

In evidenza



Notizie *Flash*

Approvata la Manovra correttiva



Il Punto sull'Iva

Plafond Iva: le sanzioni a carico del fornitore per omessa comunicazione



Focus di pratica professionale

Nuovi orientamenti sulla presunzione di distribuzione delle riserve di utili ante 2008 e sui canoni di *leasing* immobiliare a fini Irap

Sommario



Notizie *Flash*

- Approvata la Manovra correttiva pag.3
- L'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2010 pag.3
- Nuovi chiarimenti su interessi passivi, contabilità separata Iva e immobili all'estero pag.4
- Fatture con intestazioni difformi: detrazione Iva a rischio pag.4
- Le dichiarazioni della ex moglie possono integrare l'accertamento induttivo pag.4
- Iva e cessazione di attività: legittimo il rimborso anche senza adempimenti formali pag.4
- Accertamento *per relationem*: necessaria la comunicazione al contribuente pag.5
- Iscrizione a ruolo: esteso anche all'Iva il regime relativo alle imposte dirette pag.5
- Dichiarazione oltre i termini: la malattia non giustifica il ritardo pag.5
- Impugnabile in Commissione Tributaria l'interpello sulle società di comodo pag.5
- Esclusione dal concordato preventivo solo se si ingannano i creditori pag.5
- Conferimenti in natura: lo studio del Notariato pag.5



Normativa e prassi in sintesi

- [Le risposte ufficiali delle Entrate dopo gli incontri con la stampa specializzata: dallo spesometro al transfer pricing](#) pag.6



Focus di pratica professionale

- [Nuovi orientamenti sulla presunzione di distribuzione delle riserve di utili ante 2008 e sui canoni di leasing immobiliare a fini Irap](#) pag.14
- [Le reti di impresa in Unico 2011](#) pag.19



Il Punto sull'Iva

- [Plafond Iva: le sanzioni a carico del fornitore per omessa comunicazione](#) pag.23



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Illegittimo l'accertamento induttivo fondato "solo" sulle percentuali di ricarico](#) pag.27



Scadenzario

- [Principali scadenze dal 16 al 31 luglio 2011](#) pag.32



Notizie flash

MANOVRA CORRETTIVA

Approvata la Manovra correttiva

Il Consiglio dei Ministri ha approvato un **decreto-legge**, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria. Il provvedimento si compone di 4 parti, contiene specifiche disposizioni in materia di entrate tributarie e misure per sostenere lo sviluppo (tra cui fiscalità di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità; liberalizzazione del collocamento e attivazione del capitale di rischio verso le nuove imprese). Tra le novità fiscali si segnalano:

Reddito d'impresa: modifiche al riporto delle perdite fiscali; alla deduzione dell'ammortamento dei beni in concessione e all'affrancamento dei maggiori valori emersi i operazioni straordinarie.

Contenzioso fiscale: mediazione obbligatoria e sanatoria sulle liti fiscali pendenti per le controversie inferiori a €20.000; rinvio per gli accertamenti esecutivi al 1° ottobre; eliminazione dell'obbligo di prestare fideiussione per alcuni istituti deflattivi per importi inferiori a €50.000.

Iva: applicazione del regime dei minimi solo per le persone fisiche minori di 35 anni; cancellazione d'ufficio delle partite Iva inattive da almeno tre anni e sanatoria per chi ha omesso di comunicare la cessata attività.

Studi di settore: aumento delle sanzioni per chi non presenta il modello.

Nella medesima seduta, è stato poi approvato un **disegno di legge delega** per la riforma fiscale e assistenziale, che necessiterà però di più ampi tempi di attuazione. Il progetto punta: alla riduzione a cinque dei tributi statali (imposte sui redditi, Iva, servizi ed accisa); alla riduzione a tre sole aliquote per il prelievo sui redditi personali (20%, 30%, 40%); a semplificazioni degli adempimenti tributari; ad agevolazioni specifiche per l'attuazione di investimenti esteri; alla razionalizzazione delle agevolazioni esistenti per una loro concentrazione in regimi di favore essenzialmente su natalità, lavoro e giovani e alla graduale eliminazione dell'Irap.

Consiglio dei
Ministri
decreto legge e ddl
30/06/11



STUDI DI SETTORE

L'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2010

Studi di settore a territorialità sempre più marcata per cogliere le differenze delle singole realtà locali. Debutteranno due nuovi indici per tener conto del luogo in cui il contribuente svolge l'attività economica. Vengono elaborate quattro tipologie di correttivi anticrisi specifici per il 2010. I risultati degli studi di settore non possono essere utilizzati direttamente per l'azione di accertamento nei confronti delle cooperative, dei contribuenti las e di coloro che esercitano in prevalenza attività di confidi e di bancoposta, mentre gli stessi risultati valgono a tutti gli effetti per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo. Viene anche introdotta una nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori, basata sulle "teste", normalizzate. Sono queste alcune delle novità illustrate dall'Agenzia delle Entrate nella **circolare n.30** del **28 giugno**, con cui vengono definite le modalità di applicazione degli studi di settore per il 2010.

La circolare sarà commentata nel prossimo numero della rivista.

[C.M.](#)
[28/06/11](#)
[n.30](#)

[comunicato](#)
[stampa](#)



REDDITO D'IMPRESA

Nuovi chiarimenti su interessi passivi, contabilità separata Iva e immobili all'estero

Con la **circolare n.29**, l'Agenzia delle Entrate risponde ai quesiti posti dai commercialisti e dai consulenti fiscali nell'ambito del Modulo di Aggiornamento Professionale 2011. Tra le precisazioni si segnalano le seguenti.

Firma del rappresentante legale: il rappresentante legale, di un ente o di una società che è tenuto ad adempiere agli obblighi fiscali, può trasferire a una terza persona il suo potere di rappresentanza, con una procura speciale o con un altro atto di delega.

Iva per progetti immobiliari all'estero: la progettazione di un complesso immobiliare, che dovrà sorgere in un Paese extra Ue, da parte di un professionista residente in Italia, è da considerarsi operazione fuori campo Iva, perché non territorialmente rilevante. Inoltre, anche il committente, se italiano, non ha obblighi ai fini Iva.

Clausola penale deducibile per competenza: l'onere, di una clausola penale per inadempimento, può essere dedotto nell'esercizio di competenza, quando si è certi dell'inosservanza dei termini stabiliti dal contratto e il risarcimento è già determinato. Ovvero, quando le parti hanno inserito nell'atto una postilla che disciplina il mancato rispetto di quanto pattuito.

La circolare sarà commentata nel prossimo numero della rivista.

[C.M.
27/06/11
n.29](#)



CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Fatture con intestazioni difformi: detrazione Iva a rischio

Le fatture che recano come soggetto emittente del bene o servizio un soggetto diverso da quello che ha effettivamente eseguito le prestazioni, non sono idonee a costituire valida prova delle prestazioni fatturate, e pertanto non consentono di portare in detrazione l'Iva versata. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con **sentenza n.14034 del 27 giugno**.

[Cassazione
sentenza
27/06/11
n.14034](#)



Le dichiarazioni della ex moglie possono integrare l'accertamento induttivo

Nel processo tributario le dichiarazioni del terzo hanno, quanto meno, valore indiziario, concorrendo a formare il convincimento del giudice, unitamente a tutti gli altri elementi di prova acquisiti agli atti. Tuttavia, tali dichiarazioni – in presenza di peculiari circostanze ed, in particolare, nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili – possono rivestire i caratteri delle presunzioni gravi, precise e concordanti, dando luogo ad una prova presuntiva, idonea da sola ad essere posta a fondamento e motivazione dell'avviso di accertamento. Nel caso di specie le dichiarazioni della ex moglie del professionista accertato rivestivano un carattere fortemente presuntivo, essendo corredate da copiosa documentazione. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.14055 del 27 giugno**.

[Cassazione
sentenza
27/06/11
n.14055](#)







Iva e cessazione di attività: legittimo il rimborso anche senza adempimenti formali



Il diritto del contribuente al rimborso dell'Iva versata in eccedenza in caso di cessazione dell'attività non può ritenersi soggetto, a pena di decadenza, al rispetto di particolari adempimenti formali come, ad esempio, l'esposizione del credito in una valida e tempestiva dichiarazione. Ovviamente, il diritto risulterà utilmente esercitato solo a condizione che il contribuente produca prove adeguate che effettivamente emergano dalle sue scritture contabili. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con **sentenza n.13920 del 24 giugno**. Nel caso di specie l'impresa in liquidazione aveva presentato una dichiarazione unica per le imposte Irpeg, Irap e Iva, nella quale esponeva il credito Iva, invece che produrre la dichiarazione Iva autonoma.

[Cassazione
sentenza
24/06/11
n.13920](#)



<p>Cassazione sentenza 24/06/11 n.13930</p> 	<p>Accertamento <i>per relationem</i>: necessaria la comunicazione al contribuente La mancata comunicazione al contribuente del verbale di contestazione della GdF rende nullo l'accertamento. La motivazione <i>per relationem</i> dell'avviso di accertamento in materia tributaria è consentita, e non inficia la validità dell'atto impositivo, sempre che, però, l'atto richiamato sia in esso trasfuso, o sia stato portato comunque a conoscenza del contribuente, derivandone, in caso contrario, la nullità dell'avviso di accertamento. È quanto sancito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.13930 del 24 giugno.</p>
<p>Cassazione sentenza 24/06/11 n.13929</p> 	<p>Iscrizione a ruolo: esteso anche all'Iva il regime relativo alle imposte dirette Il sistema della riscossione a mezzo ruoli si applica anche alle imposte diverse da quelle sul reddito e quindi anche all'Iva. La decorrenza del termine per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di Iva e relativi accessori, deve essere fatta risalire alla data di entrata in funzione del Servizio centrale della riscossione, avvenuta l'1 gennaio 1990, pertanto l'iscrizione a ruolo dell'imposta in parola deve avere luogo entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a tale data, cioè entro il 1994, e non già entro il termine decennale di prescrizione previsto dell'art.2946 c.c. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.13929 del 24 giugno.</p>
<p>Cassazione sentenza 24/06/11 n.13926</p> 	<p>Dichiarazione oltre i termini: la malattia non giustifica il ritardo Una malattia impediente non può essere ritenuta ragione esimente dalla presentazione della dichiarazione dei redditi entro i termini di legge e non costituisce, quindi, una ragione di deroga alle conseguenze di legge (equiparazione del ritardo all'omessa presentazione) e all'applicazione della disciplina sanzionatoria, anche atteso che detta presentazione non deve di necessità avvenire personalmente, ma può essere realizzata con altre modalità. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.13926 del 24 giugno.</p>
<p>CTP Palermo 23/02/11 n.127/4/11</p> 	<p>Impugnabile in Commissione Tributaria l'interpello sulle società di comodo Il diniego di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo è un atto che regola immediatamente l'obbligazione tributaria delle società non operative. Come tale, lo stesso può essere legittimamente impugnato innanzi alla competente Commissione Tributaria. È quanto affermato dalla CTP di Palermo nella sentenza n.127/4/11 del 23 febbraio.</p>

DIRITTO SOCIETARIO

<p>Cassazione sentenza 24/06/11 n.13817</p> 	<p>Esclusione dal concordato preventivo solo se si ingannano i creditori La Corte di Cassazione, con la sentenza n.13817 del 24 giugno, chiarisce la portata dell'art.173 L. fall sul concetto di frode ai creditori. Secondo i giudici la norma va interpretata non nel senso di ricomprendere qualunque comportamento volontario idoneo a pregiudicare le aspettative di soddisfacimento del ceto creditorio, bensì la condotta volta ad occultare situazioni di fatto, idonee ad influire sul giudizio dei creditori stessi, tali che se le avessero conosciute avrebbero presumibilmente comportato una diversa valutazione della proposta.</p>
<p>CNN Studio 16/03/11 n.50/11/I</p> 	<p>Conferimenti in natura: lo studio del Notariato Il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo studio n.50/11/I del 16 marzo 2011, analizza le questioni interpretative e i maggiori dubbi sull'applicazione della disciplina dei conferimenti in natura, contenuta negli artt.2343-ter e 2343-<i>quater</i> c.c., anche alla luce delle modifiche introdotte con il D.Lgs. n.224/10.</p>



Le risposte ufficiali delle Entrate dopo gli incontri con la stampa specializzata: dallo spesometro al transfer pricing

Premessa

Con la pubblicazione della [circolare n.28/E del 21 giugno 2011](#), l'Agenzia delle Entrate ha ufficializzato i principali quesiti a cui ha dato risposta nel corso degli incontri con la stampa specializzata che, come noto, sono tenuti nei primi mesi dell'anno (Telefisco 2011 e Forum organizzato da Italia Oggi). L'importanza della circolare risiede nella circostanza che, nonostante molte delle risposte fossero già state pubblicizzate in quanto posteriori a tali incontri, in qualche modo le stesse vengono "ufficializzate" e, quindi, ricevono l'*imprimatur* dell'Amministrazione Finanziaria.

