

In evidenza



Notizie *Flash*

In Gazzetta la Manovra correttiva



Focus di pratica professionale

Agevolazioni prima casa: il riacquisto entro l'anno salva dalla decadenza



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Le attività illecite tra tassazione dei proventi e (in)deducibilità dei costi

Sommario



Notizie *Flash*

- In Gazzetta la Manovra correttiva pag.3
- In Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del D.L. Sviluppo pag.3
- Omessa dichiarazione di cessata attività: codice tributo per la sanzione agevolata pag.3
- Fondi comuni d'investimento: i primi chiarimenti delle Entrate pag.3
- Pagamenti in contanti: legittimo l'accertamento e l'addebito di falsa fatturazione pag.4
- Legittimo l'accertamento induttivo basato sulla quantità di materia prima usata pag.4
- Omessa indicazione costi *Black list*: integrazione possibile anche dopo la verifica pag.4
- Contratti di affitto a uso abitativo: nuovo software semplificato per la registrazione pag.4
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – giugno 2011 pag.4
- TFR: coefficiente di rivalutazione – giugno 2011 pag.4



Focus di pratica professionale

- [Dall'imputazione dei componenti negativi all'Iva per progettazioni immobiliari all'estero: i chiarimenti della C.M. n.29/E/11](#) pag.5
- [Agevolazioni prima casa: il riacquisto entro l'anno salva dalla decadenza](#) pag.12
- [La compensazione delle somme iscritte a ruolo contabili e crediti erariali](#) pag.16



Il Punto sull'Iva

- [Territorialità Iva e Regolamento 282. Lo status e la qualità del committente](#) pag.20



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Le attività illecite tra tassazione dei proventi e \(in\)deducibilità dei costi](#) pag.30



Scadenzario

- [Principali scadenze dal 1 al 15 agosto 2011](#) pag.34



MANOVRA FINANZIARIA

In Gazzetta la Manovra correttiva

È in corso di pubblicazione in G.U., la Legge di conversione del D.L. n.98/11, dopo l'approvazione di Senato e Camera. Le novità apportate dal maxiemendamento riguardano, in particolare, il taglio condizionato delle agevolazioni fiscali, il regime agevolato dei "minimi"; le pensioni, i *ticket* sanitari, il bollo sui depositi titoli e gli ammortamenti dei concessionari.

Regime agevolato: i giovani che avviano un'attività potranno avvalersi del nuovo regime per i contribuenti minimi (con tassazione del reddito con l'aliquota del 5%) anche oltre il quarto periodo d'imposta, fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

Bollo depositi titoli: i depositi sotto i €50.000 restano con un'imposta annuale di €34,20.

Ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili: resta ferma la possibilità di procedere alla deduzione mediante ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, ai sensi dell'art.104 del Tuir, ma per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, viene previsto un incremento dell'Irap dal 3,9% al 4,2%.

Stock option: l'aliquota addizionale del 10% sui compensi erogati sotto forma di *bonus* e di *stock option*, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, si applica quanto eccede la parte fissa della retribuzione.

Legge
n.111/2011



In Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del D.L. Sviluppo

È stata pubblicata in **Gazzetta Ufficiale n.160 del 12 luglio** la **Legge n.106 del 12 luglio 2011** di conversione, con modificazioni, del D.L. n.70/11 (Decreto Sviluppo) assieme al **testo coordinato del decreto**.

Le disposizioni fiscali della Legge saranno sintetizzate nel prossimo numero della Rivista.

Legge
12/07/11 n.106
[e testo coordinato](#)
[D.L. n.70/11](#)
G.U. 12/07/10 n.160



Omessa dichiarazione di cessata attività: codice tributo per la sanzione agevolata

Con la **risoluzione n.72 del 11 luglio** l'Agenzia delle Entrate ha istituito il nuovo codice tributo – 8110 – per il versamento, tramite modello F24, della sanzione ridotta di € 129, che i titolari di partita Iva possono pagare, fino al termine ultimo del 4 ottobre, per l'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione di attività ai sensi dell'art.23, co.23 del D.L. n.98/11.

[R.M.](#)
11/07/11
n.72



FONDI COMUNI

Fondi comuni d'investimento: i primi chiarimenti delle Entrate

Con la **circolare n.33 del 15 luglio** l'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti agli operatori sul passaggio al nuovo regime di tassazione dei fondi comuni d'investimento mobiliare italiani ed equiparati, varato l'anno scorso con il decreto Milleproroghe. Per i fondi italiani e quelli storici lussemburghesi, a partire dal primo luglio scorso, sul risultato maturato dalla gestione del fondo non è più dovuta l'imposta sostitutiva del 12,50% e il prelievo è in capo ai partecipanti nella fase in cui percepiscono i proventi. La riforma riguarda gli Oicr (organismi di investimento collettivo del risparmio) con sede in Italia, esclusi i fondi immobiliari, e quelli che si trovano in Lussemburgo e sono già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato.


[C.M.](#)
15/07/11
n.33
[comunicato stampa](#)




CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 14/07/11 n.15583</p> 	<p>Pagamenti in contanti: legittimo l'accertamento e l'addebito di falsa fatturazione L'anomalo pagamento di ingenti somme in contanti per asserite forniture di beni viola le norme antiriciclaggio e legittima il ricorso dell'Amministrazione all'accertamento induttivo e la contestazione al contribuente del reato di falsa fatturazione. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.15583 del 14 luglio.</p>
<p>Cassazione ordinanza 14/07/11 n.15580</p> 	<p>Legittimo l'accertamento induttivo basato sulla quantità di materia prima usata La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n.15580 del 14 luglio, ha confermato la legittimità dell'accertamento induttivo basato sul consumo di farina con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva rettificato il reddito di un ristoratore.</p>
<p>CTR Veneto sentenza 2/03/2011 n.38/1/11</p> 	<p>Omessa indicazione costi Black list: integrazione possibile anche dopo la verifica La dichiarazione integrativa relativa all'omessa indicazione separata dei costi derivanti dalle operazioni poste in essere con paesi <i>Black list</i> può essere presentata anche in caso di intervenuti accessi, ispezioni e verifiche a carico della contribuente. Ciò nel presupposto che l'istituto di carattere generale della dichiarazione integrativa, è ben diverso da quello del ravvedimento operoso, per la cui operatività invece è espressamente richiesta la mancanza di accessi, ispezioni o verifiche. È, inoltre, ammessa la deducibilità dei costi sostenuti per acquisti presso imprese fornitrici in Paesi a fiscalità privilegiata, anche se l'interesse economico delle operazioni e la prova dell'effettiva attività commerciale delle aziende estere è fornita solo in secondo grado di giudizio. È quanto emerge dalla sentenza n.38/1/11 del 2 marzo della CTR del Veneto.</p>

