva 26LP, sono stati oggetto di modifiche rispetto alla versione dello scorso anno, dovute, in parte, all'adeguamento della normativa nazionale a quella comunitaria e, in parte, all'azione di semplificazione che ha caratterizzato l'intera modulistica predisposta dalle Entrate.

Si ricorda che, in linea generale, sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale tutti i contribuenti, titolari di partita Iva, che esercitano attività d'impresa, attività artistiche o professionali.

Tuttavia la normativa prevede specifiche **esenzioni** le seguenti tipologie di contribuenti:

- soggetti che abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti;
- soggetti che hanno aderito al regime dei contribuenti minimi;
- i produttori agricoli;
- gli esercenti attività di organizzazione di giochi e le imprese individuali che abbiano dato in affitto l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti ai fini Iva.

Il modello di dichiarazione Iva 2011 deve essere utilizzato sia dai soggetti che presentano la dichiarazione in via autonoma, sia dai soggetti obbligati a comprendere la dichiarazione Iva nel modello Unico 2011.

La presentazione della dichiarazione Iva deve essere effettuata esclusivamente in via telematica, ad opera del contribuente ovvero da un intermediario abilitato, nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2011 e il 30 settembre 2011, nel caso in cui il contribuente sia tenuto alla presentazione in via autonoma, oppure entro il 30 settembre 2011, nel caso in cui sia tenuto a comprendere la dichiarazione Iva nel modello UNICO 2011.

Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza dei termini sopra indicati si considerano valide, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge e riportate nella tabella sottostante.

Quelle presentate oltre tale termine, invece, si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che risulta dovuta.

Sanzioni	
Omessa presentazione della dichiarazione annuale o presentazione della stessa con ritardo superiore a 90 giorni, in presenza di debito d'imposta.	Sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta con un minimo di € 258
Omessa presentazione della dichiarazione annuale o presentazione della stessa con ritardo superiore a 90 giorni, in assenza di debito d'imposta.	Sanzione da € 258 a € 2.065
Presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni.	Sanzione da € 258 a € 2.065
Dichiarazione infedele: dichiarazione in cui è indicata un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante	Sanzione dal 100% al 200% della maggiore imposta e/o della differenza di credito.

Richiesta di rimborso in difformità della dichiarazione e quindi per un importo superiore a quello risultante dalla dichiarazione.	Sanzione dal 100% al 200% della somma non spettante.
Dichiarazione non redatta in conformità al modello approvato con provvedimento amministrativo. Omissione o inesatta indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante, per la determinazione del tributo o di ogni altro elemento utile per i previsti controlli.	Sanzione da €258 a €2.065.
Violazioni dell'obbligo di versamento: omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'Iva in acconto, dell'Iva risultante dalle liquidazioni periodiche o dell'Iva a conguaglio risultante dalla dichiarazione annuale.	Sanzione del 30% dell'importo non versato.
Compensazione di crediti inesistenti	Sanzioni dal 100% al 200% dell'importo dei crediti compensati. Sanzione del 200% dell'importo dei crediti compensati in misura superiore a €50.000.

Le istruzioni al modello Iva 2011 prevedono la presentazione della dichiarazione in via autonoma per i seguenti soggetti:

- ▶ soggetti Ires con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, ovvero con periodo di imposta chiuso in data anteriore al 31 dicembre 2010;
- ▶ le società controllanti e controllate che partecipano alla liquidazione dell'Iva di gruppo, anche per i periodi inferiori all'anno;
- ▶ i soggetti risultanti da operazioni straordinarie, tenuti a comprendere nella loro dichiarazione il modulo relativo alle operazioni dei soggetti estinti o trasformati, qualora questi soggetti abbiano partecipato alla liquidazione Iva di gruppo;
- ▶ i curatori fallimentari o commissari liquidatori per i soggetti falliti o sottoposti alla procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- ▶ i soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale tenuto a presentare la dichiarazione Iva per conto loro;
- ▶ i soggetti non residenti identificati direttamente secondo quanto previsto dall'art. 35-ter della legge Iva;
- ▶ i soggetti titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- ▶ i soggetti risultanti da operazioni straordinarie tenuti a presentare la dichiarazione per i soggetti estinti a seguito dell'operazione;
- ▶ i soggetti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale Iva.

⇒ Dichiarazione annuale in forma autonoma a febbraio

Con la [C.M. n. 1/E/11](#), le Entrate forniscono un'indicazione volta a favorire la semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti garantendo a tutti un uguale trattamento.

Con tale circolare, l'Agenzia garantisce la possibilità di non comprendere la dichiarazione Iva in quella unificata per tutti i contribuenti. Indipendentemente dalla presenza di un credito o di un debito annuale, tutti i soggetti passivi d'imposta possono presentare la dichiarazione Iva entro il mese di febbraio di ciascun anno, con il conseguente esonero dall'obbligo di presentazione della Comunicazione annuale dati Iva.

In via interpretativa, l'Agenzia delle Entrate estende la possibilità di anticipare la presentazione della dichiarazione annuale Iva e quindi di omettere la Comunicazione annuale dati Iva, ai soggetti passivi che chiudono l'anno di riferimento con un debito Iva (oppure a saldo zero), evitando in questo modo una disparità di trattamento dipendente dalla posizione debitoria o creditoria nei confronti dell'Erario, facendo venir meno quanto previsto dalle istruzioni di recente pubblicazione.

Modello Iva base 2011

Il modello Iva base introdotto lo scorso anno rappresenta una **versione semplificata** del modello di dichiarazione annuale Iva 2011, e può essere utilizzato sia dai contribuenti che presentano la dichiarazione Iva in via autonoma sia da coloro che la presentano insieme al modello UNICO 2011.

Le novità previste dalla versione 2011 sono:

- l'introduzione di un frontespizio da compilare in caso di dichiarazione autonoma;
- l'introduzione del quadro VR per la richiesta di rimborsi Iva;
- l'introduzione del quadro VX riepilogativo del debito/credito annuale (tale quadro non va compilato in caso di dichiarazione unificata, poiché gli stessi dati andranno inseriti nel quadro RX di Unico 2011).

Modello Iva 2011 ordinario

Da quest'anno, i contribuenti che intendono richiedere il rimborso del credito emergente dalla dichiarazione Iva annuale devono compilare il **nuovo quadro VR** facente parte integrante della dichiarazione stessa. Non è più possibile presentare il modello VR in forma autonoma all'agente della riscossione come per gli anni passati.