La circolare raccoglie le risposte dell'Agenzia delle Entrate sulle novità fiscali più attuali: dal monitoraggio fiscale al contrasto delle imprese in perdita sistemica, dal *transfer pricing* alle dichiarazioni Iva, all'accertamento con adesione.

In particolare, volendo cogliere un elemento di stringente attualità, in materia di **spesometro**, è stato precisato che:

- in caso di **contratti continuativi** (vedasi risposta 2.2.): per i contratti da cui derivano corrispettivi periodici (appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione, ecc.), anche se conclusi verbalmente, la soglia dei € 3.000 va verificata complessivamente, tenendo conto della pluralità delle forniture effettuate nell'anno di riferimento dal medesimo fornitore ovvero al medesimo cliente. Invece, per le altre tipologie di contratto (compravendita, ecc), il superamento della soglia dei € 3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione;
- in caso di **operazioni effettuate nei confronti dei privati** (vedasi risposta 2.4.): la comunicazione deve essere sempre effettuata nelle ipotesi in cui si verifica l'obbligo di emissione della fattura.

Riepiloghiamo, quindi, le risposte dell'Agenzia delle Entrate in relazione ai principali quesiti sollevati dalla stampa specializzata.

IVA

La circolare conferma quanto in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2011 in tema di imposta sul valore aggiunto.

Servizi UE e rimborso Iva: operazioni di natura finanziaria rese nei confronti di soggetti residenti fuori dalla UE

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n.18/10, le operazioni di natura finanziaria rese nei confronti di soggetti residenti fuori dall'Unione Europea, quando rese nei confronti di privati consumatori, rientrano fra quelle escluse ex art.7-*septies*, DPR n.633/72, mentre la detraibilità dell'imposta assolta sulle relative spese è consentita a norma dell'art.19, co.3, lettera a-*bis*) del medesimo decreto.

Il diritto al rimborso dell'Iva, infine, può essere ora esercitato a norma dell'art.30, co.3, lett. d), DPR n.633/72.

**Risposta
1.1**

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

Cessioni di fabbricati strumentali

Nel caso in cui una società, che possiede un'area sulla quale insiste un complesso immobiliare industriale dismesso, (censito al Catasto fabbricati - categoria catastale D), abbia firmato con il Comune dove si trova l'area una convenzione urbanistica per l'attuazione di un Piano Integrato di Intervento teso alla riqualificazione urbana del complesso industriale, con realizzazione di nuove volumetrie residenziali e commerciali e l'abbattimento totale di quelle esistenti, ma poi, successivamente, alieni il complesso immobiliare ad un terzo senza aver attuato la convenzione e iniziato i lavori di demolizione e bonifica previsti, si rientra nel perimetro applicativo dell'ipotesi di cessione di immobile strumentale (e non di area edificabile). Si applica, pertanto, il regime di esenzione, salvo che:

- la cessione operata dal soggetto che ha operato la costruzione o la ristrutturazione del medesimo immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere;
- vi sia l'opzione per il regime di imponibilità operato dal cedente nell'atto di cessione (in questo caso la fatturazione è operata con il meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'art.17, co.6, lett. a-bis, del DPR n.633/72).

**Risposta
1.2**

Operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato sono soggette al meccanismo dell'inversione contabile. Pertanto, il cessionario/committente assume la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'Iva dovuta, anche qualora il cedente o prestatore sia identificato ai fini Iva in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale. Nel caso prospettato, nell'ipotesi in cui un soggetto passivo di imposta italiano acquisti un biglietto aereo per un trasporto interno da una compagnia aerea non residente ed abbia ricevuto da quest'ultima la fattura, al fine di non incorrere nell'applicazione di sanzioni, non deve tener conto della fattura ricevuta.

**Risposta
1.3**

Prestazioni di deposito merci

Le prestazioni di deposito merci custodite in un Paese UE ricevute da un soggetto d'imposta italiano rientrano nel meccanismo dell'autofatturazione (o, *reverse charge*). Pertanto, ne discende, che il committente italiano assume la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'Iva dovuta.

**Risposta
1.4**

Locazione con patto di futura vendita da parte di cooperative edilizie

Nell'ipotesi in cui una cooperativa edilizia abbia intenzione di stipulare con i propri soci (futuri assegnatari degli appartamenti) un contratto di locazione con patto di futura vendita vincolante per entrambe le parti, la medesima viene a configurarsi quale atto di assegnazione in proprietà.

L'operazione rientra tra quelle indicate dall'art.2, co.2, n.2, DPR n.633/72 e, quindi soggetta, ad Iva. Inoltre, volendo soffermarsi sul requisito temporale, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, ex art.6, co.1, vale la data di stipula della locazione e non quella della successiva formazione dell'atto di trasferimento (risoluzioni n.250873 del 1983 e n.338/E/2008).

**Risposta
1.5**

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

Il gestore di un deposito Iva per l'addebito delle spese di deposito ad un soggetto passivo stabilito in un altro Paese UE deve emettere fattura con l'indicazione che si tratta di "operazione non soggetta ad Iva ai sensi dell'art.7-ter, DPR n.633/72".

L'importo della predetta prestazione di servizio non dovrà essere incluso nella base imponibile su cui applicare l'imposta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito (art.50-bis, co.6, del D.L. n.331/93).

**Risposta
2.6**

Autorizzazione operazioni intra-UE - Prestazioni di servizi

L'autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate è necessaria anche nel caso in cui gli operatori del settore svolgano esclusivamente prestazioni di servizi intracomunitarie.

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

**Risposta
2.5**

Regime dei minimi

I contribuenti minimi sono sempre esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva.

**Risposta
2.7**

COMUNICAZIONE BLACK LIST

Compilazione della comunicazione

In caso di importazione di beni da operatori siti in Paesi *black list*, ai fini della corretta compilazione della comunicazione, occorre indicare i dati ricavabili dalla bolletta doganale

**Risposta
2.8**

Schede carburanti

La disciplina della c.d. scheda carburante, contenuta nel DPR n.444/97, si applica agli acquisti di carburante effettuati nel territorio dello Stato, non anche a quelli effettuati al di fuori del territorio nazionale.

**Risposta
2.11**

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Dichiarazione integrativa in caso di omessa fatturazione

In caso di regolarizzazione di una violazione relativa ad omessa fatturazione, che venga effettuata oltre il termine previsto per il ravvedimento, è necessario emettere, ora per allora, le fatture omesse e presentare la dichiarazione di cui all'art.2, co.8, del DPR n.322/98, entro i termini per l'accertamento previsti dall'art.43 del DPR n.600/73 (ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria) che riporti, nei quadri VE e VF, anche gli imponibili e le relative imposte risultanti da tali fatture.

**Risposta
2.13**

Versamento rateizzato

Viene confermato che resta preclusa la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute a titolo di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale è stata commessa la violazione.

Sul punto occorre precisare che la [R.M. n.67/11](#) si è pronunciata sulla possibilità di versare le somme da ravvedimento in via dilazionata e sulla configurabilità di un ravvedimento solo parziale. Viene stabilito, nel documento di prassi sopra richiamato, che è possibile usufruire dei benefici riconosciuti dal ravvedimento operoso anche quando la violazione commessa viene regolarizzata in modo frazionato. Se però intervengono controlli fiscali nei confronti del contribuente o scade il termine per il ravvedimento, per la parte di debito residuo non spetta la riduzione delle sanzioni.

È molto importante la precisazione poiché l'Agenzia delle Entrate chiarisce dubbi interpretativi e problematiche applicative relativi alla possibilità, per i contribuenti, di usufruire dei benefici del ravvedimento nei casi in cui ravvedano quote parti di una determinata violazione, con contestuale versamento, in misura congrua, della sanzione e degli interessi legali, nei termini previsti dalla norma.

**Risposta
2.14**

Violazioni commesse in più periodi di imposta

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

**Risposta
2.15**

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Misura degli interessi

A decorrere dal 1° gennaio 2010, sulle maggiori imposte emergenti dall'accertamento con adesione (art.8, D.Lgs. n.218/97), versate nei termini previsti, si applica la percentuale di interessi pari al 3,5% (misura così modificata dall'art.6, D.M. 21 maggio 2009).

Invece, nel caso di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione si applica il tasso di interesse legale (pari all'1,5% dal 1° gennaio 2011).

**Risposta
2.16**

CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (CFC)

Con la circolare n.28/11, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la posizione restrittiva espressa con la [C.M. n.51 del 6 ottobre 2010](#), e successivamente ribadita lo scorso gennaio in occasione dell'appuntamento annuale di Telefisco, circa l'applicazione della disciplina *CFC* alle società estere che prestano servizi infragruppo.

La circolare n.28/11, addirittura, ha ampliato le fattispecie, dal momento che ha ritenuto di ravvisare un servizio prestato alle consociate, rilevante ai fini dei *co.5-bis* e *8-bis* dell'art.167 del Tuir, anche laddove il soggetto estero operi come mera *trading*, compravendendo merci o prodotti finiti (quesito 3.1), o presti attività di carattere produttivo, svolgendo fasi del processo di lavorazione (quesito 3.2).

Attività di *trading*

Ai fini dell'applicazione della disciplina sulle *CFC* rileva anche l'attività svolta dalle *c.d. trading companies* quando consiste nello svolgimento di operazioni di compravendita di merci e prodotti finiti effettuate (in nome e per conto proprio) con controparti appartenenti al medesimo gruppo.

**Risposta
3.1**

Servizi produttivi

La prestazione di servizi produttivi (ad esempio, la lavorazione) non escludono la rilevanza dei proventi corrispondenti ai fini del calcolo della soglia prevista dall'art.167, *co.8-bis*, lett. b), Tuir.

**Risposta
3.2**

Definizione e valutazione del "radicamento"

Ai fini dell'applicazione della disciplina sulle *CFC*, per "radicamento" deve intendersi il legame economico e sociale della *CFC* con il Paese estero e, pertanto, la sua intenzione di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato diverso dal proprio e di trarne vantaggio (*ex pluribus*, Corte di Giustizia, [sentenza C-196/04 del 12 settembre 2006](#), punto 53).