DICHIARAZIONI E MODULISTICA

<p>Agenzia Entrate provvedimento 15/07/11 comunicato stampa</p> 	<p>Contratti di affitto a uso abitativo: nuovo software semplificato per la registrazione Grazie a Iris, <i>software</i> semplificato per i contratti di locazione degli immobili a uso abitativo, è possibile effettuare, direttamente da casa, la richiesta di registrazione del contratto e il pagamento delle imposte di registro e di bollo, grazie anche all'aiuto <i>step by step</i> offerto durante la compilazione. La novità è contenuta nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 luglio che approva il modello semplificato da usare quando il locatore non sceglie la cedolare secca e, quindi, è necessario il pagamento delle imposte di registro e di bollo. Il nuovo modello semplificato è disponibile sul sito <i>internet</i> dell'Agenzia.</p>
---	---

ADEMPIMENTI

<p>Istat comunicato 14/07/11</p> 	<p>Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – giugno 2011 Con comunicato dello scorso 14 luglio, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di giugno 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 102,6. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 2,7%.</p>
	<p>TFR: coefficiente di rivalutazione – giugno 2011 Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di giugno 2011 è pari a 2,088403.</p>



Dall'imputazione dei componenti negativi all'Iva per progettazioni immobiliari all'estero: i chiarimenti della C.M. n.29/E/11

Alla fine del mese di giugno, nello spazio di meno di una settimana, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta pubblicando due circolari con la classica forma "risposte a quesiti": si tratta della [C.M. 28/E del 21 giugno 2011](#) e della [C.M. 29/E del 27 giugno 2011](#).

La prima ha provveduto a formalizzare le risposte rese lo scorso mese di gennaio in occasione della manifestazione Telefisco¹. La seconda, sulla quale si focalizzerà l'attenzione con il presente contributo, raccoglie invece le risposte ai quesiti posti all'Amministrazione Finanziaria in occasione della videoconferenza MAP del 26 maggio 2011.

Interessi passivi e trasformazione regressiva

La prima questione trattata (risposta 1.1) riguarda un tema che certo nella determinazione del reddito delle società di capitali presenta non pochi aspetti delicati: si tratta della deducibilità degli interessi passivi e del limite previsto dall'art.96 Tuir.

In applicazione di tale disposizione gli oneri di natura finanziaria sono deducibili solo entro un determinato *plafond*, pari al 30% del Rol così come specificamente individuato, ossia differenza tra le voci A e B del conto economico, incrementata da ammortamenti e canoni di *leasing* di competenza². Gli interessi passivi eccedenti non sono deducibili in quel periodo d'imposta, ma vengono rinviati in attesa che si presentino periodi d'imposta in cui il *plafond* sia più che capiente per gli interessi di periodo, permettendo di accogliere in deduzione quelli (in tutto ovvero in parte) pregressi rinviati.

In periodi di forte crisi come quello che stiamo vivendo, è esperienza comune, quella di notare una contrazione dei risultati economici e quindi del Rol, con la conseguenza (secondaria ma non trascurabile) di ottenere una riduzione della quota deducibile di interessi passivi.

Tale vincolo riguarda solo i soggetti Ires, mentre i soggetti Irpef hanno un modesto vincolo alla deduzione di interessi passivi costituito dal pro rata, ex art.61 Tuir, che limita la deduzione solo in presenza di proventi esenti (peraltro piuttosto rari nei bilanci delle aziende). Si tratta di un disallineamento di trattamento che è stato oggetto di critica, in quanto favorirebbe in maniera ingiustificata le società di persone rispetto alle società di capitali³.

Ragion per cui nelle società di più modeste dimensioni vi potrebbe essere convenienza a mettere in campo una trasformazione regressiva (da Srl ad Snc per esempio). Oppure la trasformazione potrebbe essere il risultato della volontà di evitare la ricostituzione del capitale sociale nel caso di perdite che l'abbiano eroso sino al di sotto del limite minimo. Ovvero, ancora, il fine potrebbe essere semplicemente quello di adottare un tipo societario più snello e meno costoso. Comunque, al di là degli intendimenti specifici per i quali è stata impostata l'operazione, si tratta di capire come debbano essere trattate le eventuali eccedenze di interessi passivi non dedotti, ai sensi dell'art.96 Tuir, quando la

¹ Sulla C.M. n.28 non si interviene in questa sede, in quanto i chiarimenti sono già stati oggetto di commento. Si veda di V. Cristiano "Le risposte ufficiali delle Entrate dopo gli incontri con la stampa specializzata: dallo spesometro al transfer pricing", in La Circolare Tributaria n.27_11, pag.6 e ss..

² Salva una modesta franchigia di deduzione (rispettivamente pari ad € 10.000 ed € 5.000) che ha interessato i periodi d'imposta 2008 e 2009.

³ Si veda al riguardo Assonime, circolare 46/09.

società aveva ancora le vesti della società di capitali ed era soggetta all'Ires con le relative limitazioni (compresa quella riguardante gli oneri di natura finanziaria).

Proprio su questo punto si è posta la questione in relazione alla quale è stata richiamata l'attenzione dell'Agenzia delle Entrate: la risposta è stata di tenore negativo per il contribuente. Interpretando in maniera piuttosto restrittiva le norme vigenti, viene affermato che, siccome dopo la trasformazione la società risulta essere un soggetto Irpef, non può applicare la regola dell'art.96 co.4 Tuir (ossia quella che consente il recupero degli interessi pregressi) in quanto stabilita per i soggetti Ires.

Il disallineamento tra le previsioni Ires e Irpef riguardanti la deducibilità degli interessi passivi evidenzia l'irragionevolezza proprio quando si verifica una trasformazione regressiva: l'art.96 Tuir prevede una disposizione che non vuole rendere indeducibili alla radice gli interessi passivi, ma piuttosto ne rinvia la deduzione al momento in cui la società avrà revisionato e ristrutturato la propria posizione economica e finanziaria (arrivando all'obiettivo del Rol capiente). Se a seguito della trasformazione viene vietato il recupero di tali interessi rinviati si ottiene come risultato che una indeducibilità che avrebbe dovuto essere solo provvisoria si tramuta in definitiva.

Probabilmente è corretta la scelta di non consentire la deduzione delle eccedenze nel periodo d'imposta in cui avviene la trasformazione (altrimenti alcune società potrebbero essere incentivate a trasformarsi con il solo fine di recuperare immediatamente le eccedenze pregresse), però con uno sforzo interpretativo si sarebbe potuto ipotizzare un meccanismo che avrebbe potuto portare un po' più di equità nella valutazione della vicenda. Sono state infatti avanzate dalla dottrina ipotesi quali il congelamento delle eccedenze in attesa di una "retro trasformazione" in società di capitali, ovvero ipotizzare anche per le società di persone un calcolo analogo a quello dell'art.96 Tuir, non per valutare la deduzione degli interessi di periodo, ma al solo fine di verificare il recupero delle eccedenze pregresse. Ipotesi respinte dall'Agenzia.