Le principali modifiche introdotte nel modello Iva 2011 rispetto lo scorso anno sono le seguenti:

⇒ Frontespizio

È stata eliminata la sezione dedicata al "*Domicilio per la notificazione degli atti*".

Si precisa che il frontespizio deve essere utilizzato esclusivamente se la dichiarazione Iva viene presentata in via autonoma, altrimenti si deve utilizzare il frontespizio del modello Unico 2011.

⇒ Quadro VA

Nel **rigo VA1** è stata soppressa la casella 6 relativa ai **soggetti che operavano con una doppia partita Iva** in Italia attraverso una stabile organizzazione (*branch*) e un rappresentante fiscale ovvero identificazione diretta.

Nel **rigo VA4** riservato alla **società di gestione del risparmio** è stato inserito il campo 3 ove indicare la partita Iva della società di gestione del risparmio sostituita. Tale campo va compilato nell'ipotesi di sostituzione, nella gestione del fondo, da una società di gestione ad un'altra, verificatasi nel corso del periodo d'imposta 2010.

Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie	
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc.	1
Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'IVA	2
VA1 Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie	Credito dichiarazione IVA/2010 ceduto
Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie	3
Riservato al soggetto non residente nelle ipotesi di passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta e viceversa	4
Indicare la partita IVA relativa all'istituto in precedenza adottato	5
Riservato alle società di gestione del risparmio (art. 8, D.L. 351/2001)	
VA4 Denominazione del fondo	1
Partita IVA della società di gestione del risparmio sostituita	3
Numero Banca d'Italia	2

⇒ Quadro VE

Nel **rigo VE30** è stato soppresso il campo 4, che era riservato all'esposizione delle **prestazioni di servizi intracomunitari**, di cui all' art. 40 del D.L. n.331/93, abrogato dal recente D.Lgs. n. 18/10.

Al suo posto è stato introdotto il **rigo VE39** riservato all'esposizione delle prestazioni di servizi non soggette ai sensi dell'art. 7-ter del DPR n. 633/72, effettuate verso committenti comunitari. Si tratta di **operazioni che non concorrono alla formazione del volume d'affari**, ma che sono ugualmente soggette all'obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 21, co. 6, del decreto Iva.

Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	,00
	Esportazioni		
2			,00
	Cessioni intracomunitarie	3	,00
VE30			
	Cessioni verso San Marino	4	,00
VE39	Prestazioni di servizi rese a committenti comunitari (art. 7-ter)		,00

⇒ Quadro VF

Nel **rigo VF34** è stato introdotto il campo 7, riservato all'indicazione delle operazioni previste dall'art. 10, numeri da 1) a 4), effettuate verso soggetti Iva non comunitari o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità europea.

Tali operazioni, concorrenti al calcolo del *pro rata* di detrazione, riguardano **prestazioni di natura finanziaria e assicurativa ovvero operazioni relative a titoli e a valute estere**.

Nel **rigo VF53**, relativo a particolari casistiche, è stata introdotta la casella 2, che deve essere barrata dai **soggetti che svolgono essenzialmente attività esenti** e, nell'esercizio di tali attività, solo occasionalmente hanno effettuato operazioni imponibili e che, inoltre, non hanno effettuato acquisti inerenti a tali operazioni (nel qual caso, deve essere compilato il rigo VF31 per la relativa detrazione).

Dati per il calcolo della percentuale di detrazione					
VF34	Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)	Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili			
1	,00	2	,00		
	Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	3	,00		
	Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti	Operazioni non soggette	Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1		
4	,00	5	,00	6	,00
	Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a-bis)	7	,00	8	%
VF35	Iva non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12				,00

⇒ Quadro VH

È stato introdotto il **rigo VH14**, riservato ai soggetti che hanno effettuato **operazioni derivanti da contratti di subfornitura**, che hanno concordato il pagamento del corrispettivo loro spettante in un termine successivo alla consegna del bene o prestazione del servizio e pertanto possono effettuare il versamento dell'Iva con cadenza trimestrale senza applicazione di interessi, ai sensi dell'art. 74, co. 5, del decreto Iva.

L'imposta relativa a tali operazioni deve essere compresa nel periodo di liquidazione in cui tali operazioni sono state effettuate anche se il relativo versamento è avvenuto con cadenza trimestrale.

VH14 Subfornitori art. 74, comma 5

⇒ Quadro VR

Il **nuovo quadro VR** deve essere utilizzato solo dai contribuenti Iva che intendono richiedere il rimborso del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale per l'anno 2010. Le novità relative al quadro VR sono le seguenti:

- **Rigo VR6:** è destinato ai contribuenti che hanno diritto all'ottenimento del rimborso in via prioritaria. Nel vecchio modello, tale informazione era da indicare tra i dati del contribuente;
- **Rigo VR7:** tale casella di nuova introduzione è riservata ai soggetti subappaltatori edili, che hanno effettuato nell'anno precedente almeno l'80% del fatturato in regime di inversione contabile e che, in base a quanto disposto dal co. 6-ter, art. 35 del D.L. n.223/06, beneficiano di un limite annuo maggiore sia per la compensazione sia per il rimborso semplificato (come specificato anche dalla C.M. n. 37/E/06);
- **Rigo VR9:** questo rigo riguarda i contribuenti virtuosi, che dovranno anche indicare in colonna 2 l'importo del rimborso erogabile senza prestazione di garanzia. Si segnala che i contribuenti devono autocertificare tale *status*. Per completezza si rimanda alle importanti precisazioni fornite dalla recente [R.M. n. 9/E/11](#), in merito ai termini per la presentazione dell'autocertificazione.

VR6	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	<input type="checkbox"/>
VR7	Contribuenti Subappaltatori	<input type="checkbox"/>
VR9	Contribuenti virtuosi	<input type="checkbox"/> ¹ <input type="text"/> ² Importo erogabile senza garanzia <input type="text"/> ,00

⇒ Quadro VO

Nel **rigo VO11** sono state introdotte le caselle 26 e 27 per comunicare la revoca dall'effettuazione di cessioni intracomunitarie in base a cataloghi, per corrispondenza e simili nei confronti di soggetti residenti in Bulgaria e Romania (di cui l'opzione è stata introdotta lo scorso anno).

Nel **rigo VO23** è stata introdotta la casella per la revoca dalla determinazione del reddito agrario per le società agricole ai fini delle imposte sui redditi.