In sostanza, il riferimento al "mercato" va inteso come collegamento al mercato di sbocco o al mercato di approvvigionamento.

**Risposta
3.3**

TRANSFER PRICING

La circolare conferma quanto in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2011 in tema di *transfer pricing*.

Soggetti interessati

Nel caso di due società, (A italiana e B estera), sottoposte a comune controllo da parte di una persona fisica residente, si rientra tra i presupposti soggettivi previsti dalla norma sul *transfer pricing* di cui all'art.110, co.7, Tuir, che ricomprende anche il caso di "...società non residenti nel territorio dello Stato che (...) sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (residente)".

**Risposta
4.1**

Utilizzo della documentazione idonea

L'A.F. non può utilizzare le informazioni contenute nella documentazione predisposta dal contribuente per finalità diverse da quelle istituzionalmente riconducibili all'attività di controllo nel corso della quale essa è esibita.

**Risposta
4.2**

Invio della documentazione idonea

La comunicazione di possesso della documentazione relativa ad anni pregressi può essere trasmessa anche dopo il termine del 28 dicembre 2010, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

**Risposta
4.4**

Deduzione di oneri sostenuti nei confronti di consociate estere

La disciplina esimente in materia di violazioni sul *transfer pricing* non trova applicazione nell'ipotesi di una società che ha aderito al regime di oneri documentali e deduca un onere non inerente sostenuto nei confronti di una consociata estera.

**Risposta
4.5**

Adesione ai PVC

Non è possibile aderire ai PVC che riportano rilievi in termini di prezzi di trasferimento, ove sia presente una documentazione predisposta dal contribuente (cfr. [C.M. n.58/E/10](#)).

**Risposta
4.6**

MONITORAGGIO FISCALE

La circolare conferma quanto in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2011 in tema di fiscalità estera e quadro RW

Compilazione modulo RW

Viene in sostanza "obliterato" il principio per cui per "movimenti dall'estero sull'estero" si intendono non solo quelli che intervengono tra diversi Stati ma anche quelli che avvengono nell'ambito del medesimo paese estero.

**Risposta
5.1**

Esonero dalla compilazione del modulo RW: amministratori di società e lavoratori frontalieri

Gli amministratori di società che hanno la possibilità di movimentare i conti correnti esteri della società sono esonerati dagli obblighi di monitoraggio. In merito ai lavoratori frontalieri, l'esclusione dagli obblighi di monitoraggio fiscale si riferisce alle attività detenute all'estero nello stesso periodo d'imposta in cui per il lavoratore si è realizzata la condizione soggettiva di frontaliere.

**Risposte
5.2 e 5.3**

ACCERTAMENTO SINTETICO

La circolare conferma quanto in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in tema di accertamento sintetico, e ciò acquista una particolare rilevanza proprio in riferimento alla alternatività dei due strumenti accertativi.

La circolare 28 non "ratifica" la risposta "rigida", fornita a gennaio riguardo la prova contraria sugli acquisti dei beni a rilevanza patrimoniale.

Rapporti con il redditometro

L'utilizzo dell'accertamento sintetico (art.38, co.4, DPR n.600/73) è alternativo a quello del redditometro (art.38, co.5).
La scelta su quale strumento utilizzare non deve effettuarsi preliminarmente, ma anche successivamente in base agli elementi istruttori raccolti dai verificatori.

**Risposta
6.1**

Acquisto di beni con finanziamenti

In caso di acquisto di beni mediante contratti di finanziamento (mutuo, leasing, etc.), ai fini dell'accertamento sintetico, rilevano solo le quote o i canoni pagati nell'anno che andranno a sommarsi alle altre spese sostenute nel periodo d'imposta interessato.

**Risposta
6.2**

Reddito finanziario disponibile

In ordine alla prova contraria che il contribuente può opporre all'accertamento sintetico è possibile per il contribuente dimostrare anche il reddito reale finanziario disponibile.

**Risposta
6.3**

Spese di qualsiasi genere

Nel novero delle spese "*di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta*" e che rilevano nella determinazione sintetica del reddito rientrano anche quelle che nella disposizione normativa previgente erano individuate come "*spese per incrementi patrimoniali*".
Ai fini della determinazione delle spese valide per applicare l'accertamento sintetico, si deve tener conto del criterio di cassa.

**Risposta
8.1 e 8.2**

REDDITO D'IMPRESA

Tale impostazione era già stata sostenuta nell'ambito delle risposte fornite in occasione di Telefisco 2011.

Contratto di *leasing*

In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

Il valore normale deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto (valore normale netto), attualizzati alla data della cessione medesima ([C.M. n.108/96](#)).

Nel caso di cessione di un contratto di *leasing* avente ad oggetto un fabbricato industriale con area sottostante e di pertinenza, la relativa sopravvenienza attiva va determinata tenendo conto, in diminuzione, anche della quota capitale dei canoni, già pagati, riferiti al terreno (quota indeducibile).

**Risposta
9.1**

STUDI DI SETTORE

La circolare conferma quanto in precedenza affermato dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2011 in tema di studi di settore

Utilizzo degli studi evoluti per accertare annualità pregresse

Non è possibile utilizzare, per annualità pregresse, gli studi di settore per i periodi d'imposta 2008 e 2009, per i quali sono stati previsti interventi correttivi per fronteggiare particolari congiunture economiche di tali annualità (D.M. 19 maggio 2009 e D.M. 20 maggio 2010).

È possibile, però, utilizzare gli studi di settore approvati in evoluzione (D.M. 23 dicembre 2008 e D.M. 12 marzo 2010) e non comprensivi dei successivi interventi correttivi, anche per i periodi precedenti a quello di evoluzione.

**Risposta
9.3**



Nuovi orientamenti sulla presunzione di distribuzione delle riserve di utili ante 2008 e sui canoni di leasing immobiliare a fini Irap

Premessa

Il documento Assonime emanato lo scorso 14 giugno 2011, a commento dei principali orientamenti di prassi in materia di imposizione diretta e regionale sulle attività produttive, pone in rilievo alcuni aspetti operativi tuttora controversi. In particolar modo, l'operatività della presunzione della distribuzione – in presenza anche di soci diversi dalle persone fisiche detentrici di una partecipazione qualificata – delle riserve di utili formatesi sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, e l'indeducibilità Irap della quota del canone di *leasing* immobiliare riferibile al terreno sottostante. La Circolare n.15/2011 rammenta, inoltre, l'obbligo di rideterminazione dell'Ires storica, ai fini della quantificazione degli acconti dovuti per il 2011, da parte delle imprese che, nell'esercizio 2010, hanno beneficiato delle agevolazioni Tremonti-*ter* e tessile.

La presunzione della ripartizione dei dividendi a favore dei soci "qualificati"

L'articolo 1 del D.M. 2 aprile 2008 aveva introdotto due significative novità normative:

Comma 1	l'incremento dal 40% al 49,72% della quota imponibile ¹ , ai fini Irpef, dei dividendi percepiti dalle persone fisiche titolari di una partecipazione qualificata in una società di capitali, relativi ad utili prodotti negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, che hanno, quindi, subito la minore imposizione Ires del 27,50% rispetto a quella previgente del 33%;
Comma 2	la presunzione che, a partire dalle delibere di distribuzione degli utili successive a quelle aventi ad oggetto il risultato economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, i dividendi pagati si considerano – agli effetti della tassazione del soggetto partecipante – prioritariamente formati con utili prodotti dalla società partecipata fino a tale esercizio.

La partecipazione in un soggetto Ires è ritenuta qualificata quando rappresenta almeno il 25% del capitale sociale della partecipata, oppure attribuisce un numero di diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria non inferiori al 20%: tali quote sono ridotte, rispettivamente, al 5% e 2% qualora le partecipazioni siano quotate in mercati regolamentati (art.67, co.1, lett. c), del DPR n.917/86.

L'applicazione delle suddette norme pone, pertanto, un particolare dubbio interpretativo, nel caso in cui la compagine sociale della partecipata risulti formata sia da persone fisiche detentrici di partecipazioni qualificate che da altri soggetti, come società di capitali, non necessariamente residenti. La problematica principale riguarda l'impiego delle riserve di utili formatesi sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, la cui distribuzione ai soci qualificati comporta una maggior livello di esclusione da imposizione, nella misura del previgente 60,00% anziché quella attuale del 50,28%: non è, infatti, chiaro se il consumo di tali riserve debba riguardare esclusivamente la quota di utili attribuita alle persone fisiche, titolari di una partecipazione qualificata, oppure – indistintamente – all'intero importo dei dividendi distribuiti, comprendente anche quanto spettante ai soci di altra

¹ Nel caso di partecipazioni non qualificate, è, invece, prevista l'applicazione, sull'intero importo distribuito, dell'imposta sostitutiva del 12,50%.

natura. In passato, l'Assonime si era espressa a favore della prima ipotesi, sostenendo che la presunzione di cui all'art.1, co.2, del D.M. 2 aprile 2008 non operasse nei confronti delle distribuzioni di utili a soci differenti dalle persone fisiche detentrici di una partecipazione qualificata (Circolare 15 giugno 2010, n.20, paragrafo 2.1.2), anche alla luce di quanto riportato nella [C.M. n.26/E del 21 maggio 2009](#), con riferimento alla posizione dei soci non residenti.

Il documento dell'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che la suddetta presunzione normativa non si applica agli utili distribuiti alle società non residenti beneficiarie della ritenuta ridotta, bensì:

*“esclusivamente ai dividendi erogati alle persone fisiche residenti in relazione al possesso di partecipazioni qualificate, agli imprenditori individuali ed alle società di persone per i quali gli utili concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% di quelli che si sono formati negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007. A tale fine la società emittente deve comunicare all'intermediario in quale periodo si è formato il dividendo in distribuzione e in particolare se e in che misura si è formato con utili dell'esercizio 2008 ovvero con attribuzione di riserve preesistenti. Ciò con riferimento sia ai **soggetti residenti, per i quali opera la presunzione**, sia ai non residenti, per i quali essa non è operativa”.*

Quest'ultimo periodo avrebbe, tuttavia, dovuto indurre l'Assonime a ritenere, già in occasione della Circolare n.20/2010, l'operatività della presunzione di cui all'art.1, co.2, del D.M. 2 aprile 2008 anche nei confronti dei soci residenti diversi dalle persone fisiche detentrici di una partecipazione qualificata.

La soluzione prospettata dall'Associazione ha, tuttavia, riscontrato oggettive difficoltà di applicazione, soprattutto da parte delle società quotate emittenti, in ordine alla complessa gestione analitica delle distribuzioni degli utili e della consumazione delle riserve degli stessi formatesi sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, in relazione alla natura giuridica del socio percettore e della qualificazione della partecipazione. La principale criticità è ascrivibile all'assenza di regole chiare, dirette a disciplinare gli obblighi di comunicazione tra la società erogante il dividendo e gli intermediari di cui si avvale per il pagamento del dividendo, i quali possono essere più di uno, ovvero agiscono separatamente ed in modo distinto. Conseguentemente, ciascun intermediario può trovarsi all'oscuro dell'effettivo importo residuo delle riserve preesistenti, ovvero dell'estinzione delle stesse a causa dell'utilizzo da parte di altri intermediari: analoghe inefficienze informative potrebbero verificarsi nel caso di frazionamento, tra più intermediari, delle quote costituenti la partecipazione qualificata.