Competenza economica

L'Agenzia si sofferma, con due risposte (la 1.4 e la 1.2), a ragionare in merito ad un profilo che, seppur di importanza non trascurabile nella determinazione del reddito d'impresa, non spesso viene esaminato: si tratta del principio di competenza temporale dei componenti reddituali.

⇒ Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito e recupero delle maggiori imposte versate

Prima di tutto va ricordato che quando si riflette di competenza non si tratta di valutare se un elemento stanziato a Conto economico sia rilevante o meno (che sia un componente positivo o negativo di reddito), ma si tratta di valutare se sia effettivamente rilevante in quel dato periodo d'imposta oppure in un altro. Si tratta di un tema piuttosto scivoloso, che richiede di valutare la presenza o meno degli elementi che il Legislatore richiede per il riconoscimento della rilevanza fiscale, tema la cui criticità è stata in significativa parte mitigata dalla celebre [C.M. n.23/E del 4 maggio 2010](#).

Prima di tale documento, un errore di competenza nell'imputazione di un componente negativo poteva risultare nefasto. Se infatti, in sede di verifica, un determinato elemento negativo di reddito veniva ricondotto ad un diverso esercizio rispetto quello nel quale era originariamente stato imputato, si poteva presentare il rischio di perderlo definitivamente.

Il caso

Si pensi al caso di un componente reddituale di € 100.000 dedotto nell'esercizio X, ma successivamente accertato come componente reddituale di competenza dell'esercizio X+1 (ovvero X-1). Il contribuente sarebbe chiamato a versare maggiori imposte per l'esercizio

X, ma avrebbe un componente deducibile in X+1 (o X-1) ulteriore rispetto a quanto dichiarato in quell'anno, con diritto al rimborso delle eventuali imposte pagate in più. Il problema era però il seguente: se il contribuente ha ricevuto tale accertamento nell'esercizio X+3 che si definisce nell'esercizio X+8 con sentenza passata in giudicato, risultano già spirati i termini ordinari dell'art.2, co.8, DPR n.322/98 per inviare dichiarazione integrativa a favore (o, per meglio dire, secondo il pensiero dell'Agenzia nella [R.M. n.459/E/08](#), inoltrare richiesta di rimborso).

Proprio su questo punto è intervenuta la C.M. n.23/E/10, affermando che in realtà l'istanza di rimborso della maggiore imposta versata può essere presentata, ai sensi dell'art.21, co.2, del D.Lgs. n.546/92, entro due anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. Detta disposizione prevede che *“la do manda di restituzion e, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”*.

Peraltro, malgrado l'Amministrazione Finanziaria si sia soffermata solo sulla competenza di un componente negativo, secondo Assonime – circolare n.3 del 2011 – le medesime considerazioni si possono utilmente sfruttare anche per il riconoscimento di un maggior valore di magazzino, così come è necessario arrivare alle medesime considerazioni quando si sta valutando un componente positivo.

Su questo punto arriva uno dei due chiarimenti offerti dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. n.29/E/11. Nella C.M. n.23/E/10, per il recupero nel corretto esercizio del componente negativo di reddito, si faceva riferimento ad una sentenza passata in giudicato. In realtà sul punto l'Agenzia è stata interrogata su di una possibile interpretazione più ampia. In quel documento si afferma infatti che:

“è da ritenere che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento, decorre dalla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria al recupero del costo o oggetto di rettifica” ponendo l'accento proprio sulla locuzione *“anche ad altro titolo”*.

Il che lascerebbe aperta la strada al recupero anche nel caso di definizione della pretesa erariale.

Sul punto l'Agenzia sceglie una soluzione del tutto condivisibile:

l'accertamento della competenza di un componente reddituale in altro esercizio non deve necessariamente discendere da un accertamento divenuto definitivo per passaggio in giudicato della sentenza di un giudice, ma anche per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.

Questo sicuramente lascia meno apprensione al contribuente allorché ci si stia interrogando non sulla rilevanza di un componente negativo (deducibilità di un costo in termini assoluti), ma piuttosto sul momento nel quale esso può essere dedotto (deducibilità relativa).

Con queste premesse si può affrontare anche l'altro chiarimento offerto in tema di competenza dall'Agenzia delle Entrate nel documento in commento. Questioni che comunque non possono passare in secondo grado visto che, se il componente deducibile (e quindi le maggiori imposte versate) sono recuperabili nell'esercizio in cui è stata individuata la corretta competenza, questo procedimento non è certo immune da aspetti sanzionatori.

Infatti, nella C.M. n.23/E/10 si legge:

“Se, infatti, il diritto al rimborso è di retta conseguenza del riconoscimento da parte del giudice della legittimità dell’operato dell’ufficio accertato re (in applicazione di un principio ritenuto inderogabile), è fatta salva l’applicazione dell’art.1 del D.L. gs. n.471/97, in tema di sanzioni applicabili in caso di violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette.”

Quindi, comunque, malgrado le descritte aperture, va riconosciuta la massima attenzione anche alle questioni inerenti la competenza dei componenti reddituali.

⇒ Deducibilità di un costo relativo a clausola penale

La seconda risposta, nel merito, riguarda l'imputazione ad un esercizio di un componente negativo di reddito legato ad una clausola penale: in particolare l'impresa è conscia di aver violato gli obblighi contrattuali nel corso del 2010, e anche se non aveva ancora ricevuto alcuna richiesta al 31 dicembre, era certa che questa sarebbe successivamente pervenuta (come infatti è avvenuto nel gennaio 2011). Oltretutto, al 31 dicembre, l'impresa aveva tutti gli elementi necessari per determinare l'effettivo esborso in base a quanto pattuito nel contratto.

Per valutare la deducibilità del costo l'Agenzia richiama l'art.109, co.1 Tuir che reca il principio di competenza, il quale a sua volta presuppone il concorso di due requisiti:

- la certezza, quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto;
- la loro obiettiva determinabilità, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione.

Nel caso di specie, l'Agenzia ha ritenuto che vi fossero entrambi i requisiti, per cui il componente risulta rilevante. Poi l'A.F. continua: “Resta fermo che, ancorché sussistano i requisiti a pena d'escritti, la deducibilità del costo è altresì subordinata alla corretta contabilizzazione del costo e, ovviamente, del relativo debito, nel rispetto del generale principio di derivazione del reddito fiscale dai dati del bilancio di cui all'art.83 del Tuir”.

La precisazione pare quasi sovrabbondante. Comunque il significato è quello di imporre la necessità di far transitare a Conto economico il componente negativo (quindi tramite apposita rilevazione contabile) in quanto tale deduzione non può essere conquistata con una semplice variazione diminutiva direttamente nel quadro RF del modello Unico.