E SIMILI (art. 41, D.L. 331/1993)		Revoche																										
VO11		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
VO23	DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, L. 27/12/2006, n. 296)	Opzione	1	<input type="checkbox"/>	Revoca	2	<input type="checkbox"/>																					

⇒ Prospetto Iva 26/PR

All'interno del **quadro VS** sono stati inseriti i campi 11 e 12 per attestare il possesso dei requisiti delle **società "virtuose"** per la determinazione dell'importo delle garanzie erogate in relazione all'eccedenza di credito compensata.

Infatti, non sono previste garanzie quando la società presenta determinati requisiti ossia l'esercizio dell'attività da almeno 5 anni e l'assenza di notifiche di avvisi di accertamento o di rettifica relativi all'imposta dovuta o all'eccedenza detraibile.

Nel rigo **VS22** è stato introdotto il campo 2, in cui si indica il numero dei soggetti partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo ma esonerati dalla prestazione di garanzie in quanto "virtuosi".

Si fa presente che tali soggetti dovranno produrre una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che:

- il patrimonio non è diminuito di oltre il 40% rispetto al bilancio precedente;

- la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40% rispetto l'anno precedente;
- l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni d'azienda;
- non risultano cedute azioni o quote per oltre il 50% del capitale sociale rispetto l'anno precedente;
- sono stati regolarmente eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Partita iva		Codice	Ultimo mese	Società non operativa	RIMBORSO INFRANNUALE
1		2	3	4	Importo
					,00
VS1	Eccedenza di credito	Eccedenza di credito compensata	RIMBORSO ANNUALE		
6		7	Causale	Erogazione prioritaria	Importo
	,00	,00	8	9	10
					,00
		Società virtuosa	Importo erogabile senza garanzia		12
		11			,00

Un'ulteriore novità che riguarda la disciplina della liquidazione Iva di gruppo è stata introdotta dal [provvedimento](#) dell'Agenzia delle Entrate del 6 dicembre 2010.

Tale provvedimento ha approvato il **nuovo modello Iva 26**, da utilizzare sia per la dichiarazione di adesione al regime della liquidazione Iva di gruppo da parte delle società controllanti e controllate sia per la comunicazione di variazioni intervenute dopo la presentazione del modello.

Il nuovo modello Iva 26, che potrà essere presentato solamente per via telematica, sostituisce i precedenti modelli cartacei Iva 26 e Iva 26-bis.

Tale vecchia modulistica andava, infatti, presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente sulla base del domicilio fiscale della società o ente controllante.

Non subisce, invece modifiche il **termine** entro il quale deve essere esercitata l'opzione per l'Iva di gruppo, che rimane il **16 febbraio** dell'anno per il quale ha effetto l'opzione stessa.

Il nuovo modello Iva 26 è così composto:

- ➔ il frontespizio, che richiede l'indicazione dei dati relativi all'ente o società controllante;
- ➔ il modulo, costituito dal **quadro A**, che richiede l'indicazione dei dati relativi alle società che partecipano alla compensazione Iva, e dal **quadro B**, che richiede l'indicazione dei dati relativi alle società che partecipano alla catena di controllo ma non alla compensazione Iva.

Le regole di compensazione del credito Iva relativo all'anno 2010

Gli utilizzi in compensazione del credito Iva emergente dalla Dichiarazione annuale Iva 2011 per importi **superiori ad € 10.000** possono essere eseguiti solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge.

Per utilizzi in compensazione **superiori alla soglia di € 15.000**, invece, è necessaria anche l'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato.

Si ricorda che tali vincoli interessano solo le compensazioni "orizzontali" (quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi), mentre non interessano mai le compensazioni "verticali" (cioè quelle Iva con Iva) anche se superano le soglie predette.

Per riassumere, chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a € 10.000 deve:

- presentare la Dichiarazione Iva 2011 (con visto di conformità, se la compensazione è superiore a € 15.000);
- presentare il modello F24 con la compensazione non prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione

I modelli F24 contenenti la compensazione superiore a € 10.000 potranno essere trasmessi unicamente tramite i canali Entratel o Fisconline; pertanto, non è possibile utilizzare il canale bancario (*home banking*).

Considerando l'attuale termine iniziale per la presentazione della Dichiarazione Iva 2011 (fissato al 1° febbraio), risulta impossibile presentare prima del 16 marzo un modello F24 con utilizzo in compensazione di crediti Iva per importi superiori ad €10.000.

Per quanto riguarda il **residuo credito Iva relativo all'anno 2009**, emerso dalla precedente dichiarazione (Iva 2010) ed utilizzato parzialmente nel 2010, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che nel modello F24 venga indicato ancora "2009" come anno di riferimento.

L'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di € 15.000, laddove la Dichiarazione Iva 2010, relativa all'anno d'imposta 2009, non sia stata "vistata"; in questo caso, per poter compensare il credito residuo 2009 nel 2011, occorre procedere all'apposizione del visto di conformità tramite presentazione della dichiarazione integrativa 2009.

L'impatto sulla dichiarazione Iva dei nuovi criteri di territorialità*a cura di Norberto Villa*

La dichiarazione Iva 2011 sarà il momento in cui verificare il comportamento tenuto nel corso dell'anno con riguardo ai nuovi criteri in tema di territorialità dell'imposta delle prestazioni di servizi.

Le novità sono intervenute dal 1° gennaio 2010³ in forza di quanto previsto dalla Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio (di seguito, "Direttiva Servizi"), che ha modificato la Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio (di seguito, "Direttiva Iva"), per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.

Le nuove regole, che hanno inciso profondamente sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini Iva, individuando lo Stato in cui una determinata prestazione di servizi deve essere ritenuta rilevante ai fini Iva, possono essere così sintetizzate:

- 1- modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;
- 2- conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori) concernenti:
 - a) le prestazioni di servizi relativi ad immobili;
 - b) le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili;
 - c) le prestazioni di trasporto passeggeri;
- 3- introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e *catering*, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto;
- 4- conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:
 - a) di intermediazione;
 - b) di trasporto di beni;
 - c) relative a beni mobili materiali;
 - d) di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;
- 5- introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;
- 6- ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini dell'individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche:
 - a) gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'art. 4, co. 4, del DPR n.633/72) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale;
 - b) gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini Iva;
- 7- generalizzazione del principio, in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le

³ Vedi il paragrafo successivo, con espresso riferimento al momento in cui dovevano applicarsi le nuove regole.

prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.

Con D.Lgs. n. 18/10, pubblicato sulla G.U. n. 41 del 19 febbraio 2010, quanto sopra esposto è stato recepito dall'ordinamento italiano.