La circostanza in parola ha, pertanto, indotto l'Assonime a cambiare radicalmente opinione, optando per la soluzione alternativa, ovvero l'assunzione secondo cui:

“la consumazione delle riserve di utili ante 2008 avvenga fino a concorrenza dell'intero importo degli utili posti in distribuzione, senza distinzioni in ordine alla natura giuridica del soggetto percettore del dividendo”.

L'adozione di tale principio consentirebbe, quindi, di evitare il ricorso ad una specifica analisi, in base alla natura del socio percettore del dividendo: sul punto, è comunque auspicabile un chiarimento ufficiale dell'Amministrazione Finanziaria, anche a precisazione di quanto riportato nella C.M. n.26/E/09.

L'indeducibilità Irap della quota dei canoni di *leasing* riferibile ai terreni

La Circolare Assonime n.15/2011 ha, inoltre, esaminato la prassi dell'Agenzia delle Entrate riguardante la disciplina applicabile ai canoni di *leasing* immobiliare, in sede di determinazione della base imponibile Irap delle società di capitali e degli commerciali, nonché delle società di persone e delle imprese individuali, in contabilità ordinaria, che

hanno esercitato l'opzione di cui all'art.5-*bis*, co.2, del D.Lgs. n.446/97. Tali soggetti individuano il valore della produzione netta, rilevante ai fini dell'applicazione del tributo regionale, sulla base del principio di derivazione dal bilancio d'esercizio (art.5, co.1, del predetto Decreto Irap), ovvero come differenza tra il valore ed i costi della produzione, iscritti nel conto economico civilistico ex art.2425 c.c., ad eccezione dei seguenti componenti negativi dell'aggregato B):

- **9)** costi per il personale;
- **10)c)** altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- **10)d)** svalutazione dei crediti iscritti nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- **12)** accantonamenti per rischi;
- **13)** altri accantonamenti.

Il predetto principio è, tuttavia, soggetto a diverse deroghe, una delle quali riguardante direttamente i contratti di locazione finanziaria, ovvero l'indeducibilità della quota finanziaria del canone, desumibile dal contratto (art.5, co.3, del D.Lgs. n.446/97).

In alternativa, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto alle imprese che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali la facoltà di determinare gli interessi passivi irrilevanti in base ai criteri forfetari di cui all'art.1 del D.M. 24 aprile 1998².

Sul punto, si rammenta che, in ossequio a tale metodologia, la componente finanziaria in parola è determinata come differenza tra due grandezze:

- ➔ i canoni di *leasing* immobiliare imputati a conto economico, secondo il principio di competenza;
- ➔ la quota capitale del predetto costo per godimento di beni di terzi, assunto in misura pari al costo fiscale del bene in capo al concedente, al netto del prezzo di riscatto, suddiviso per il numero di giorni di durata del contratto, e moltiplicato per quelli del periodo d'imposta di riferimento.

La suddetta quota capitale, così come ricordato dalla Circolare Assonime n.15/2011, non è ritenuta integralmente deducibile dalla base imponibile Irap: l'Amministrazione Finanziaria è, infatti, dell'avviso che debba essere escluso dal valore della produzione netta l'importo del canone riferibile al valore del terreno su cui insiste il fabbricato oggetto del contratto di locazione finanziaria³. L'orientamento in parola, a dispetto del principio di derivazione del bilancio, richiama, pertanto, l'applicazione delle norme previste dall'art.36, co.7 e 7-*bis*, del D.L. n.223/06, secondo cui la quota capitale fiscalmente rilevante è rappresentata dal costo riferibile al fabbricato, al netto di quello ascrivibile alle aree dallo stesso occupate, ovvero che ne costituiscono pertinenza.

Il valore riferibile a tali terreni è determinato sulla base del valore di iscrizione nel bilancio del concedente, relativo all'esercizio dell'acquisizione: in mancanza di tale dato, deve essere utilizzato il criterio forfetario del 20% del costo complessivo del fabbricato, elevato al 30% con riferimento agli immobili industriali, ovvero quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni, a prescindere dalla relativa classificazione contabile o catastale⁴.

Sul punto la Circolare Assonime n.15/2011 non sviluppa specifiche considerazioni in merito alla posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, sebbene caratterizzata da alcuni profili critici, che si ritiene opportuno richiamare. In particolare, si osserva che la C.M. n.38/E/10 si è limitata a riaffermare un principio già formulato in passato (C.M. n.36/E/09, paragrafo 1.3), ovvero "*l'indeducibilità del valore delle aree sottostanti o di pertinenza dei*

² [C.M. n.19/E/09](#), par.2.2.3; [C.M. n.8/E/09](#), par.4.4.

³ [C.M. n.38/E/10](#), par.1.6; [C.M. n.36/E/09](#), par.1.3.

⁴ [C.M. n.34/E/06](#), par.3.4.

fabbricati strumentali”, lasciando presagire che, in termini quantitativi, debba naturalmente trovare applicazione la metodologia operativa di cui all’art.36, co.7, del D.L. n.223/06, fondata sui criteri forfetari di cui sopra. La tesi in parola pone, tuttavia, dei problemi di compatibilità e coerenza con l’attuale legislazione Irap, imperniata sul principio di derivazione dal bilancio d’esercizio, la cui entrata in vigore è successiva a quella della predetta norma, risalendo soltanto al periodo d’imposta seguente a quello in corso al 31 dicembre 2007. Tale circostanza dovrebbe, pertanto, indurre a ritenere che, a differenza di quanto sostenuto dall’Amministrazione Finanziaria, la quota capitale dei canoni di *leasing* rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione netta, ovvero depurata dell’importo riferibile alle aree sottostanti e di pertinenza, dovrebbe essere desunta esclusivamente secondo le indicazioni dei principi contabili⁵.

La preferenza per il dato di bilancio, rispetto a quello fiscale forfetario, sembrerebbe altresì supportata da un precedente documento di prassi dell’Agenzia delle Entrate, la C.M. n.39/E/09 – formulata ad interpretazione della C.M. n. 36/E/2009 – secondo cui è necessario attribuire priorità al principio di inerenza civilistica, come peraltro riscontrato in passato dalla stessa Assomine (Circolare n.34/2009,).

Nel caso delle imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali, lo standard di riferimento è rappresentato dall’Oic 16, che richiede l’adozione di un adeguato procedimento di stima, applicabile esclusivamente ai c.d. “fabbricati cielo-terra”, ovvero agli edifici che occupano un’area con un’unica unità immobiliare⁶. Conseguentemente, nel caso di beni – oggetto del contratto di locazione finanziaria – non rientranti in tale categoria di fabbricati, non deve essere operato lo scorporo del valore riferibile al terreno: è il caso, ad esempio, dell’immobile in *leasing* il cui concedente, alla stipulazione dell’atto, non disponeva anche del diritto di proprietà sull’area sottostante. Tale distinzione non è, invece, prevista dall’art.36, co.7, del D.L. n.223/06, applicabile a qualsiasi immobile, a prescindere dalla qualificazione o meno di “fabbricato cielo-terra”⁷.

La determinazione degli acconti in presenza delle agevolazioni “Tremonti”

Nel corso del periodo d’imposta 2010, hanno trovato applicazione alcuni benefici fiscali, comportanti la riduzione del reddito d’impresa, quali, ad esempio, la detassazione degli investimenti produttivi di cui all’art.5, commi da 1 a 3-*bis*, del D.L. n.78/09 (*c.d.* Tremonti-*ter*), e di quelli in attività di ricerca e sviluppo, finalizzati alla realizzazione di campionari previsti dell’art.4 del D.L. 25 marzo 2010 (*c.d.* Tremonti-tessile). L’adesione a tali agevolazioni, avendo generato la riduzione dell’Ires dovuta, impone, ora, l’obbligo di depurare dei relativi effetti l’imposta storica, ai fini della determinazione degli acconti Ires dovuti per l’anno 2011.

In condizioni di normalità, ovvero in assenza di particolari benefici fiscali, gli acconti Ires da versare possono essere determinati in base al criterio storico, in misura pari al 100% dell’imposta dovuta per il periodo fiscale 2010, oppure a quello previsionale, secondo il tributo che si prevede di liquidare con riferimento all’esercizio 2011. Sul punto, la Circolare Assonime n.15/2011 ricorda che tali metodi possono essere utilizzati anche in modo difforme: ad esempio, quello storico per il versamento della prima rata, e quello previsionale per il pagamento del secondo acconto, ferma restando la necessità che i pagamenti in acconto risultino congrui rispetto ad uno dei predetti parametri. In caso contrario, ovvero di errata stima e versamento insufficiente, il contribuente si espone al rischio delle sanzioni.

⁵ L’art.5, co.5, del D.Lgs. n. 446/97 riconosce, in ogni caso, il diritto dell’Amministrazione Finanziaria di accertare la corretta applicazione dei principi contabili, in termini di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei componenti positivi e negativi del valore della produzione.

⁶ [C.M. n.11/E/07](#), par.9.3.

⁷ [C.M. n.1/E/07](#), par.7.2.

I predetti provvedimenti istitutivi delle forme di detassazione in parola dispongono, infatti, la totale irrilevanza dei relativi benefici, ai fini della determinazione degli acconti: l'agevolazione *“può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti”*. Sul punto la Circolare Assonime n.15/2011 osserva che, in virtù del tenore letterale della norma, i riverberi fiscali del beneficio non rilevano neppure nel caso di adozione del metodo previsionale di quantificazione degli acconti. Il medesimo obbligo di rideterminazione sussiste in un altro caso di detassazione del reddito Ires: la destinazione di una quota⁸ di utili dell'esercizio 2010 – prodotti dalla partecipante ad una rete d'impresa prevista dall'art.42 del D.L. n.78/10 – alla realizzazione, entro l'esercizio successivo a quello di deliberazione di destinazione, degli investimenti previsti dal programma comune del *network*.

Si rammenta, infine, che il relativo versamento deve essere effettuato a norma dell'art.17, co.3, del DPR n.435/01, ovvero in due rate:

- la prima pari al 40% da versarsi entro la scadenza del pagamento a saldo delle imposte del periodo d'imposta precedente, ovvero il 6 luglio 2011;
- il residuo 60% deve, invece, essere corrisposto entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta precedente, e dunque il 30 novembre 2011, nel caso dei contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare.

MASTER BREVE 13^A

**Stiamo lavorando
alla 13[°]
Edizione**

A breve disponibili ulteriori informazioni su www.euroconference.it

⁸ L'importo agevolabile non può, in ogni caso, eccedere il limite di un milione di euro, e deve essere iscritto in un'apposita riserva di bilancio, in sospensione d'imposta, il cui utilizzo concorre alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio del verificarsi dell'evento sospensivo, salvo il caso in cui sia impiegato per la copertura di perdite, ovvero consegua alla cessazione del contratto di rete (C.M. n.15/E/11, par.5). Ricordiamo inoltre che con [provvedimento](#) del 14 giugno 2011 l'Agenzia delle Entrate ha fissato in 75,3733 punti la percentuale di utile accantonato che potrà usufruire della detassazione.