Manutenzioni su beni in leasing

La risposta 1.3 riguarda una disposizione nota a tutti, quella che vincola la deducibilità delle spese di manutenzione, legandone il diritto alla dotazione di beni strumentali: si tratta dell'art.102, co.6 del Tuir, secondo il quale *“le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni a i quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (...)”*. A margine si ricorda che tale limite non riguarda le spese capitalizzabili che, capitalizzate sul bene cui si riferiscono (tipicamente un immobile), vengono ammortizzate insieme a tale bene computando quote di ammortamento calcolate sull'intero costo incrementato ([C.M. n.98/E/00](#)).

La domanda posta riguarda però il caso dei beni in *leasing*, in particolare le spese di manutenzione ordinaria⁴ sostenute su beni dei quali l'utilizzatore non è formalmente il proprietario, ma che nei fatti e nella sostanza risultano suoi.

Sul punto l'Agenzia parrebbe introdurre un'interpretazione estensiva della disposizione normativa, ammettendo nel computo del *plafond* relativo ai beni strumentali ammortizzabili anche i beni detenuti in forza di contratto di *leasing*. Introduce però una limitazione: la loro rilevanza si avrebbe "se gli stessi, in conformità alle corrette regole di contabilizzazione previste dai principi contabili di riferimento, risultano iscritti nell'attivo del bilancio e, conseguentemente, nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio".

Questo, di fatto, esclude l'utilizzo generalizzabile di questa interpretazione: come è noto, i soggetti non contabilizzano i fatti economici relativi al *leasing* sulla base del metodo patrimoniale che, per quanto in questa sede interessa, permette la contabilizzazione del bene solo una volta riscattato il bene, ossia quanto questo entra nella sfera giuridica dell'utilizzatore.

Istanze: potere di firma

Tra le domande poste, ve ne è una (la 2.1) di deciso segno operativo. Viene chiesto all'Amministrazione Finanziaria se, quando viene chiesta la firma del legale rappresentante in un'istanza, questa debba essere apposta da colui che detiene una delega o un potere specifico attribuitogli dal Consiglio di Amministrazione in materia fiscale. Secondo l'Agenzia, poiché il potere di rappresentanza è, in generale, il potere di manifestare all'esterno la volontà dell'ente, nei rapporti con i terzi ed in giudizio, il legale rappresentante della società può trasferire il suo potere di rappresentanza ad un terzo, previo conferimento di procura speciale ovvero di altro atto da cui risulti la delega conferita.

Iva

La circolare in commento presenta poi alcuni quesiti riguardanti l'Iva.

Una delle risposte riguarda un tema di rilevante importanza, soprattutto dal 2010, vista la rivoluzione che ha interessato le regole di territorialità nelle prestazioni di servizi. Come è noto, il principio per individuare dove una prestazione deve scontare imposta, contenuto nell'articolo 7-ter DPR n.633/72, è quello di verificare la qualifica della qualità del committente: se questo è soggetto passivo d'imposta la territorialità si avrà nel Paese in cui è stabilito il committente, al contrario se esso è un "privato" l'imposta spetterà al Paese in cui è stabilito il prestatore. Tale disposizione è soggetta ad alcune deroghe contenute nei successivi articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies.

Dopo oltre un anno e mezzo dall'entrata in vigore della nuova disciplina, siamo ancora in attesa di un documento di prassi che fornisca elementi per un'articolata e tranquilla esegesi della norma, anche perché non sempre è agevole capire se una data operazione si possa collocare nell'alveo della regola generale ovvero possa essere interessata da una delle deroghe.

⇒ Costi di progettazione su immobile all'estero

In questo panorama si pone la richiesta di chiarimento inoltrata all'Agenzia delle Entrate nel paragrafo 3: posto che l'articolo 7-quater alla lettera a) prevede, tra le operazioni in deroga, le prestazioni di servizi "relative ai beni immobili" (per le quali la territorialità è

⁴ Per le spese incrementative (ad esempio rifacimento degli impianti di un immobile in *leasing* o in locazione ordinaria) l'art.108 ne stabilisce la deduzione sull'arco del minor periodo tra vita utile dell'intervento e la durata del contratto; sul punto si veda anche la C.M. n.73/E/94)

stabilita nel Paese in cui è ubicato l'immobile), viene chiesto se la progettazione rientri in tale attività.

Malgrado possa sembrare palese la relazione con l'immobile, non si deve dimenticare che l'attività di progettazione viene resa quando l'immobile (normalmente) non esiste ancora. Inoltre, nelle prestazioni elencate nella lett. a) dell'art.7-*quater* (perizie, agenzia, forniture di alloggi, diritti di concessione, coordinamento lavori) non viene citata esplicitamente la progettazione. È altrettanto vero che la norma introduce tali prestazioni con la parola "comprese", il che lascia presumere che l'elenco non sia tassativo. Insomma, un chiarimento sul tema risultava necessario e con la C.M. n.29/E/11 è pervenuto. L'Agenzia risponde richiamando (giustamente) i principi comunitari già sanciti dalla Corte di Giustizia, ed in particolare la tassatività delle deroghe. Al riguardo viene notato come la deroga su cui si sta riflettendo comprende esplicitamente le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, si intendono ricomprese, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri professionisti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari di uno specifico immobile, nonché quelle relative alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Pertanto, secondo l'Agenzia:

“esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, la progettazione non riferita ad immobili specificamente individuati, e i servizi di consulenza e assistenza tecnica o le gare che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile”.

In altre parole, il discrimine per valutare se la progettazione di un'immobile sia o meno una prestazione in deroga, risulta essere nella valutazione del fatto che l'immobile da progettare sia o meno specificamente individuato. Infatti, si legge:

*“Si deve perciò ritenere che la progettazione, effettuata da un ingegnere, di un complesso immobiliare specificamente individuato e sito in un Paese non black list rientri nella deroga relativa agli immobili di cui all'articolo 7-*quater*, lettera a), e che la prestazione di servizi non sia territorialmente rilevante in Italia”.*

Siccome, nel caso di specie, si trattava di un immobile ben individuato (ubicato all'estero), anche se le parti contrattuali sono entrambe stabilite in Italia (sia il progettista-prestatore, che la società committente il progetto), la prestazione è territorialmente rilevante nel Paese in cui sorgerà tale immobile.

La circolare ricorda poi che in tal caso il contribuente non ha alcun obbligo ai fini Iva. Traducendo, non vi è obbligo di emissione della fattura⁵; non vi è obbligo di includere l'operazione negli elenchi Intrastat anche qualora il Paese in questione fosse comunitario⁶, né si tratta di una prestazione da evidenziare nelle comunicazioni *black list* ai sensi del D.L. n.40/10⁷.