Le norme comunitarie così recepite costituiscono di fatto un superamento delle previgenti disposizioni, contenute nel DPR n. 633/72, con particolare riferimento all'art. 7 e 17, nonché nell'art. 40, co. 4-*bis*, 5 e 6 del D.L. n. 331/93, che risultavano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi.

L'entrata in vigore

La direttiva imponeva il recepimento delle novità dal 1° gennaio 2010. Come si è visto, il decreto legislativo di recepimento è, invece, è solo dell'11 febbraio 2010, con entrata in vigore il 20 febbraio 2010 (giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).



Il primo dubbio che ci si può porre in sede di dichiarazione annuale è come ci si debba comportare con riguardo alle operazioni poste in essere nel periodo temporale 1° gennaio - 19 febbraio 2010.

Con la [C.M. n. 58/E/09](#), l'Agenzia delle Entrate ha espresso l'opinione secondo cui, in attesa dell'emanazione del decreto legislativo di recepimento, era necessario dare diretta applicazione della normativa comunitaria, «*almeno per ciò che riguarda le regole generali*», relativamente alle disposizioni sufficientemente dettagliate.

Quindi, le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010 avrebbero dovuto essere effettuate secondo le nuove regole, seppur non ancora formalmente recepite in Italia. Questo almeno secondo l'Agenzia delle Entrate.

Tale soluzione mirava «*ad evitare che si verificano fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'Iva e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme*»⁴.

In realtà, seguendo l'insegnamento della Corte Ue, il comportamento avrebbe anche potuto essere differente.

Infatti:

- in presenza di norme interne in contrasto con la Direttiva, i contribuenti possono applicare direttamente quelle della Direttiva se sufficientemente precise e, quindi, in grado di essere applicate⁵;
- le norme di una Direttiva non recepita nell'ordinamento nazionale non possono creare, di per sé, obblighi giuridici a carico dei singoli e non possono, quindi, essere fatte valere dallo Stato membro inadempiente nei confronti dei cittadini⁶.

In forza di ciò, si ritiene che in presenza di operazioni effettuate in base alle regole previgenti all'entrata in vigore del decreto di recepimento, il comportamento del contribuente non parrebbe passibile di alcuna censura. Sarebbe, pertanto, possibile mantenere il comportamento tenuto senza rischi di tipo sanzionatori.

Esempio

Si ipotizzi che Alfa, nel mese di gennaio 2010, abbia continuato a considerare i trasporti di merci comunitari effettuati nei confronti di un operatore economico tedesco come rientranti nella disciplina di cui all'art. 40, co. 5 del D.L. n. 331/93.

⁴ Vedi C.M. n. 58/E/09.

⁵ Tra le altre, Corte di Giustizia CE, sentenza del 19 gennaio 1982, causa C-8/84

⁶ Vedi, Corte di Giustizia CE, cit.

Tale comportamento non è in linea con quanto previsto dalla direttiva n. 2008/8/CE, ma risultava esserlo (a quell'epoca) con una norma almeno formalmente esistente nel nostro ordinamento (appunto l'art. 40, co. 5 del D.L. n. 331/93).

Si ritiene che tale comportamento non possa portare ad alcuna ipotesi sanzionatoria nei confronti di Alfa anche senza una correzione successiva.

Effetti indiretti delle nuove regole

Sempre in sede di dichiarazione Iva, conseguentemente alle nuove regole in tema di territorialità, sarà opportuna una verifica di alcune conseguenze indirette delle stesse.

In primis, sarà da verificare come tali innovazioni possono impattare con le regole in tema di *plafond*. Ciò in quanto le innovazioni possono avere avuto come effetto quello di far sì che operazioni prima rilevanti ai fini della formazione del *plafond* siano diventate, dal 2010, irrilevanti, ma anche situazioni opposte.

Casistiche più ricorrenti da monitorare		
	Nel 2009	Nel 2010
Lavorazioni comunitarie	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art.40, co.4 del D.L. n. 331/93 e formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Trasporti comunitari	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art.40, co.5 del D.L. n. 331/93 e formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Operazioni accessorie ai trasporti comunitari	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art.40, co.6 del D.L. n. 331/93 e formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Lavorazioni effettuate per conto di operatore non residente su beni da esportare	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art. 9, co. 9 del DPR n. 633/72 e formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Trasporti di beni in esportazione, in importazione anche temporanea o in transito per conto di operatore non residente	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art. 9, co. 2 del DPR n. 633/72 e formavano <i>plafond</i> per la parte territorialmente rilevante in Italia.	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Provvigioni relative a beni in esportazione	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art. 9, co. 7 del DPR n. 633/72 e formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni non territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, non formano <i>plafond</i> .
Trasporti di beni in esportazione, in importazione anche temporanea o in transito per conto di operatore residente	Tali operazioni erano non imponibili ai sensi dell'art. 9, co. 2 del DPR n. 633/72 e formavano <i>plafond</i> per la parte territorialmente rilevante in Italia, mentre erano non territoriali per l'altra parte.	Sono operazioni territoriali ai sensi dell'art. 7-ter e, quindi, formano <i>plafond</i> .

Provvigioni relative a beni allo Stato estero	Tali operazioni erano non territoriali ai sensi dell'art. 7, co.4, lett. f- <i>quinquies</i> e non formavano <i>plafond</i> .	Sono operazioni territoriali ai sensi dell'art. 7- <i>ter</i> e, quindi, formano <i>plafond</i> .
--	---	---

Oltre a ciò, occorre anche superare un altro dubbio.

Nel corso del 2010 è stato totalmente legittimo che gli operatori si siano considerati esportatori abituali e abbiano utilizzato un *plafond* formatosi con operazioni divenute irrilevanti a tali fini nel 2010.

Esempio

Nel 2009, Alfa ha posto in essere operazioni di trasporto comunitario in misura tale da assegnare allo stesso lo *status* di esportatore abituale ed un *plafond* di € xxxx.

Nel 2010, tali operazioni sono divenute non rilevanti ai fini Iva (extraterritoriali) e, quindi, irrilevanti anche ai fini del *plafond*.

Ma nonostante ciò, Alfa nel 2010 ha potuto spendere il *plafond* generato nel 2009.

Ricordiamo, infatti, che il *plafond* si crea nel momento della registrazione del documento ed è, quindi, in quel momento che occorre considerare la natura oggettiva (ai fini Iva) dell'operazione.