Le reti di impresa in Unico 2011

La normativa di riferimento

Il contratto di rete è definito dall'art.3, co.4-ter della L. n.33/09, come il contratto con cui *"... due o più imprese si obbligano ad esercitare in comune una o più attività economiche rientranti nei rispettivi oggetti sociali allo scopo di accrescere la reciproca capacità innovativa e la competitività sul mercato. Il contratto è redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, e deve indicare:*

- a)** *la denominazione sociale delle imprese aderenti alla rete;*
- b)** *l'indicazione delle attività comuni poste a base della rete;*
- c)** *l'individuazione di un programma di rete, che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascuna impresa partecipante, e le modalità di realizzazione dello scopo comune da perseguirsi attraverso l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, in relazione al quale sono stabiliti i criteri di valutazione dei conferimenti che ciascun contraente si obbliga ad eseguire per la sua costituzione, e le relative modalità di gestione, ovvero mediante ricorso alla costituzione da parte di ciascun contraente di un patrimonio destinato all'affare, ai sensi dell'articolo 2447-bis, primo comma, lettera a) del codice civile;*
- d)** *la durata del contratto e le relative ipotesi di recesso;*
- e)** *l'organo comune incaricato di eseguire il programma di rete, i suoi poteri anche di rappresentanza e le modalità di partecipazione di ogni impresa all'attività dell'organo".*

Il nuovo prospetto in Unico 2011

Il modello Unico 2011 accoglie le reti di impresa in un nuovo prospetto contenuto nel quadro RS. Le imprese che hanno sottoscritto un contratto di rete, al fine di beneficiare del regime di sospensione di imposta degli utili destinati al fondo patrimoniale, devono ivi evidenziare tale quota.

Già quindi in questi giorni le imprese che hanno creduto nel "contratto di rete" e che hanno accantonato parte dell'utile derivante dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2010 al programma comune di rete, potranno beneficiare della detassazione.

Prima di esaminare in dettaglio la sezione di Unico 2011 SC dedicata alle reti di impresa va sottolineato che la medesima indicazione trova spazio anche nei modelli di dichiarazione previsti per le società di persone e per le persone fisiche a tutti gli effetti ricomprese nella platea dei soggetti che possono aderire alle reti. Ricordando che per questi ultimi non è prevista alcuna delibera di accantonamento degli utili a riserva, la scelta che sembra più opportuna è quella di conservare, per poi mostrarli all'Agenzia delle Entrate in caso di necessità, i dati ed i documenti sulla base dei quali viene determinata l'agevolazione spettante.

⇒ Quadro RS in Unico SC

Il contratto di rete "accomuna" le imprese partecipanti ognuna delle quali autonomamente dichiarerà quale somma ha accantonato al fondo comune e quindi quale agevolazione le spetterà. Il quadro RS di Unico 2011 recependo l'esigenza di rendicontazione all'Amministrazione Finanziaria accoglierà questi dati nella sezione III ed in particolare nel prospetto intitolato: *"Incentivo fiscale Art.42, c.2 quater e ss., D.L. n.78/2010 (Reti d'impresa)"* rigo RS 108.

Nella colonna 1 andrà indicata la quota degli utili prodotti nel 2010 e destinati al patrimonio di rete, nella colonna 2 la quota degli utili oggetto di agevolazione che saranno riportati nel quadro RF tra le variazioni in diminuzione al rigo RF50.

In particolare i dati da indicare in Unico devono solo in parte coincidere con quanto dichiarato nel modello Reti. Il dato del rigo RF108 colonna 1, l'utile accantonato, coinciderà totalmente, quanto invece al valore da indicarsi in colonna 2, l'utile che determinerà il risparmio di imposta, non andrà indicato il dato riportato nel modello Reti, il risparmio di imposta, ma l'utile ricalcolato tenendo conto della percentuale stabilita dall'Agenzia delle Entrate nelle scorse settimane.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti emanato in data 14 giugno il [provvedimento](#)⁹ del Direttore che stabilisce in 75,3733 punti percentuali la quota di utile accantonato che potrà beneficiare per il 2010 dell'esenzione da tasse¹⁰.

La determinazione di una percentuale che non corrisponde al 100% comporterà che la quota di utili 2010 indicata all'atto della domanda potrà essere accantonata al fondo consortile "in sospensione di imposta" solo in parte (75,3733%) e la restante, pur destinata al fondo comune, non usufruirà dell'agevolazione concessa. L'agevolazione si materializza quindi in una variazione in diminuzione ai fini dell'Ires o Irpef e non anche ai fini Irap¹¹. Essa agisce esclusivamente sul versamento del saldo delle imposte e non anche sugli acconti che quindi vanno ricalcolati su una base che non tenga conto del detassato. Un esempio potrà chiarire quanto detto.

Esempio

Poniamo che l'impresa contraente del contratto di rete Grippo Srl abbia destinato al fondo consortile non tassato utili per € 500.000. Entro il 23 maggio scorso essa avrà provveduto ad inviare all'Agenzia delle Entrate il modello Reti compilato come segue:



Mod. RETI

COMUNICAZIONE CONTENENTE I DATI PER LA FRUIZIONE DEI VANTAGGI FISCALI PER LE IMPRESE APPARTENENTI ALLE RETI D'IMPRESA

Art. 42 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122

DATI IDENTIFICATIVI DELL'IMPRESA RICHIEDENTE	Codice Fiscale dell'impresa richiedente		Periodo d'imposta in corso al 31/12/	
	0 3 6 3 5 9 4 0 7 3 7		2 0 1 0	
Persone fisiche	Cognome		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
Soggetti diversi dalle persone fisiche	Denominazione o ragione sociale			Natura giuridica
	Grippo Srl			02
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE	Codice fiscale del firmatario		Codice carica	Codice fiscale società
	G R P V V N 7 3 T 6 5 H 5 0 1 W		01	
	Cognome		Nome	
	Grippo		Viviana	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
	25 12 1973		Roma	
			Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input checked="" type="checkbox"/>	
			Provincia (sigla) RM	

⁹ Protocollo n.2011/81521.

¹⁰ Questa percentuale è stata determinata come rapporto tra l'ammontare pari a € 20.000.000 che erano stati destinati all'uopo dal Governo per il saldo 2010 (€ 14.000.000 per i saldi 2011 e per il 2012) e l'importo complessivo del risparmio richiesto pari a € 26.534.578.

¹¹ Sul punto vedasi la [C.M. n.4/E/11](#).

REFERENTE DA CONTATTARE	Cognome	Nome		
RECAPITI	Telefono	Cellulare	Fax	Indirizzo di posta elettronica
RINUNCIA ALL'AGEVOLAZIONE	L'impresa dichiara di voler rinunciare totalmente all'agevolazione relativa alla comunicazione già presentata <input type="checkbox"/>			
DICHIARAZIONE	<p>Il sottoscritto, in qualità di titolare ovvero rappresentante legale dell'impresa, sotto la propria responsabilità,</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p>di fruire dell'agevolazione nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui all'art. 42 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Con la sottoscrizione della comunicazione si elegge domicilio presso l'intermediario di cui ci si avvale per la trasmissione telematica ai fini di ogni avviso inerente la presente comunicazione e si dichiara di aver preso conoscenza della "Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo n. 196 del 2003".</p>			
SOTTOSCRIZIONE	FIRMA			
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario			03010070236
Riservato all'intermediario	Data dell'impegno	giorno 20	mese 05	anno 2011
QUADRO A	Quota utili	Risparmio d'imposta		
	1 500.000,00	2 137.500,00		

Il risparmio di imposta ivi indicato era pari al 27,50% dell'utile accantonato: € 137.500. Conosciuta la percentuale determinata dall'Amministrazione Finanziaria il modello Unico 2011, quadro RS rigo 108 dovrà essere così compilato:

Incentivo fiscale Art. 42, c. 2 quater e ss., D.L. n. 78/2010 (Reti d'impresa)	RS108	Quota di utili	Quota di utili agevolabili
		1 500.000,00	2 376.867,00

In questo caso il dato relativo all'utile 2010 accantonato coinciderà con il modello Reti e sarà pari a € 500.000 (colonna 1) mentre il risparmio di imposta da indicarsi in colonna 2 sarà di € 376.867 pari al 75,3733% di € 500.000.

Con riferimento agli acconti, supposto che per effetto della variazione fiscale in diminuzione di € 376.867 riportata in RF50 il reddito fiscale della Grippo Srl sia pari a € 562.663, cifra sulla quale si determinerà il saldo, la base di calcolo sarà data dal reddito fiscale al lordo della variazione diminutiva ovvero € 939.530.

⇒ Quadro RS in Unico SP

Anche Unico 2011 Società di persone ha recepito la novità fiscale costituita dalla reti di impresa, in particolare è stato introdotto il rigo RS 45.

Incentivo fiscale Art. 42, c. 2 quater e ss., D.L. n. 78/2010 (Reti di imprese)	RS45	Quota di utili	Quota di utili agevolabili
		1 _____,00	2 _____,00

Tale rigo andrà compilato esattamente come detto per le società di capitale, nella colonna 1 andrà riportata la quota degli utili prodotti nel 2010 e destinati al patrimonio di rete, nella colonna 2 la quota degli utili oggetto di agevolazione, questi ultimi confluiranno nel quadro RF tra le variazioni in diminuzione rispettivamente ai righe RF 46, per le imprese in contabilità ordinaria e RG 22 per quelle in contabilità semplificata.

⇒ Quadro RS in Unico Persone fisiche

Le ditte individuali che hanno partecipato ad una rete di imprese compileranno il rigo RS 36 appositamente previsto:

Incentivo fiscale Art. 42, c. 2 quater e ss., D.L. n. 78/2010 (Reti di imprese)	RS36	Quota di utili	Quota di utili agevolabili
		1 _____,00	2 _____,00

La compilazione anche in questo caso ricalca quella delle società di capitale ed in particolare nella colonna 1 andrà riportata la quota degli utili prodotti nel 2010 e destinati al patrimonio di rete, nella colonna 2 la quota degli utili oggetto di agevolazione.

Questi ultimi confluiranno nel quadro RF tra le variazioni in diminuzione rispettivamente ai righi RF 38, per le imprese in contabilità ordinaria e RG 21 per quelle in contabilità semplificata.

Requisiti per beneficiare dell'agevolazione

La [circolare n.15 del 14 aprile 2011](#) chiarisce che per beneficiare dell'agevolazione debbano persistere tre requisiti, il primo è scontato, la partecipazione ad una rete di imprese, gli altri sono:

- l'accantonamento degli utili (2010, 2011 e 2012) ad apposita riserva,
- l'asseverazione del contratto di rete.

La norma prevede inoltre che i presupposti debbano sussistere nel momento in cui l'agevolazione è fruita, e quindi al momento del versamento delle imposte a saldo dovute per il periodo di imposta cui l'utile accantonato si riferisce.

Nel caso di utili 2010 il Legislatore ha previsto che la destinazione dell'utile debba essere deliberata prima del versamento del saldo imposte, mentre per gli altri due requisiti ha previsto una deroga.

L'iscrizione del contratto di rete e l'asseverazione devono avvenire entro la data ultima di presentazione di Unico 2011, quindi entro il 30 settembre 2011.

La realizzazione, invece, degli investimenti da programma può avvenire anche dopo aver usufruito fiscalmente dell'agevolazione ma entro "l'esercizio successivo".

Su questo punto, sul quale la norma non brilla per chiarezza, sussisteva il dubbio se per "esercizio successivo" si dovesse intendere quello successivo alla formazione degli utili ovvero quello successivo alla delibera di destinazione.

In caso di bilancio al 31/12/2010 l'esercizio successivo sarebbe stato rispettivamente:

- 2011 se si considera il periodo in cui gli utili si sono realizzati,
- ovvero 2012 se si prende in considerazione l'esercizio in cui l'assemblea ne delibera la destinazione a riserva.