⇨ Autofatture

La circolare poi propone alcune risposte riguardanti adempimenti formali relativi all'autofatturazione di operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

- ➔ La prima riguarda il caso di pluralità di servizi forniti dallo stesso prestatore nell'arco di un mese.

⁵ Ai sensi dell'art.21, co.6 DPR n.633/72 per le prestazioni di servizi non territoriali la fattura va emessa solo se il committente è stabilito nel territorio della Comunità Europea e solo per le prestazioni non territoriali sulla base dell'art.7-*ter*, mentre in questo caso la territorialità è individuata dall'art.7-*quater*.

⁶ La controparte è infatti soggetto stabilito in Italia, oltre il fatto che le prestazioni in deroga ai sensi degli art.7-*quater* e 7-*quinquies* non vanno in ogni caso indicate ai sensi dell'art.50 co.6 D.L. n.331/93.

⁷ In quanto l'operazione intercorre tra operatori economici non *black list*.

Si chiede all'Agenzia se in questa situazione il committente, che deve assolvere l'imposta in Italia tramite emissione di autofatture, possa emettere un'unica autofattura, tenendo conto che nel mese non è avvenuto alcun pagamento di una o più delle prestazioni che sarebbero inserite nell'unica autofattura con indicazione distinta in allegato delle singole prestazioni. In questo modo, nei fatti, si anticiperebbe il momento impositivo che, si ricorda, ai sensi dell'art.6 DPR n.633/72, si avrebbe al momento del pagamento. Rinviano anche a quanto detto con le precedenti [C.M. n.36/E/10](#) e [n.43/E/10](#), l'Agenzia offre risposta positiva: nel caso di più servizi forniti dallo stesso prestatore non residente nell'arco temporale di un mese, il soggetto passivo nazionale può emettere – in via opzionale – un'autofattura anticipata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art.21, co.3, del DPR n.633/72. In questa ipotesi, l'autofattura dovrà riportare il totale delle prestazioni ricevute nel mese di riferimento, distinto per singola prestazione.

- Il secondo quesito riguarda l'annotazione delle autofatture nei registri Iva. In particolare, viene chiesto se sia possibile annotarle indifferentemente sul libro delle fatture emesse con continuità e sequenza di numerazione rispetto alle fatture emesse, o con numerazione separata e registrazione per blocchi sezionali giornalieri, ovvero sul libro degli acquisti con continuità e sequenza di numerazione rispetto alle fatture di acquisto o con numerazione separata e registrazione per blocchi sezionali giornalieri. L'Agenzia afferma che il cessionario/committente deve emettere un'autofattura in un unico esemplare (art.21, co.5, del DPR n.633/72), ed annotarla sia sul registro delle vendite sia sul registro degli acquisti. Tale obbligo di registrazione delle autofatture può essere assolto utilizzando dei registri sezionali, ovvero annotando i documenti sugli stessi registri delle fatture di vendita e di acquisto, utilizzando, tuttavia, distinte progressioni numeriche e nel rispetto dell'ordine progressivo sequenziale di ciascuna seriazione.
- Infine una risposta riguardante l'applicazione della contabilità separata ai sensi dell'art.36 DPR n.633/72, ed in particolare se questa possa essere adottata in corso d'anno, ovvero deve necessariamente essere prescelta all'inizio dell'annualità. L'Agenzia richiama l'art.1 del DPR n.442/97: in particolare, fermo restando l'obbligo di comunicazione in sede di dichiarazione annuale o di inizio attività, *“la validità dell'opzione e della relativa revoca (dei regimi di determinazione dell'imposta e dei regimi contabili) è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività”*. Quindi, se la nuova attività non inizia in corso d'anno (nel qual caso è possibile anche un'opzione, ad esempio, al 1° luglio) la scelta deve essere esercitata sin dall'inizio dell'anno, attraverso il comportamento concludente tenuto dal contribuente, corredato della relativa comunicazione. Unica eccezione quella recata dalla [R.M. n.184/E/08](#): si tratta del caso di operazioni di ristrutturazione aziendale che comportano modifiche sostanziali soggettive.



Agevolazioni prima casa: il riacquisto entro l'anno salva dalla decadenza

Profilo soggettivo, oggettivo, e cause di decadenza

Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa, previste dalla nota *Il-bis* all'art.1 della tariffa, parte prima, allegata al DPR n.131/86, consistenti nell'applicazione dell'imposta di registro con aliquota ridotta pari al 3% (qualora si acquisti da privato o da soggetto che vende in esenzione Iva) ovvero, alternativamente, dell'Iva ridotta in misura del 4% (qualora si acquisti da soggetto Iva operante nel settore dell'edilizia) e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (pari a € 168 ciascuna) sono subordinate al ricorrere di precisi requisiti e condizioni di carattere soggettivo ed oggettivo.

In estrema sintesi, sotto il profilo soggettivo, l'applicazione delle aliquote d'imposta agevolate, è legata:

- alla localizzazione dell'immobile nel Comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire la propria residenza, ovvero, svolgere la propria attività;
- alla non possidenza, esclusiva o in comunione con il coniuge, di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- alla non possidenza, esclusiva, per quote o in comunione legale, di altra casa di abitazione su tutto il territorio nazionale acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge usufruendo di agevolazioni per l'acquisto della prima casa.

Sotto il profilo oggettivo, l'operazione agevolata si sostanzia nell'acquisto, a titolo oneroso, della proprietà o di alto diritto reale relativi a case di abitazione non di lusso i cui criteri sono definiti dal decreto del Ministro dei Lavori pubblici 2 agosto 1969.

La falsità riferita alle dichiarazioni di residenza e di non possidenza da farsi in atto, determina la decadenza dall'agevolazione con il conseguente recupero dell'imposta nella misura ordinaria, al netto di quanto già corrisposto, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30% della differenza fra imposta dovuta e già corrisposta, oltre agli interessi di mora.

Costituisce, altresì, causa di decadenza in quanto si presume l'intento speculativo dell'operazione, la rivendita, a titolo oneroso o gratuito, nel quinquennio dal loro acquisto, degli immobili acquistati con i benefici *c.d.* "prima casa".

La decadenza, come evidenziato dal Consiglio Nazionale del Notariato nello [studio n.30/2005/T del 18 marzo 2005](#), opera tanto nell'ipotesi di cessione della totalità dei diritti posseduti, quanto nei diversi casi di cessione di diritto parziario, di porzione dell'immobile, ovvero, di pertinenza.

Anche in tal caso, chiaramente, gli Uffici procederanno al recupero dell'imposta nella misura ordinaria, all'applicazione della sanzione pari al 30% della differenza fra imposta dovuta e già corrisposta, e degli interessi.