Prestazioni di servizi rese e dichiarazione Iva

In forza dei criteri di territorialità stabiliti dagli artt. da 7-*ter* a 7-*septies*, le prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti non residenti possono avere due differenti "regimi" Iva:

- può trattarsi di operazioni territorialmente rilevanti in Italia;
- può trattarsi di operazioni territorialmente non rilevanti in Italia.

Solo la prima categoria di operazione deve trovare indicazione nel quadro VE della dichiarazione Iva, indipendentemente dal loro assoggettamento materiale ad imposta. Con ciò si vuole significare che la loro indicazione in dichiarazione è prevista sia nel caso d'imponibilità Iva che nel caso di non imponibilità o esenzione della prestazione.

Così sarà, ad esempio, da indicare una consulenza (prestazione di servizi generica) resa da un operatore economico nazionale nei confronti di un privato non residente (operazione territorialmente rilevante in Italia e imponibile), come anche il corrispettivo relativo alla tratta nazionale di un trasporto di passeggeri internazionali (operazione territorialmente rilevante in Italia ma non imponibile ai sensi dell'art. 9, co. 1, lett. a).

La seconda categoria di operazioni, pur potendo dar luogo a obblighi Iva, non avrà invece alcuna rilevanza in sede di dichiarazione.

Così, non sarà da indicare in dichiarazione una consulenza (prestazione di servizi generica) resa da un operatore economico nazionale nei confronti di un operatore economico non residente (operazione territorialmente non rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-*ter*)⁷.

È da sottolineare che la non indicazione in sede di dichiarazione riguarda anche quelle operazioni che, seppur non territorialmente rilevanti in Italia, scontano un obbligo di fatturazione.

Il nuovo art. 21, co. 6 del DPR n. 633/72 prevede, per le prestazioni di servizi rese da un operatore residente a favore di un committente comunitario, un obbligo di fatturazione anche se l'operazione non è territoriale. Tali operazioni, seppur fatturate, non devono transitare dal quadro VE della dichiarazione.

⁷ Tali operazioni sono da indicare solo per memoria nel nuovo rigo VE39 del modello.

Prestazioni di servizi ricevute e dichiarazione Iva

In forza dei criteri di territorialità stabiliti dagli articoli da 7-ter a 7-septies, per le prestazioni di servizi effettuate da non residenti e ricevute da committenti operatori economici residenti:

- può trattarsi di operazioni territorialmente rilevanti in Italia;
- può trattarsi di operazioni territorialmente non rilevanti in Italia.

Anche in tal caso, solo la prima categoria di operazione deve trovare indicazione nel quadro VF della dichiarazione Iva, indipendentemente dal loro assoggettamento materiale ad imposta.

Con ciò si vuole significare che la loro indicazione nel quadro VF è prevista sia nel caso d'imponibilità Iva che nel caso di non imponibilità o esenzione della prestazione.

Così sarà, ad esempio, da indicare una consulenza (prestazione di servizi generica) ricevuta da un operatore economico residente (operazione territorialmente rilevante in Italia e imponibile), come una prestazione "finanziaria" ricevuta da un operatore economico residente (operazione territorialmente rilevante in Italia ma esente ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/72).

L'indicazione in dichiarazione Iva delle prestazioni di servizi ricevute e territorialmente rilevanti può anche riguardare anche il quadro VJ.

Tale quadro è riservato all'indicazione di delle operazioni per le quali l'imposta è dovuta da parte del cessionario e/o committente.

In particolare, nel rigo VJ3 occorre indicare gli acquisti di beni e servizi da soggetti residenti all'estero di cui all'art. 17, co. 2, sia nel caso in cui l'assolvimento degli obblighi Iva sia stato effettuato mediante l'emissione di autofattura sia gli acquisti per i quali è stata effettuata l'integrazione del documento emesso dal soggetto non residente.

Il rimborso Iva in dichiarazione: presupposti e modalità di richiesta

a cura di Fabio Garrini

Una delle novità - probabilmente la principale - che interessa il modello dichiarativo Iva per il periodo d'imposta 2010, riguarda la nuova modalità attraverso la quale i contribuenti possono chiedere il rimborso del credito Iva annuale (il credito trimestrale continua, invece, ad essere gestito con le note modalità, attraverso l'invio dell'istanza TR): contrariamente al passato, quando la richiesta di rimborso si sostanzava nella presentazione del modello VR in forma cartacea all'agente della riscossione, da quest'anno tale prospetto diviene un quadro che sarà inviato assieme alla dichiarazione. In tal caso - è evidente - converrà anticipare la presentazione della dichiarazione Iva, onde consentire una più celere lavorazione della pratica di rimborso.

Si deve, infatti, ricordare che, già dallo scorso anno, ai sensi dell'art. 10 del D.L. n. 78/09, la dichiarazione Iva che presenta un saldo a credito⁸ può essere presentata in forma autonoma, anche nei casi in cui il DPR n. 322/98 ne prevederebbe l'unificazione (quindi, l'invio congiunto alla dichiarazione dei redditi).

Tale autonoma presentazione, con riferimento allo scorso periodo d'imposta 2009, era funzionale alla necessità di utilizzare in compensazione i crediti Iva di importo superiore ad € 10.000 (dal 1° gennaio 2010, utilizzabili solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo quello di presentazione della dichiarazione Iva): da quest'anno, sarà una soluzione necessaria anche per coloro che intendono chiedere il rimborso del credito, senza attendere l'invio congiunto con il modello reddituale.

Si tratta, comunque, di una novità squisitamente procedurale (quindi, inerente il solo modo attraverso il quale ottenere il rimborso dell'eccedenza a credito), mentre nessuna novità si deve registrare in materia di presupposti che legittimano la richiesta di rimborso. Nel presente contributo si intende, quindi, dare conto della novità procedimentale, ricordando comunque brevemente i presupposti che consentono ai contribuenti di richiedere il rimborso.

La nuova strada per il rimborso

Come detto, la richiesta di rimborso del credito Iva relativo all'anno 2010 seguirà una nuova strada rispetto a quella utilizzata sino allo scorso anno.

Peraltro, si deve ricordare che lo stesso art. 10 del D.L. n. 78/09 - noto principalmente per le limitazioni introdotte in materia di compensazione dei crediti Iva - già introduceva una nuova disciplina riguardante le modalità per chiederne il rimborso:

“3. all'art. 38-bis, del DPR n. 633/72, sono apportate le seguenti modificazioni:

3.1. al primo comma, l'ottavo e nono periodo sono sostituiti dal seguente: «Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono definite le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi previsti dal presente articolo.»