Nonostante qualche autore, ancora negli scorsi giorni, abbia riproposto tale incognita essa dovrebbe definitivamente ritenersi chiusa nel senso che:

"Non è necessario che gli investimenti previsti nel programma di rete risultino già realizzati al momento della fruizione dell'agevolazione; è sufficiente che vengano portati a termine entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la destinazione dell'utile e non a quello di maturazione degli utili accantonati. Ad esempio, se l'assemblea delibera di accantonare l'utile il 30/04/2011, in sede di approvazione del bilancio della società al 31/12/2010, il termine di effettuazione degli investimenti corrispondenti all'utile accantonato è il 31/12/2012"¹².

Decadenza dalla agevolazione

L'articolo 42, co.2-*quater* del D.L. n.78/10 collega il venir meno dell'agevolazione al verificarsi di due eventi:

- utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura perdite,
- venir meno della adesione alla rete.

Nell'esercizio in cui uno di questi due avvenimenti dovesse realizzarsi le imprese (solo quelle per le quali le fattispecie si sono verificate e non tutte quelle aderenti al contratto di rete) dovranno provvedere a tassare l'utile accantonato a riserva in sospensione di imposta.

Si tratterà di imposizione Ires ed Irpef e non anche Irap (il regime di sospensione non riguarda, per espressa previsione normativa, l'imposta regionale) e relativamente alla sola parte (75,3733%) che sarebbe stata oggetto di agevolazione.

¹² Cfr. L. Miele e V. Russo, "Reti d'impresa e beneficio fiscale: risparmio teorico di imposta da indicare nella comunicazione all'Agenzia delle Entrate dal 2 al 23 maggio".

Plafond Iva: le sanzioni a carico del fornitore per omessa comunicazione

a cura di Giovanni Zangrilli

Lo status di esportatore abituale e l'utilizzo del *plafond*

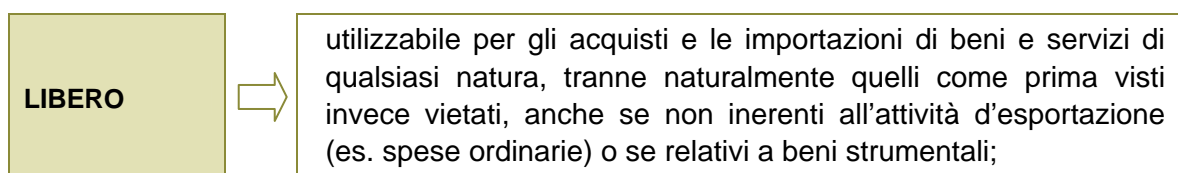
La disciplina sugli esportatori abituali è stata introdotta con il DPR n.633/72, in linea con quanto previsto dalla Direttiva comunitaria dell'11 aprile 1967, n.228, così come modificata dall'art.16, par.2, della VI Direttiva n.77/388/CEE, e successivamente acquisita nella Direttiva di rifusione n.2006/112/CE, con gli articoli 164¹³ e 165¹⁴.

Ai sensi dei commi 1, lett. c) e 2, dell'art.8, del DPR n.633/72, sono considerate non imponibili le cessioni, anche tramite commissionari, di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni di servizi¹⁵ rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ciò dietro rilascio di un'apposita dichiarazione (c.d. d'intenti) scritta, del cui contenuto l'esportatore che la rilascia si assume ogni responsabilità.

La possibilità di effettuare detti acquisti non imponibili è però concessa solo a coloro che hanno conseguito lo status di "esportatore abituale"; cioè a quei soggetti che nel corso dell'anno solare precedente, o negli ultimi dodici mesi, hanno registrato cessioni all'esportazione o ad esse assimilate¹⁶ per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari¹⁷.

Tale ammontare costituisce il *plafond* – cosiddetto "fisso" o "annuale", se riferito all'anno precedente, o "mobile" se riferito agli ultimi dodici mesi – spendibile dall'esportatore abituale per i propri acquisti in regime di non imponibilità Iva.

Il *plafond* precostituito, quindi disponibile, si divide poi in:



¹³ Art.164: 1. Con riserva della consultazione del comitato Iva, gli Stati membri possono esentare le operazioni seguenti effettuate da un soggetto passivo o ad esso destinate, entro il limite dell'importo delle esportazioni che ha effettuato nel corso dei dodici mesi precedenti: a) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati dal soggetto passivo nonché le importazioni e le cessioni di beni destinati al soggetto passivo che intende esportarli fuori della Comunità, senza modifiche, o dopo trasformazione; b) le prestazioni di servizi inerenti all'attività di esportazione del soggetto passivo. 2. Quando si avvalgono della facoltà di esenzione di cui al paragrafo 1, e con riserva della consultazione del comitato Iva, gli Stati membri esentano allo stesso modo le operazioni inerenti alle cessioni effettuate dal soggetto passivo alle condizioni di cui all'art. 138, entro il limite dell'importo di quelle che ha effettuato alle stesse condizioni nel corso dei dodici mesi precedenti.

¹⁴ Art.165: Gli Stati membri possono fissare un limite comune all'importo delle esenzioni che concedono in virtù dell'articolo 164.

¹⁵ Come precisato dalla [C.M. n.145/98](#), la non imponibilità è negata anche per l'acquisto di beni e servizi per i quali l'Iva non è, anche per effetto del pro-rata, detraibile e, per quel che attiene ai fabbricati, anche per quelli acquisiti con contratti d'appalto o di *leasing*.

¹⁶ Trattasi delle operazioni di cui agli art.8, lett.a e b, 8-*bis*, 9, 71 e 72, del DPR n.633/72, e agli art.41, 52 e 58 del D.L. n.331/93. Fino al 31/12/09 vi rientravano anche quelle di cui agli abrogati commi 4-*bis*, 5, 6 e 8, dell'art.40, del D.L. n.331/93. Non concorrono alla formazione del *plafond* anche le operazioni "franco valuta", quelle che, in genere, non contemplano il trasferimento del diritto di proprietà sui beni, nonché quelle poste in essere nei confronti di viaggiatori extracomunitari, nei *duty free shop*, in transito doganale, le cessioni di beni destinati ad essere introdotti o giacenti nei depositi Iva, ad organismi dello Stato per cooperazione (D.M. n.379/88), le prestazioni fuori Ue delle agenzie di viaggio.

¹⁷ Per i soggetti che operano nello speciale "regime del margine", di cui al D.L. n.41/95, si veda quanto al riguardo precisato con la circolare dell'Agenzia delle Dogane n.8/D del 27 febbraio 2003.

VINCOLATO¹⁸



utilizzabile solo per l'acquisto di beni da esportare, senza essere stati prima oggetto di trasformazioni, adattamenti o modificazioni, entro i sei mesi successivi.

Per quel che attiene alle variazioni del *plafond* conseguenti all'emissione di note di variazione, giusta precisazione dell'Agenzia delle Dogane, di cui alla [circolare n.8/D/03](#):

➔ le "note di debito", se emesse:

- nel corso dell'anno, aumentano il *plafond* disponibile;
- l'anno successivo, aumentano il *plafond* dell'anno precedente, quello cioè d'effettuazione dell'operazione variata;
- in epoca ancora posteriore, comportano la non utilizzabilità, quindi la perdita del relativo *plafond*;

➔ le "note di credito", emesse o non emesse¹⁹:

- nel corso dell'anno, riducono il *plafond* disponibile;
- l'anno successivo, non ne influenzano il *plafond*, ed è possibile apportare la relativa variazione sul prospetto di utilizzo di quello relativo all'anno in cui l'esportazione è stata registrata;
- in epoca ancora posteriore, diminuiscono il *plafond* disponibile dell'anno in cui è stata effettuata l'operazione variata.

Per quel che concerne infine l'individuazione del momento di utilizzo del *plafond*, quello che rileva non è la data di registrazione delle fatture d'acquisto dei beni o delle bollette doganali d'importazione, bensì il momento d'effettuazione degli acquisti o delle importazioni, determinati sulla scorta dell'art.6, DPR n.633/72 e dall'accettazione della dichiarazione doganale d'importazione; come peraltro di recente confermato dalla Corte di Cassazione che, con la [sentenza n.12774 del 10 giugno 2011](#), ha statuito che:

le contestazioni riguardanti il *plafond* Iva (per cosiddetto "*splafonamento*") non si riferiscono all'anno di formazione, ma a quello successivo di utilizzo del medesimo e che, quindi, in caso di insussistenza o superamento del *plafond* disponibile il termine di decadenza di quattro anni per l'accertamento decorre dall'anno in cui il *plafond* è stato utilizzato per effettuare acquisti senza Iva.

La dichiarazione d'intenti

Come si è visto, la fatturazione in regime di non imponibilità da parte del fornitore può avvenire unicamente previo rilascio, da parte dell'acquirente/esportatore abituale, di un'apposita dichiarazione (cosiddetta "d'intenti") scritta; dichiarazione che può riferirsi

- ➔ a un solo acquisto;
 - ➔ a più acquisti nell'arco di un intero anno solare, o limitati a un certo arco temporale dello stesso anno;
 - ➔ ad acquisti fino ad un certo ammontare imponibile sempre nell'arco di un anno solare.
- Eventuali variazioni "in più", devono essere comunicate al fornitore con una nuova dichiarazione.

La dichiarazione d'intenti, del cui contenuto è responsabile unicamente chi la emette, non potendo chi la riceve entrarvi nel merito²⁰, ha natura sostanziale, stante il fatto che il fornitore/prestatore è inibito in sua assenza ad emettere fattura non imponibile.

Ai sensi dell'art.7, co.3, del D.Lgs. n.471/97: "*Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intenti di cui all'art.1, co.1, lett. c), del D.L.*

¹⁸ Tale *plafond* è quello che si costituisce in capo al primo cessionario/secondo cedente di un'operazione triangolare ed è pari al costo dal medesimo sostenuto per l'acquisto dei beni poi ceduti al cessionario finale.

¹⁹ Le note di credito non sono obbligatorie (art.26, co.2, del DPR n.633/72).

²⁰ La responsabilità del ricevente sarà invece, naturalmente, rinvenibile in presenza di "frode concordata".

n.746/83, convertito, con modificazioni, dalla L. n.17/84, è punito con la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo".

Obblighi del fornitore

Il fornitore dell'esportatore abituale, in relazione alla dichiarazione d'intenti ricevuta – e a fronte della quale, come già visto, è tenuto obbligatoriamente ad emettere fattura non imponibile, rimanendo, in genere, sollevato da ogni responsabilità circa il versamento dell'imposta, salvo quanto si dirà in seguito e in caso di frode concordata – deve:

- riscontrarne la conformità, in particolar modo per quel che concerne le indicazioni che vi sono previste, al modello approvato con D.M. 6 dicembre 1986;
- numerarla progressivamente, su di un apposito registro o in apposita sezione del registro fatture o del registro corrispettivi, entro 15 giorni dal ricevimento;
- indicarne gli estremi nelle fatture che andrà ad emettere;
- comunicarne²¹ all'Agenzia delle Entrate, per via telematica ed entro il giorno 16 del mese successivo, i dati contenutivi e in particolare se è stata rilasciata per un'unica operazione, per più operazioni effettuate nell'anno solare, fino alla concorrenza di un dato ammontare imponibile, per più operazioni effettuate nell'anno solare o entro un certo periodo di tempo.