L'azione di verifica relativa alla sussistenza dei benefici prima casa può essere effettuata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente entro il termine massimo di tre anni, il cui decorso è funzione dell'oggetto dell'accertamento.

Ed infatti nel caso di:

- mendacità delle dichiarazioni previste alle lett. b) e c) della nota *Il-bis* (non possidenza) il termine decorre dalla data di registrazione dell'atto di compravendita;

- mendacità delle dichiarazioni previste alla lett. a) della nota *Il-bis*) (ossia mancato trasferimento della residenza) il termine decorre dal momento in cui è spirato il termine di 18 mesi⁸.
- vendita infra-quinquennale, il termine decorre dallo spirare dell'anno entro il quale deve essere effettuato il riacquisto dell'abitazione principale⁹.

Riacquisto dell'abitazione principale nell'anno successivo alla cessione degli immobili acquistati con le agevolazioni "prima casa"

Il comma 4, della nota *Il-bis*), all'art.1 della tariffa, prevede, per il caso di vendita infra-quinquennale, la possibilità di sfuggire alla sanzione della decadenza procedendo, entro un anno dall'alienazione, all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. Affinché possa escludersi la decadenza e, conseguentemente, possano conservarsi le agevolazioni fruite sull'acquisto dell'immobile oggetto di vendita nel quinquennio, le condizioni dovranno essere le seguenti.

Il riacquisto non necessariamente deve avere ad oggetto lo stesso diritto ceduto. Infatti, come evidenziato dal Notariato nello studio n.30/2005/T citato, il riacquisto può avere ad oggetto, indifferentemente, la piena o la nuda proprietà, l'usufrutto, l'uso e l'abitazione nonché la proprietà superficaria e può avvenire ad un prezzo anche inferiore rispetto a quello della cessione, se questa avviene a titolo oneroso.

Il riacquisto può riguardare anche una quota dell'immobile, a condizione, però, che si realizzi, in concreto, il vincolo di destinazione ossia che l'immobile sia adibito ad abitazione principale. A tal proposito, appare utile richiamare la sentenza della Corte di Cassazione [n.12737 del 21 dicembre 1998](#) sulla quale, peraltro si fondano anche le argomentazioni della [R.M. n.192/03](#), che con riferimento alla locuzione "*da adibir e a propria abitazione principale*" precisa che non deve trattarsi di "*meri progetti di future (ed eventuali) sistemazioni abitative, ma attuali e concrete utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazione da parte di acquirenti*". Pertanto, l'agevolazione di cui si tratta può essere conservata solo se l'acquisto sia seguito dalla effettiva realizzazione della destinazione dell'immobile riacquistato ad abitazione propria.

Relativamente, poi, ai tempi in cui deve realizzarsi la destinazione ad abitazione principale, la R.M. n.192/03 precisa che l'acquirente deve attenersi a parametri di ragionevolezza e buona fede atteso che la concreta utilizzazione dell'immobile può essere più o meno successiva al contratto di compravendita. Limite di ragionevolezza e buona fede che comunque non può superare il termine triennale di decadenza dal potere di accertamento dell'Ufficio come ritenuto dalla Cassazione nella [sentenza n.9149 del 7 luglio 2000](#).

Caratteristiche, quelle fin qui esposte, confermate recentemente dalla Cassazione con la [sentenza n.13291 del 17 giugno 2011](#) nella quale, è stato affermato che l'acquisto non dell'intero, ma di una quota dell'immobile, può beninteso integrare il requisito del riacquisto entro l'anno, ma solo qualora sia significativa, di per sé, della concreta possibilità di disporre del bene sì da poterlo adibire a propria abitazione. L'acquisto di una quota particolarmente esigua di un immobile, prosegue la sentenza, non può perciò comportare da solo il potere di disporre del bene come abitazione propria; esso è, cioè, idoneo a realizzare l'adibizione ad abitazione che è la finalità perseguita dal Legislatore con il riconoscimento di imposte in misura ridotta sugli atti di acquisto, e non vale pertanto, a realizzare la condizione dell'acquisto di altro immobile. In sostanza, l'acquisto non dell'intero, ma di una quota dell'immobile non è di per sé ostativo ad integrare il

⁸ Per approfondimenti sull'operatività della causa di forza maggiore come esimente della decadenza cfr. R.M. n.35/E/02 e R.M. n.140/E/08. Cassazione [sentenza n.4321 del 23 febbraio 2009](#) e [ordinanza n.1392 del 26 gennaio 2010](#).

⁹ Cassazione [sentenza n.3782 del 2011](#).

requisito del riacquisto, ma la quota acquistata deve essere tale da consentire la concreta possibilità di disporre del bene tanto da poterlo adibire a propria abitazione principale. Posto che la lettera della norma non esclude che il riacquisto possa avvenire anche per quote, i coniugi che, prima dello spirare del quinquennio, vendano le abitazioni di cui ciascuno è esclusivo proprietario e per le quali ciascuno ha usufruito delle agevolazioni “prima casa” ed entro l’anno acquistino congiuntamente per quote una nuova unità immobiliare da destinare a loro abitazione principale, conservano il diritto ai benefici già fruiti, non soggiacciono cioè alla decadenza¹⁰.

Il riacquisto non necessariamente deve essere agevolato, atteso che la norma non pone tale condizione. L’Agenzia delle Entrate, infatti, nella [C.M. n.31/10](#), sottolinea che la norma, al fine di impedire la decadenza, richiede semplicemente che il riacquisto riguardi un nuovo immobile da utilizzare come abitazione principale. Ne consegue che il mantenimento delle agevolazioni non è subordinato alla sussistenza delle condizioni richieste dalle lett. a), b) e c) del co.1, della nota II-bis) relative alla residenza e alla non possidenza.

L’interpretazione fornita dalle Entrate trova il suo fondamento negli orientamenti della Corte Costituzionale che, con l’[ordinanza n.46 del 9 febbraio 2009](#), ha avuto modo di affermare che:

“il Legislatore con il de nunciato ultimo periodo del co.4 della nota II- bis della parte prima della Tariffa allegata al DPR n.131/86, ha inteso disciplinare una fattispecie del tutto diversa da quella dell’accesso alle agevolazioni, stabilendo non una reiterazione e delle agevolazioni medesime, ma un’eccezione alla regola della decadenza da tali benefici prevista dal primo periodo dello stesso comma; eccezione che opera esclusivamente nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall’alienazione, proceda all’acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.. e, pertanto, non è irragionevole che il Legislatore, al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni, richieda, con riferimento all’acquisto del secondo immobile, una condizione diversa e più restrittiva (la destinazione della casa ad abitazione principale) rispetto a quelle stabilite, per la concessione delle agevolazioni...”