⁸ Sul punto, si ricorda che la recente C.M. n. 1/E/11 ha ammesso l'invio in forma autonoma anche della dichiarazione Iva a debito (e si deve concludere anche a saldo zero). Nel caso in cui la dichiarazione Iva sia presentata entro il mese di febbraio, il contribuente può omettere la presentazione della comunicazione annuale dati Iva. Si deve poi rammentare che la presentazione in forma autonoma della dichiarazione Iva non consente di rinviare il versamento del saldo Iva al momento del versamento del saldo delle imposte dirette, ma esso dovrà essere versato entro il prossimo 16 marzo 2011 (eventualmente con la possibilità di beneficiare della rateizzazione).

3.2. al sesto comma, dopo le parole: «Se successivamente al rimborso» sono aggiunte le seguenti: «o alla compensazione», dopo le parole: «indebitamente rimborsate» sono aggiunte le seguenti: «o compensate» e dopo le parole «dalla data del rimborso» sono aggiunte le seguenti: «o della compensazione»;

4. fino all'emanazione del provvedimento di cui al numero 3.1, continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti prima dell'entrata in vigore del presente decreto;

Lo scorso anno, pertanto, come previsto dalla norma stessa, in attesa dello specifico provvedimento attuativo, si era continuato a richiedere i rimborsi utilizzando la precedente procedura (istanza cartacea all'agente della riscossione): solo a partire da quest'anno entra in vigore la nuova procedura.

Con riferimento all'esecuzione dei rimborsi Iva (da richiedere nell'apposito quadro VR della dichiarazione Iva 2011), il [provvedimento](#) del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 5822 del 28/01/11 ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione delle relative informazioni dall'Amministrazione finanziaria agli agenti della riscossione, precisando la tempistica di tali comunicazioni. In particolare:

- entro 10 giorni dall'invio della dichiarazione, l'Agenzia trasmetterà all'agente della riscossione, presso cui il richiedente è intestatario del conto fiscale, i dati relativi alla domanda di rimborso. L'importo richiedibile con tale procedura semplificata va indicato al rigo VR1, colonna 2 e, comunque, cumulato con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2011 nel modello F24, non può superare il limite pari ad € 516.456,90. Si ricorda, peraltro, che tale limite è elevato a € 1.000.000 nei confronti dei subappaltatori che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto;
- l'agente, sempre entro 10 giorni, chiederà al contribuente, se dovuta, la presentazione della fideiussione o la dichiarazione sostitutiva di atto notorio per i contribuenti "virtuosi" che hanno barrato l'apposita casella della dichiarazione annuale. Dal provvedimento emerge, altresì, che la correzione di errori nella richiesta di rimborso Iva dovrà essere effettuata mediante la presentazione di una nuova dichiarazione: in questo caso, viene precisato, sarà comunque l'Agenzia delle Entrate a valutare l'esecuzione del rimborso. Dal provvedimento si apprende, peraltro, che tale rettifica può essere proposta nuovamente tramite una dichiarazione Iva autonoma, ovvero anche inviando la dichiarazione Iva nell'ambito della procedura unificata, assieme al modello reddituale.

Esonero dalla garanzia

Sono esonerati dall'obbligo di presentare la garanzia per l'erogazione del rimborso:

- coloro che hanno presentato richiesta di rimborso per un importo non superiore a € 5.164,57. Si precisa che tale limite va riferito all'intero periodo d'imposta e non alla singola richiesta di rimborso;
- coloro che chiedono a rimborso un importo non superiore al 10% del totale dei versamenti eseguiti sul conto fiscale nei due anni precedenti la data della richiesta, compresi i versamenti eseguiti mediante compensazione ed esclusi quelli conseguenti ad iscrizione a ruolo, dedotti i rimborsi già erogati. Ai fini della verifica del 10% si cumulano i rimborsi erogati nei due anni precedenti la richiesta;
- i curatori e i commissari liquidatori, in relazione ai rimborsi per un ammontare complessivo non superiore ad € 258.228,40. Tale limite va riferito a tutti i rimborsi erogati nel corso della procedura concorsuale e non ai singoli periodi d'imposta;
- i soggetti indicati nell'art. 8 del D.L. n. 351/01, recante disposizioni di privatizzazione e valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico e di sviluppo dei fondi comuni di investimento immobiliare.

L'art. 38-bis, co. 7 del DPR n. 633/72 esonera le imprese c.d. "virtuose" dalla prestazione delle garanzie, per la richiesta dei rimborsi Iva di cui all'art. 30, co. 3, let. a), b) e d) (rispettivamente se il credito deriva da aliquota media, esercizio di attività non imponibili ovvero esercizio di attività non soggette), quando è presentata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che:

- il patrimonio netto e la consistenza degli immobili non sono diminuiti in misura rilevante rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, così come l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende;
- non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Ai contribuenti virtuosi è dedicato il rigo VR9: i contribuenti che si trovano nelle situazioni previste dalla norma dovranno barrare la casella 1 e indicare nella successiva casella 2 l'importo erogabile non assistito da garanzia.

VR9	Contribuenti virtuosi	<input checked="" type="checkbox"/>	Importo erogabile senza garanzia	<input type="text"/>	,00
-----	-----------------------	-------------------------------------	----------------------------------	----------------------	-----

Erogazione prioritaria del rimborso

Si ricorda, peraltro, un'ulteriore agevolazione che interessa alcuni contribuenti.

Nel modello VR è prevista un'apposita casella che devono utilizzare i soggetti che hanno diritto ad ottenere il rimborso privilegiato del credito Iva: tali soggetti hanno, infatti, la possibilità di vedersi erogato il credito Iva entro 3 mesi da quando questi hanno avanzato la relativa richiesta.

La Finanziaria 2007 – co. 308, art. 1, della L. n. 296/06 - aveva, infatti, modificato l'art.38-bis del DPR n. 633/72, prevedendo che, con appositi decreti, sarebbero state individuate le categorie di soggetti ammessi a beneficiare del rimborso Iva privilegiato.

Codice	Soggetti interessati alla erogazione prioritaria
1	Soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lett. a), del co. 6, dell'art. 17.
2	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1 e, cioè, i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici.
3	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0 e, cioè, i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi.
4	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0 e, cioè, i soggetti che producono alluminio, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi.

Occorre indicare al rigo VR6 lo specifico codice previsto per ciascuna delle categoria di soggetti ammessi al rimborso prioritario.