Riguardo a tale ultimo adempimento, istituito al precipuo scopo di porre un argine all'evasione Iva, vi è da evidenziare che:

- stante l'unicità di ogni dichiarazione d'intenti, vanno singolarmente comunicate all'Agenzia tutte quelle ricevute da uno stesso soggetto, anche se emesse in variazione e/o integrazione di quelle precedentemente rilasciate;
- l'obbligatorietà dell'invio della comunicazione sussiste per il solo fatto di aver ricevuto una dichiarazione d'intenti, a prescindere, quindi, dalle operazioni poste in essere nei confronti di colui che l'ha rilasciata.

Qualora il fornitore, per sua colpa, si trovasse nelle condizioni di dover rettificare e/o integrare una comunicazione già presentata:

- se non è ancora scaduto il termine di presentazione, potrà farlo compilandone una nuova, completa in tutte le sue parti, barrando l'apposita casella "correttiva nei termini" del modello.
- se invece detto termine è già scaduto non potrà più né rettificarla né integrarla, rimanendo così soggetto alle sanzioni al riguardo irrogabili.

Sanzioni a carico del fornitore per omessa comunicazione

Le sanzioni previste a carico del fornitore dell'esportatore abituale che non presenti all'Agenzia delle Entrate la comunicazione di cui trattasi, dal momento che l'obbligo è stato imposto per combattere più incisivamente l'evasione fiscale collegata all'illegittimo utilizzo del *plafond*, sono particolarmente severe a fronte di una violazione che potrebbe ben essere considerata "formale" (anche se non "meramente formale", nei sensi di cui alla C.M. n.77/01).

Tali sanzioni vanno ad aggiungersi, completando così il quadro delle sanzioni comminate a carico del fornitore, a quella già prevista, e di cui si è dato conto in precedenza, nel caso di emissione di fattura in regime di non imponibilità Iva in assenza di relativa dichiarazione d'intenti. Esaminiamole:

²¹ Adempimento, questo, istituito col co.381 dell'art.1, della L. n.311/04 (Finanziaria 2005), che ha integrato il D.L. n.746/83, convertito dalla L. n.17/84. Il modello di Comunicazione è stato approvato con Provvedimento del 14/03/05, in G.U. n.66 del 21/03/05, S.O..

Omesso tempestivo invio all’Agenzia delle Entrate della comunicazione o suo invio con dati incompleti o inesatti²² in presenza di fatture non imponibili già emesse

Si rende applicabile la sanzione dal 100% al 200% dell’imposta non indicata in fattura (co.4-bis dell’art.7, del D.Lgs. n.471/97); ciò anche se l’operazione è fiscalmente “regolare”, nel senso che il ricevente è effettivamente un esportatore abituale con diritto ad acquistare in regime di non imponibilità. In questa fattispecie, stante il fatto che il cedente/prestatore è comunque in possesso della dichiarazione d’intenti, non è però dovuta anche l’imposta non fatturata.

In caso d’omissione della comunicazione, e solo in questo caso, il fornitore è, invece, anche responsabile in solido col proprio cliente dell’imposta eventualmente evasa²³ se tale evasione discende da una dichiarazione d’intenti infedele, perché, ad esempio, l’esportatore non aveva lo *status* d’abituale per rilasciarla o perché rilasciata per un *plafond* superiore a quello maturato²⁴.

Omesso tempestivo invio all’Agenzia delle Entrate della comunicazione o suo invio con dati incompleti o inesatti senza che siano già state emesse fatture non imponibili

Si rende applicabile la sanzione da € 258 a € 2.065 (art.11, co.1, lett. a), del D.Lgs. n.471/97). In questa fattispecie, sempre che non venga appurata una frode concordata, null’altro, a differenza di quanto al precedente punto, può essere imputato al fornitore, rimanendo ogni eventuale irregolarità d’utilizzo del *plafond* a solo carico di chi ha rilasciato la dichiarazione d’intenti.

Ravvedimento operoso

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la [C.M. n.41/05](#), che l’omessa o errata Comunicazione da parte del fornitore, se la violazione non è già stata constatata o se, comunque, non sono ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività d’accertamento, può essere oggetto di “ravvedimento operoso”, ai sensi dell’art.13, co.1, lett. b), del D.Lgs. n.472/97, che prevede la riduzione della sanzione “*ad un ottavo del minimo*²⁵, *se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall’omissione o dall’errore*”.

²² L’infedeltà o l’inesattezza attiene alla conformità dei dati comunicati rispetto a quelli desumibili dalla dichiarazione d’intenti, non a quelli in merito ai quali il fornitore non può entrare (es. *status* d’esportatore abituale), tranne che non si appuri una frode concordata (C.M. n.41/05).

²³ Per imposta evasa è da intendersi l’ammontare dell’Iva relativa agli acquisti di beni o servizi effettuati in sospensione d’imposta oltre il *plafond* disponibile.

²⁴ C.M. n.10/05.

²⁵ Riduzione in vigore dal 1° febbraio 2011, giusto art.1 della L. n.220/10.



Illegittimo l'accertamento induttivo fondato "solo" sulle percentuali di ricarico

Il nuovo orientamento della Cassazione

In presenza di una contabilità formalmente regolare ed in assenza di altri elementi, anche indiziari, a carico del contribuente, la determinazione induttiva del reddito effettuata unicamente sulla base dello scostamento fra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore di appartenenza, deve ritenersi illegittimo.

Sono queste, in estrema sintesi, le motivazioni con le quali la Corte di Cassazione, con la [sentenza n.11985 del 31 maggio 2011](#), ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate contro la pronuncia del giudice d'appello favorevole al contribuente.

Si tratta di una decisione importante perché contraddice, almeno in parte, un orientamento consolidato della stessa Suprema Corte, secondo il quale, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare e correttamente tenuta, è comunque possibile procedere con un accertamento induttivo fondato sullo scostamento dalle percentuali di ricarico medie di settore²⁶.

Sullo stesso filone della sentenza sopra richiamata, ed a pochi giorni di distanza dalla stessa, l'[ordinanza n.12586 del 9 giugno 2011](#) ha sconfessato un accertamento delle Entrate basato unicamente sulle *c.d.* percentuali di ricarico.

Scopo del presente lavoro è analizzare a fondo il contenuto della sentenza n.11985, e per riflesso anche dell'ordinanza n.12586, per cercare di capire se sussistono i presupposti per un vero e proprio cambio di rotta della Cassazione, o se invece le motivazioni delle citate pronunce sono soltanto delle eccezioni – dovute magari alla specificità dei casi giudicati – che come tali confermano una regola.

Il caso esaminato

La vicenda finita nelle aule della sezione tributaria civile della Cassazione trae origine da un accertamento effettuato negli anni 1997 e 1998, dall'allora Ufficio Iva di Torino, nei confronti di una società a responsabilità limitata che aveva registrato in contabilità fatture emesse da una *c.d.* "cartiera", società cioè dedita all'emissione di fatture per operazioni inesistenti. La verifica in oggetto veniva poi estesa dall'Ufficio, a ritroso, anche all'annualità 1995 e 1996 nella quale però si riscontrava:

- contabilità regolarmente tenuta;
- assenza di operazioni effettuate con la *c.d.* "società cartiera".

Nonostante ciò l'Ufficio riteneva comunque di procedere, attraverso un controllo indiretto dei ricavi dichiarati nel 1995 dalla società, tramite l'applicazione delle percentuali di ricarico medio del settore.

Secondo l'Ufficio, il precedente costituito dai rapporti fra la società e la cartiera, seppur riferito ad annualità diverse da quella oggetto di esame, costituiva comunque un precedente sfavorevole al contribuente in grado di legittimare l'accertamento induttivo sull'annualità 1995.

²⁶ Sulla possibilità per l'Ufficio di rettificare induttivamente i redditi dell'impresa anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta si veda, fra le altre, Cassazione sentenze n.7184/2009, n.18421/2005 e n.8422/2002.

Il giudizio delle Corti di merito

Contro l'accertamento dell'Ufficio sull'annualità 1995 basato sullo scostamento fra le percentuali di ricarico applicate dalla società e quelle medie di settore, la società proponeva ricorso alla commissione tributaria provinciale di Torino. Il giudizio di primo grado era favorevole alla società. La sentenza della Commissione Provinciale accoglieva il ricorso della società sulla base *"... dell'assenza di qualsiasi irregolarità contabile riferita al 1995 e quindi l'assenza del presupposto per procedere ad accertamento e/o la verifica per quell'anno"*.

Contro la pronuncia del primo grado l'Ufficio appellava presso la Commissione Tributaria Regionale sostenendo la correttezza dell'operato svolto tenuto conto della sussistenza, a carico del contribuente, di elementi gravi, precisi e concordanti sulla base dei quali si era proceduto alla rettifica dei ricavi dichiarati dalla società nell'anno 1995.

Impietoso anche il giudizio della Regionale che, confermato l'esito del primo grado, osservava nelle motivazioni quanto segue:

1. *Non sussisteva alcuna ragione per procedere contro la società contribuente ex art.39 del DPR n.600/73, tenuto conto che la contabilità dell'anno 1995 era risultata regolare;*
2. *I rapporti con la società qualificata come "cartiera" erano avvenuti nei successivi anni 1997 e 1998;*
3. *La circostanza che tale ditta fosse una mera "cartiera" era stata solo enunciata.*

Contro la sentenza della Regionale l'Ufficio proponeva allora ricorso per cassazione basando lo stesso su di un unico motivo che può così riassumersi:

➔ la presenza di una contabilità formalmente regolare non impedisce all'Ufficio di procedere ad un accertamento di tipo analitico-induttivo.

Le motivazioni della Suprema Corte

Secondo la Cassazione all'Amministrazione Finanziaria non è infatti inibita la possibilità di procedere alla determinazione induttiva dei redditi ai sensi dell'art.39 del DPR n.600/73 sulla base delle *c.d.* percentuali di ricarico. Tali percentuali, anzi lo scostamento tra quelle aziendali e quelle medie del settore, costituiscono tuttavia, nella sintesi della complessa motivazione della Suprema Corte:

"... presunzioni semplici, che debbono essere assistite dai requisiti di cui all'art.2729 del Codice civile e desunte dai dati di comune esperienza, oltreché da concreti e significativi elementi desunto dalla singola fattispecie".

A fronte di una contabilità regolarmente tenuta, dunque, non è sufficiente, per l'accertamento di un maggior reddito d'impresa, il solo fatto che il contribuente in questione applicasse una percentuale di ricarico sui prezzi di vendita inferiore a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza. Le medie di settore, si legge nella parte motiva della sentenza:

"... non costituiscono un fatto noto, storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, il fatto ignoto da provare, ma soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di dati".

Secondo la Cassazione dunque il mero scostamento tra le percentuali di ricarico aziendali e quelle medie del settore di appartenenza non è sufficiente per legittimare un accertamento induttivo del reddito d'impresa. Tale scostamento necessita di ulteriori elementi ed indizi in grado di elevarlo dal rango di mera presunzione semplice a presunzione grave, precisa e concordante. In estrema sintesi la motivazione della sentenza in commento stabilisce quanto segue:

Mero scostamento delle percentuali di ricarico



presunzione semplice

Scostamento delle percentuali di ricarico ed altri indizi di evasione



presunzione grave, precisa e concordante

A ben vedere però il ragionamento dei giudici di legittimità si spinge anche più in profondità. Posta la natura di mere presunzioni semplici, sfornite dei requisiti di gravità precisione e concordanza, delle *c.d.* percentuali medie di ricarico, i giudici hanno anche esaminato, una per una, tutte le possibili ed ulteriori circostanze che avrebbero potuto, per il caso di specie, elevare il rango di tali presunzioni.