Devono ricorrere i requisiti richiesti dal co.1 della nota II-bis), quindi, solo nel caso in cui anche in relazione al secondo acquisto si intenda usufruire delle agevolazioni in argomento.

Il riacquisto può avere ad oggetto anche immobili situati all'estero, sempre che l’immobile sia concretamente adibito ad abitazione principale ed esistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentano la verifica del vincolo di destinazione¹¹.

Il riacquisto deve essere a titolo oneroso. In tal senso si esprime la [C.M. n.6 /01](#) dell’Agenzia delle Entrate, il cui orientamento è confermato nella [R.M. n.125/ 08](#), in quanto l’esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell’investimento necessario per acquistare un nuovo immobile-prima casa da adibire ad abitazione principale. Pertanto un riacquisto a titolo gratuito quale la donazione determina la decadenza dai benefici tradizionalmente definiti “prima casa”. D’altra parte si legge nella circolare, quando il legislatore ha inteso riferirsi ai trasferimenti a titolo gratuito lo ha fatto espressamente come dimostra la disciplina del trasferimento nel quinquennio “*in caso di... trasferimento a titolo oneroso o gratuito...*”. Di parere opposto, invece, sembra essere il Notariato che, proprio in considerazione del silenzio della legge in ordine alla qualificazione dell’acquisto, ritiene che anche il riacquisto a titolo gratuito consenta la conservazione dei benefici in argomento.

¹⁰ C.M. n.19/01, par. 2.2.11.

¹¹ C.M. n.31/10.

Alienazione infra-quinquennale e riacquisto di terreno edificabile

La [C.M. n.38/05](#), confermando l'orientamento già espresso con la [R.M. n.44/04](#) ha precisato che la conservazione dell'agevolazione si realizza anche nell'ipotesi in cui l'alienante, entro un anno, acquisti un terreno sul quale costruire la propria abitazione principale. Più precisamente, per non incorrere nella decadenza dalle agevolazioni "prima casa" non è sufficiente che entro un anno dalla vendita infra-quinquennale si acquisti un terreno, ma è necessario che entro l'anno venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è invece determinante la circostanza che il fabbricato stesso sia ultimato.

In altri termini per conservare le agevolazioni fruite sul primo acquisto basterà che il fabbricato acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura. Naturalmente tutto ciò non consente di prescindere dalla effettiva e concreta destinazione del fabbricato ad abitazione principale secondo i criteri sopra esposti.

Pertanto il vincolo di destinazione dovrà essere fattuale e realizzato in tempi ragionevoli. Per ragioni di completezza è bene precisare che all'acquisto del terreno non si applica il regime di favore né spetta il credito d'imposta per l'acquisto della prima casa di cui all'art.7, co.1 e 2, della L. n.448/98.

Cessione infra-quinquennale di pertinenze

Per espressa previsione normativa e sempre che ricorrano le condizioni di non possesso e di residenza, le agevolazioni per l'acquisto della prima casa si applicano anche all'acquisto delle pertinenze dell'abitazione che sia stata acquistata usufruendo del regime agevolato.

A differenza di quanto accade per le case di abitazione, relativamente alle pertinenze assume rilevanza giuridica la classificazione catastale atteso che il co.3, della nota II-*bis*), ai fini della fruizione del beneficio in argomento, espressamente richiede che le pertinenze siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2 (magazzini e locali di deposito) C6 (rimesse e autorimesse) C7 (tettoie chiuse o aperte).

L'agevolazione è ammessa limitatamente all'acquisto di una sola pertinenza per ciascuna delle tre categorie menzionate e spetta anche quando le stesse siano acquistate con atto separato rispetto alla prima casa di abitazione.

Tale premessa si è resa necessaria non tanto per dire che anche le pertinenze, al ricorrere dei requisiti e delle condizioni di legge, possono usufruire del regime agevolato, ma soprattutto per verificare cosa accade nell'ipotesi di una loro vendita prima che sia decorso il termine di cinque anni dall'acquisto.

Dalla lettura del co.4, della nota II-*bis*) appare evidente che anche per le cessioni infra-quinquennali di pertinenze è comminata la sanzione della decadenza; decadenza dalla quale sembra possibile sottrarsi procedendo, entro l'anno, all'acquisto di un immobile da adibire ad abitazione principale.

Al riguardo la [R.M. n.31/06](#) e la [R.M. n.30/08](#) sottolineano che la conferma dell'agevolazione "prima casa" è strettamente legata al soddisfacimento di una condizione fondamentale: vale a dire il riacquisto di un altro immobile abitativo. Più precisamente, si afferma nella risoluzione, il co.4 della nota II-*bis*) precisa che il riacquisto deve riguardare un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Ne consegue che, a seguito della vendita nel quinquennio, il riacquisto, entro l'anno, di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale non soddisfa le condizioni poste dalla norma per evitare la decadenza. Il riacquisto di una pertinenza, *box* o cantina che sia, quindi, non consente di confermare il beneficio "prima casa" sul primo acquisto agevolato determinando in ordine ad esso la decadenza.



La compensazione delle somme iscritte a ruolo con i crediti erariali

Il divieto alla compensazione orizzontale

Dal 1° gennaio 2011 è vietata la compensazione orizzontale mediante l'utilizzo del modello F24 tra crediti e debiti relativi alle imposte erariali qualora esistano debiti iscritti a ruolo per imposte erariali di ammontare superiore a € 1.500, laddove sia scaduto il termine di pagamento delle relative cartelle¹². I contribuenti che vogliono utilizzare in compensazione i crediti relativi ad imposte dirette (Irpef ed Ires), Irap, Addizionali comunale e regionale, Iva e altre imposte indirette, dovranno preventivamente procedere al pagamento o alla compensazione dei ruoli scaduti, se di ammontare complessivo (comprensivo degli oneri accessori, degli aggi e delle spese a favore dell'agente della riscossione) eccedente l'importo di € 1.500.

La compensazione mediante presentazione del modello F24 Accise

In presenza di ruoli scaduti che fanno scattare il divieto alla compensazione orizzontale dei crediti erariali mediante il modello F24, è opportuno che ciascun contribuente verifichi la propria posizione debitoria con Equitalia, accedendo al sito *web* mediante la consultazione dell'Estratto conto *on-line* (che necessita, preventivamente, di un'autenticazione con rilascio di *password*) oppure richiedendo un estratto conto cartaceo della propria posizione debitoria presso gli sportelli della sede di Equitalia competente per territorio.