VR6	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	<input type="text" value="1 - 2 - 3 - 4"/>
VR7	Contribuenti Subappaltatori	<input type="text"/>
VR8	Attestazione delle società e degli enti operativi	<input type="text"/>
VR9	Contribuenti virtuosi	<input type="checkbox"/> <input type="text"/> Importo erogabile senza garanzia <input type="text"/> ,00

A tali soggetti il rimborso viene riconosciuto al verificarsi del requisito di cui all'art. 30, lett.a) del DPR n. 633/72: si tratta, in particolare, delle situazioni in cui l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive effettuate, quest'ultima maggiorata del 10%.

Tale previsione è stata introdotta nell'ipotesi che i soggetti individuati dai citati decreti con ogni probabilità si trovino a credito Iva, in alcuni casi anche significativo, in quanto pongono in essere operazioni in applicazione dell'inversione contabile (o *reverse charge*), qualificate ai fini del rimborso come operazioni "ad aliquota zero".

Il quadro VR

Essendo incluso nella dichiarazione, il prospetto per il rimborso è decisamente più semplice nella sua struttura: in particolare, non sono presenti le informazioni riguardanti il contribuente, posto che tali dati sono contenuti nel frontespizio della dichiarazione annuale. Inoltre, le attestazioni che sino all'anno scorso nel modello VR "cartaceo" venivano rese apponendo la firma del contribuente, da quest'anno, trattandosi di quadro da inviarsi in via telematica nell'ambito della dichiarazione, sono state sostituite da apposite caselle da "flaggare".

QUADRO VR Richiesta di rimborso del credito annuale	VR1	Importo chiesto a rimborso di cui da liquidare mediante procedura semplificata		1			2			,00		
	Causale del rimborso											
	Art. 30, c. 2			Art. 30, c. 3				Art. 34, c. 9				
	VR2	Cessazione attività	lett. a) Aliquota media	lett. b) Operazioni non imponibili	lett. c) Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, studi e ricerca	lett. d) Operazioni non soggette all'imposta	lett. e) Condizione art. 17, 3° c.	Esportazioni e altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli				
		1	2	3	4	5	6	7				
	Minore eccedenza detraibile del triennio											
	VR3	ECCEDENZA DETRAIBILE PER IL 2008										,00
	VR4	ECCEDENZA DETRAIBILE PER IL 2009										,00
	Minore eccedenza di credito non trasferibile al gruppo IVA											
	VR5	ECCEDENZE DI CREDITO NON TRASFERIBILI AL GRUPPO IVA		2008		2009		2010				
			,00		,00		,00					
VR6	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso											
VR7	Contribuenti Subappaltatori											
VR8	Attestazione delle società e degli enti operativi											
VR9	Contribuenti virtuosi		1		Importo erogabile senza garanzia		2				,00	

Causali del rimborso

Come detto in apertura, non è intervenuta alcuna novità circa l'individuazione delle cause che danno diritto al rimborso.

Si ricordi, infatti, che non sempre è ammesso il rimborso del credito, ma tale diritto spetta solo nei casi tassativamente previsti dalla norma (negli altri casi, il credito verrà riportato e, eventualmente, utilizzato in compensazione).

Norme	Descrizione
Cessazione dell'attività nel corso del 2010	
Art. 30, co.2, DPR n.633/72	Quando il contribuente cessa l'attività ha diritto a ottenere il rimborso del credito Iva evidenziato nell'ultima dichiarazione presentata. All'erogazione di tale tipologia di rimborsi provvedono esclusivamente gli uffici delle Entrate, attesa la particolarità delle problematiche interessate e dei controlli da espletare. È necessario, a tal fine, che la partita Iva sia stata chiusa entro il 31/12/10. Al riguardo, la Cassazione (sentenze n.10227/03 e n.4234/04) ha stabilito che bisogna considerare il dato sostanziale relativo all'effettiva cessazione dell'attività e non quello formale riguardante la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività, ai sensi dell'art. 35 del DPR n. 633/72.

L'aliquota media sugli acquisti è superiore a quella sulle vendite (con uno scarto di almeno il 10%)	
Art. 30, co.3, lett. a), DPR n.633/72	<p>È il caso dei soggetti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni (si pensi, ad esempio, alle immobiliari di costruzione che acquistano materie prime e servizi al 20% o al 10% e vendono fabbricati che vengono destinati ad abitazione principale dagli acquirenti, quindi con aliquota del 4%).</p> <p>Nel calcolo occorre tenere conto della seconda cifra decimale.</p> <p>Le operazioni attive da considerare sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di oro industriale, di argento puro, le cessioni di rottami, di cui all'art. 74, co. 7 e 8; • le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti terremotati • le operazioni cc.dd. "ad aliquota zero", emesse in applicazione delle disposizioni contenute nei co. 6 e 7, art.17 (prestazioni di subappalto nell'edilizia, cessione di fabbricati strumentali, ecc.). <p>Le operazioni passive da considerare sono costituite dagli acquisti e dalle importazioni imponibili per i quali è ammessa la detrazione dell'imposta, esclusi gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili.</p>
Operazioni non imponibili	
Art. 30, co.3, lett. b), DPR n.633/72	<p>Per operazioni non imponibili si intendono quelle di cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agli artt. 8 (cessioni all'esportazione), 8-<i>bis</i> (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione) e 9 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) del DPR n. 633/72; • agli artt. 41 e 58 del D.L. n. 331/93; • agli artt. 71 (operazioni con il Vaticano e San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali); • all'art. 50-<i>bis</i>, co. 4, lett. f del D.L. n. 331/93 (cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in altro Stato membro dell'Unione Europea effettuate per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2010). <p>Si precisa che tra le operazioni non imponibili sono da comprendere le operazioni effettuate fuori dell'Unione Europea dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dall'art. 74-<i>ter</i> (vedasi la R.M. VI-13-1110/94 del 5 novembre 1994), nonché le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. n. 41/95 (a tal fine, occorre tenere in considerazione il solo margine).</p>
Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche	
Art. 30, co.3 lett. c), DPR n.633/72	<p>Il rimborso compete per l'acquisizione dei beni ammortizzabili, realizzati anche tramite contratti di appalto. Non è possibile, invece, chiedere il rimborso nel caso di acquisto tramite contratti di locazione finanziaria (R.M. n.392/E/07). Il rimborso non spetta con riferimento all'imposta pagata in relazione ad un preliminare di acquisto e nemmeno per la realizzazione di spese incrementative su beni di terzi (R.M. n.179/E/05).</p> <p>Il rimborso spetta anche con riferimento all'imposta relativa a beni strumentali acquistati in precedenti periodi d'imposta, purché detta imposta non sia già stata chiesta a rimborso o in compensazione.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha osservato come l'indeducibilità ai fini delle imposte dirette delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni prevista dalle disposizioni contenute nell'art. 36, co. 7 e seguenti, del D.L. n.</p>