In particolare l'attenzione dei giudici si è concentrata:

1. sull'eventuale abnormità o irragionevolezza della percentuale di ricarico applicata dall'azienda;
2. sull'eventuale non corretta tenuta della contabilità;
3. sull'eventuale nesso causale fra scostamento tra percentuali di ricarico ed operazioni compiute con la società cartiera.

L'esame approfondito di ognuno di questi elementi conferma l'impossibilità di integrare il valore di mera presunzione semplice costituita dallo scostamento tra ricarico medio del settore e ricarico aziendale.

- Quanto al primo aspetto – abnormità o irragionevolezza del ricarico aziendale – le valutazioni condotte dall'Ufficio portano ad escludere la sussistenza di una tale situazione. In altre circostanze, la stessa irragionevolezza delle percentuali di ricarico adottate dall'azienda rispetto a quelle medie del settore è stata riconosciuta quale valido ed ulteriore elemento in grado di avvalorare il ricorso a tali presunzioni da parte degli Uffici²⁷.
- Quanto al secondo aspetto – tenuta della contabilità – per stessa ammissione degli organi verificatori, la società, per l'anno oggetto di contestazione, aveva tenuto la propria contabilità in maniera regolare senza che dalla stessa potessero emergere quindi ulteriori profili o indizi di evasione tali da avvalorare la valenza di mere presunzioni semplici allo scostamento dalle percentuali di ricarico applicate.
- Infine, in ordine al terzo ed ultimo aspetto – operazioni compiute con la società cartiera – manca, secondo i giudici di legittimità *“qualsiasi aggancio razionale con i rapporti intercorsi addirittura due anni dopo tra la società contribuente e la presunta ditta “cartiera”*.

Altri spunti offerti dalla giurisprudenza

Merita di essere esaminato, ai fini del presente lavoro, anche il caso deciso nella citata ordinanza n.12586 del 9 giugno 2011. In questo caso il difetto dell'accertamento risiede nella stessa metodologia di calcolo delle percentuali effettuata dall'Ufficio. In presenza di una attività stagionale, si legge nel testo dell'ordinanza, non può essere presa a riferimento, per l'intero esercizio, la percentuale di ricarico verificata sulla base dell'accesso in azienda nel periodo di punta dell'attività.

L'illegittimità dell'accertamento risiede dunque nell'errata determinazione delle percentuali di ricarico aziendali in presenza di attività ad andamento stagionale (es. stabilimenti balneari).

A conclusioni analoghe era giunta la stessa Corte con la [sentenza n.4792 del 28 febbraio 2011](#) nella quale aveva disconosciuto la validità probatoria delle percentuali di ricarico adottate dall'ufficio senza tenere conto del fatto che nei periodi di vendite promozionali (commercio di abbigliamento) il ricarico sui prodotti subisce notevoli flessioni²⁸.

²⁷ Su tale punto vedi Cassazione, sezione V, sentenze: n.20201 del 24/09/2010, n.12032 del 25/05/2009 e n.26388 del 5/12/2005;

²⁸ Nella motivazione della sentenza in oggetto si legge infatti che *“... gli uffici finanziari devono valutare la specifica attività esercitata dal contribuente nonché la circostanza che nei periodi promozionali il ricarico sui prodotti subisce flessioni anche di quantità considerevole”*.

Questi due ulteriori spunti ci offrono nuovi argomenti in ordine all'utilizzo delle c.d. percentuali di ricarico.

Non è irrilevante ai fini della legittimità dell'accertamento analitico-induttivo l'esame delle metodologie utilizzate per la determinazione degli stessi scostamenti dal ricarico medio del settore. Quando si è presenza di attività stagionali, di periodi promozionali, e più in generale di altri fattori in grado di influenzare il ricarico applicato dall'azienda sui prezzi di vendita, gli uffici verificatori non possono non tenerne adeguatamente di conto.

Se ciò non viene fatto l'intero accertamento rischia di essere compromesso ad origine.

Considerazioni conclusive

Alla luce delle motivazioni che hanno indotto la Cassazione a respingere i ricorsi degli Uffici nei casi sopra esaminati, si può dunque affermare la seguente regola:

in presenza di una contabilità regolarmente tenuta ed in assenza di altri elementi ed indizi di evasione, il semplice scostamento non rilevante o abnorme, fra le percentuali di ricarico medie del settore e quelle aziendali, non giustifica l'accertamento induttivo del reddito ai sensi dell'art.39 del DPR n.600/73.

Gli Uffici potranno utilizzare i suddetti scostamenti per l'accertamento induttivo del reddito d'impresa soltanto quando tali elementi risultino ulteriormente rafforzati dal punto di vista probatorio da altri elementi e circostanze.

Sotto certi profili il ragionamento dei giudici di legittimità in materia di percentuali di ricarico assomiglia molto a quello recentemente condotto sulla base degli scostamenti dagli studi di settore. Per entrambe le metodologie di accertamento si è in presenza di meri indizi di evasione che necessitano di ulteriori indizi probatori per legittimare la rettifica del reddito o dei ricavi dichiarati dal contribuente.

Uno di questi ulteriori indizi potrebbe essere rappresentato, nel caso delle percentuali di ricarico, dalle irregolarità riscontrate dall'Ufficio nella tenuta della contabilità aziendale. È il caso, ad esempio, della recente [sentenza n.6623 del 23 marzo 2011](#) della stessa Corte di Cassazione. Qui la mancata istituzione del libro degli inventari è stata infatti riconosciuta requisito sufficiente per procedere alla ricostruzione induttiva del reddito d'impresa sulla base delle percentuali di ricarico medie del settore di attività.

Nel caso deciso dalla stessa Corte di Cassazione con la [sentenza n.4634 del 25 febbraio 2011](#), era stata invece la rilevante differenza fra le percentuali di ricarico applicate dall'azienda rispetto a quelle medie del settore a legittimare l'operato dell'Ufficio.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte possiamo quindi affermare che secondo il ragionamento dei giudici di legittimità, che emerge dalla sentenza n.11985 e per certi versi anche dall'ordinanza n.12586, l'utilizzo degli scostamenti fra il ricarico aziendale ed il ricarico medio del settore ai fini della rettifica del reddito è possibile e legittimo. Tale scostamento dovrà essere però rilevante oppure confortato da altri indizi ed elementi probatori in assenza dei quali l'intero accertamento rischia di essere annullato per carenza di legittimità.

A fronte di una ricostruzione induttiva del reddito d'impresa, basata sull'utilizzo delle percentuali di ricarico, la difesa del contribuente dovrà dunque far leva su due aspetti sostanziali:

1. Validità e correttezza delle valutazioni effettuate dall'Ufficio in ordine alla metodologia applicata per la determinazione stessa delle percentuali di ricarico;
2. Sufficienza probatoria degli scostamenti adottati dall'ufficio in ordine alla presenza o meno di altri elementi o indizi di evasione o alla rilevanza ed abnormità delle stesse percentuali di ricarico rispetto a quelle medie del settore.

Uno o entrambi gli elementi sopra citati costituiranno dunque gli spunti difensivi sui quali il contribuente potrà costruire la sua difesa sia nel corso dell'eventuale contraddittorio con l'Ufficio sia nel futuro contenzioso. Qualunque sarà il futuro orientamento della Suprema Corte, questi elementi di fondo, desumibili dall'analisi delle pronunce sopra esaminate, in particolare della n.11985 del 31 maggio 2011, resteranno comunque validi.

A parere di chi scrive le sentenze esaminate non costituiscono un vero e proprio cambio di rotta della Cassazione sulla particolare materia. Segnano però un punto fermo in ordine ai requisiti sostanziali in termini probatori che le *c.d.* percentuali di ricarico devono assumere per poter sostenere un accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa.



**DOVE VUOI,
QUANDO VUOI.**



**La comodità della
formazione on-line.**

- **Riconoscimento dei
Crediti Formativi Professionali**
- **Fruibilità senza limiti di tempo:
24 ore su 24, 7 giorni su 7**
- **Strumento di lavoro** per la soluzione
immediata alle tue esigenze professionali
- **Verifica costante
del livello di apprendimento**

www.drcform.it



Principali scadenze dal 16 al 31 luglio 2011

Si segnala che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

LUGLIO						
L	M	M	G	V	S	D
				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	28	29	30	31

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di giugno (codice tributo 6006). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR 100/98) versano oggi l'iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2010, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la quinta rata (cod. 6099), maggiorando gli importi da versare degli interessi (cod. 1668).

Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di giugno.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di giugno, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio cui non si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, cui non si applicano gli studi di settore, effettuano il versamento della seconda rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento della seconda rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/11.

Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio cui si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, cui si applicano gli studi, effettuano il versamento, della seconda rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della seconda rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio cui non si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, cui non si applicano gli studi, effettuano il versamento, della prima rata con maggiorazione dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della prima rata, con maggiorazione, dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.1, commi 46-47 L.244/07), riallineamento valori da quadro EC, regime di trasparenza con riferimento ai soggetti cui non si applicano gli studi

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che pongono in essere operazioni straordinarie possono versare, con maggiorazione entro oggi, l'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti derivanti da tali operazioni.

Sempre oggi scade il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali dei beni indicati nel quadro EC. Infine è oggi il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, sempre con maggiorazione, per il riallineamento dei valori civilistici ai fiscali per le aziende che scelgono il regime della trasparenza.

Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) con riferimento ai soggetti cui non si rendono applicabili gli studi di settore

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui non si rendono applicabili gli studi di settore, che pongono in essere operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) possono versare entro oggi, con maggiorazione, l'imposta sostitutiva nella misura pari al 16% sui maggiori valori attribuiti all'avviamento, ai marchi e ad altre attività immateriali e del 20% sui maggiori valori attribuiti ai crediti.

Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2011 cui non si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi deve essere effettuato il versamento, con maggiorazione, in unica soluzione ovvero della prima rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto.

Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2011

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della seconda rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione.

Pagamento del diritto annuale alle Camere di Commercio per i soggetti cui non si applicano gli studi

Entro oggi deve essere versato il diritto annuale camerale per l'anno 2011 con maggiorazione (codice tributo 3850).

Persone fisiche titolari di partita iva, società semplici, società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2011

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della seconda rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione.

Persone fisiche che presentano Unico 2011 imposta sostitutiva

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della seconda rata dell'imposta sostitutiva, nonché dell'iva (maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo 16.03 – 16.06.11), da parte dei contribuenti "minimi", dei contribuenti che si avvalgono del regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo.

Ravvedimento versamenti

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 giugno.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di giugno, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

LUGLIO						
L	M	M	G	V	S	D
					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	28	29	30	31

LUGLIO						
L	M	M	G	V	S	D
					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	28	29	30	31

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

Presentazione elenchi Intrastat trimestrali

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel trimestre precedente.

Irpef: persone fisiche non titolari di partita Iva

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della seconda rata dell'Irpef dovuta a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte risultanti dalla dichiarazione.

LUGLIO						
L	M	M	G	V	S	D
					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	28	29	30	31

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01/07/2011.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di giugno.

Comunicazione *Black list*

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati, per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di giugno 2011.

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.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni Thomas Tassani	Fabio Landuzzi Sergio Pellegrino Andrea Soprani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Giovanni Valcarenghi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

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.