	<p>223/06 si rifletta anche ai fini del calcolo dell'Iva rimborsabile. Nel caso di acquisto di fabbricati, l'imposta chiesta a rimborso deve pertanto essere ridotta nell'ammontare riferibile al costo dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza non ammortizzabile (C.M. n. 8/E/09); d'altro canto, precedentemente, l'Amministrazione finanziaria aveva avuto modo di chiarire (R.M. 113/E/96) come l'imposta relativa all'acquisto di un terreno edificabile non fosse rimborsabile.</p>
Operazioni non soggette a imposta	
<p>Art. 30, co. 3, lett. d), DPR n. 633/72</p>	<p>Possono chiedere il rimborso i contribuenti che, nel corso del periodo d'imposta 2010, abbiano effettuato prevalentemente operazioni non soggette all'imposta, in difetto del requisito della territorialità, per effetto degli artt. da 7 a 7-septies.</p> <p>Si chiarisce che, al fine di stabilire la sussistenza della prevalenza di dette operazioni rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, occorre considerare in aggiunta alle predette operazioni anche le esportazioni ed operazioni assimilate di cui agli artt. 8, 8-bis e 9, nonché le operazioni di cui all'art. 58 del D.L. n. 331/93.</p> <p>L'esatto ammontare delle operazioni "fuori campo" deve essere calcolato facendo riferimento al momento della loro effettuazione, determinato applicando i criteri previsti dall'art. 6 del DPR n. 633/72.</p>
Soggetti non residenti con rappresentante fiscale o identificazione diretta in Italia	
<p>Art. 30, co. 3, lett. e), DPR n. 633/72</p>	<p>Hanno diritto al rimborso gli operatori non residenti che si siano identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter ovvero che abbiano formalmente nominato, ai sensi dell'art. 17, co. 3 del DPR n. 633/72, un rappresentante fiscale nello Stato, il quale è legittimato a richiedere il rimborso dell'Iva. Rimborso che deve essere chiesto secondo le normali procedure.</p> <p>I soggetti identificati direttamente dovranno, invece, richiedere il rimborso al centro operativo di Pescara.</p>
Esportazioni e altre operazioni non imponibili, effettuate da produttori agricoli	
<p>Art. 34, co. 9, DPR n.633/72</p>	<p>Tale ipotesi di rimborso riguarda i produttori agricoli che abbiano effettuato cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A - parte prima, ai sensi dell'art. 8, co. 1, dell'art. 38-quater e dell'art. 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi.</p> <p>Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'Iva (teorica) relativa ad operazioni non imponibili effettuate nel 2010 ovvero anche prima di tale anno, se non ne sia stato in precedenza richiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24 ma computato in detrazione in sede di dichiarazione annuale. L'importo rimborsabile, così come quello detraibile, deve essere calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel periodo di competenza.</p>
Minor eccedenza detraibile nel triennio	
<p>Art. 30, co. 4, DPR n.633/72</p>	<p>Il rimborso dell'Iva compete quando dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni (2008 – 2009 - 2010) risultino eccedenze d'imposta a credito anche se inferiori a €2.582,28. In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24).</p> <p>Tale soluzione per ottenere il rimborso può essere utilizzata da coloro che presentano una stabile situazione creditoria, senza comunque ricadere in una delle situazioni che conferiscono il diritto al rimborso, come detto, specificamente stabilite dalla norma.</p>

Sotto il profilo dell'indicazione della causa che da diritto al rimborso Iva, la compilazione del quadro VR è di evidente semplicità, in quanto basta barrare la corrispondente casella; solo nel caso di richiesta di rimborso della minor eccedenza del triennio sarà necessario una specifica indicazione: oltre al credito Iva dell'anno 2010 (verificabile al rigo VR1), sarà necessario indicare anche il credito Iva relativo al 2008 (rigo VR3) ed il credito Iva relativo al 2009 (rigo VR4).

 EUROCONFERENCE®

 **MASTER DI APPROFONDIMENTO**

Master in 6 incontri a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: 09:30 - 13:00 / 14:30 - 18:00

 **MASTER IN BILANCIO D'ESERCIZIO**
L'analisi delle singole poste in relazione al codice civile coi nuovi orientamenti dell'OIC. Il contenuto dei documenti integrativi e i riflessi fiscali in bilancio

MILANO	Hotel Michelangelo	dal 16 febbraio 2011
BOLOGNA	Zanhotel Europa	dal 23 febbraio 2011



QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 1.400,00 + IVA 20%
(Comprensiva di coffee break)
Sconto 20% per possessori Privilege Card 

OFFERTA SPECIALE
Per partecipanti con meno di 35 anni e per chi si iscrive 20 giorni prima della data di inizio del corso
€ 1.050,00 + IVA 20%
(Comprensiva di coffee break)
Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

Per maggiori informazioni sugli altri Master Euroconference visita www.euroconference.it

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – Approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference S.p.a.

DIRETTORE RESPONSABILE
Gian Paolo Ranocchi

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento

SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA
Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona

DIRETTORE SCIENTIFICO
Alessandro Corsini

RESPONSABILE REDAZIONALE
Alessia Zoppi

REDAZIONE
Silvia Righetti

COMITATO DI REDAZIONE

Alessandro Corsini
Paolo Meneghetti
Dulio Liburdi
Luca Miele
Fabio Garrini

Giovanni Valcarengi
Gian Paolo Ranocchi
Norberto Villa
Luca Caramaschi
Luca Signorini

COLLABORATORI ESTERNI

Giovanni Barbato
Cristiano Bertazzoni
Stefano Chirichigno
Sandro Cerato
Debora Cremasco
Enzo De Fusco
Francesco Facchini
Giorgio Gavelli
Lamberto Lambertini

Fabio Landuzzi
Giovanni Maccagnani
Luigi Scappini
Valter Selvi
Marco Thione
Marco Valenti
Francesco Zuech

ABBONAMENTO ANNUALE 2011
Euro 220 Iva esclusa

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it

STAMPA
Pubblicazione diffusa per e-mail

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc...
Tel. 045/8201828
fax 045/502430
e-mail: circolari@euroconference.it

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.