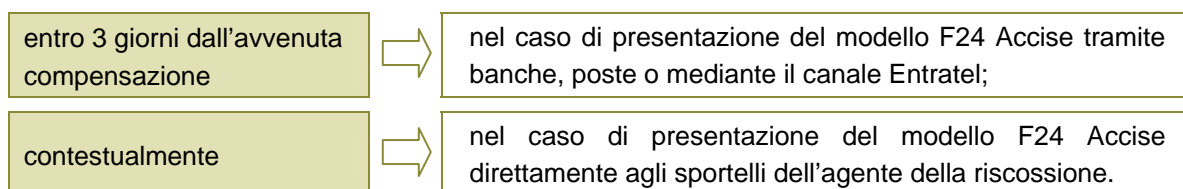
Al fine di "liberare" la possibilità di compensare i crediti erariali con tributi diversi (nessun vincolo è, invece, previsto per la compensazione verticale¹³) è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore ad € 1.500) mediante:

- il pagamento diretto del ruolo presso la sede di Equitalia competente per territorio;
- la presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

Il modello F24 Accise è utilizzabile per compensare i debiti iscritti a ruolo dallo scorso 22 febbraio 2011, mediante l'indicazione del codice tributo Ruol, istituito dalla R.M. n.18/11.

Con comunicato stampa dell'11 marzo 2011, Equitalia ha, inoltre, previsto un modello da utilizzare per comunicare all'agente della riscossione la compensazione del debito iscritto a ruolo, nel caso in cui siano presenti più cartelle diverse, in modo da identificare a quale cartella sia relativa la compensazione, in quanto nella compilazione del modello F24 Accise non è prevista l'indicazione del numero della cartella compensata.

La [dichiarazione](#) di avvenuta compensazione e/o richiesta di imputazione del pagamento, va presentata:



¹² Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 11 febbraio 2011 che ha dato concreta applicazione all'art.31 del D.L. n.78/10.

¹³ Indipendentemente dall'esposizione dei codici tributo inerenti la compensazione verticale in F24 (per esempio credito Iva annuale anno 2010 con debito Iva mese di luglio 2011 ovvero credito Ires anno 2010 con acconto Ires anno 2011).

Nel caso in cui vi sia una sola cartella di pagamento notificata al contribuente, non è obbligatoria la presentazione del modello ad Equitalia, in quanto il pagamento (parziale o totale del debito complessivo) effettuato con l'indicazione del codice tributo Ruol verrà attribuito naturalmente dall'agente della riscossione all'unica cartella di pagamento esistente (indipendentemente dal fatto che la stessa sia scaduta o meno).

Casi pratici di applicazione della nuova normativa

La nuova normativa prevede un regime sanzionatorio nel caso di compensazioni verticali in presenza di ruoli scaduti di ammontare superiore ad € 1.500. È opportuno, pertanto, che ogni contribuente che intenda utilizzare un credito erariale in compensazione orizzontale con altri tributi, proceda preventivamente alla verifica della proprio posizione debitoria con l'agente della riscossione Equitalia. Vediamo alcune casistiche pratiche di applicazione in casi concreti dei dettami della normativa introdotta dall'art.31, co.1, del D.L. n.78/10.

Esempio 1

La società Alfa Srl ha ricevuto nell'anno 2010 un avviso di liquidazione di una maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale da parte dell'Agenzia delle Entrate relativamente all'acquisto di un terreno edificabile avvenuto nell'anno 2007. L'avviso viene considerato legittimo da parte degli amministratori della società Alfa Srl, ma non viene onorato il pagamento entro il termine di 60 giorni dalla data di notifica. Il 30 maggio 2011 viene notificato il ruolo col quale vengono richieste le imposte presenti nell'avviso di liquidazione, gli interessi, le sanzioni nella misura del 30% dell'imposta non versata, i compensi di riscossione e i diritti di notifica della cartella. L'importo complessivo da pagare entro il termine ultimo dei 60 giorni dalla data di notifica della cartella è di € 16.045. Non vi sono altri debiti iscritti a ruolo scaduti.

Dalla liquidazione del modello Unico 2011 e della dichiarazione Iva 2011 (inviata in via autonoma il 28 febbraio 2011) emergono rispettivamente:

- un credito Ires per € 12.800 e nessun versamento dovuto a titolo di acconto Ires per il 2011;
- un debito Irap complessivo per € 10.600 (a saldo per il 2010 per € 5.800 e a titolo di primo acconto per il 2011 per € 4.800);
- un credito Iva per € 14.500, quest'ultimo utilizzato in compensazione alla data del 18 luglio 2011 per € 3.200, pertanto un credito residuo a tale data di € 11.300.

Gli amministratori della società Alfa Srl decidono di compensare l'importo iscritto a ruolo di € 16.045 nel modello F24 Accise utilizzando per intero il credito Ires (€ 12.800) e per l'importo residuo della cartella il credito Iva (per € 3.245). In tal modo viene "liberato" il credito Iva residuo di € 8.055 che, alla scadenza del 5 agosto 2011 (in caso di versamento delle imposte emergenti da Unico 2011 con la maggiorazione dello 0,4%), può essere utilizzato per compensare parzialmente il saldo Irap 2010 e il primo acconto Irap 2011.

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0101	2010		3.245,00	
RITENUTE ALLA FONTE	2003	0101	2010		12.800,00	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
SEZIONE ACCISE/MONOPOLI ED ALTRI VERSAMENTI NON AMMESSI IN COMPENSAZIONE						
ente	prov.	codice tributo	codice identificativo	mese	anno di riferimento	importi a debito versati
R MN		RUOL				16.045,00

Nel caso non fosse stata pagata o compensata la cartella nel termine dei 60 giorni scadenti il 29 luglio 2011, il debito iscritto a ruolo sarebbe scaduto e non sarebbe stato possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva residuo o il credito Ires per sterilizzare l'ammontare complessivo del debito Irap (in quanto ruolo scaduto di importo superiore ad € 1.500).

Esempio 2

L'amministratore della società Beta Srl si reca presso gli sportelli dell'agente della riscossione Equitalia Nomos Spa per richiedere un estratto conto della propria posizione debitoria, non essendovi iscritto alcun debito erariale relativo ad imposte dirette o indirette non versate in bilancio. Viene rilasciato un prospetto da cui emerge l'esistenza di due cartelle di pagamento scadute non pagate, per un debito complessivo scaduto pari ad € 6.200:

- Irap del periodo di imposta 2006 con un debito di sola imposta per € 3.200, che sommata ai compensi di riscossione, agli interessi di mora e ai diritti di notifica della cartella comporta una posizione debitoria complessiva per tale cartella di € 4.800;
- Diritto annuale della Cciaa dell'anno 2008 per € 700, che sommato ai compensi di riscossione, agli interessi di mora e ai diritti di notifica della cartella comporta una posizione debitoria complessiva per tale cartella di € 1.100.

La società Beta Srl ha presentato in via autonoma la dichiarazione annuale Iva per l'anno 2010 con l'apposizione del visto di conformità il 22 febbraio 2011, dalla quale emerge un credito Iva di € 33.000, utilizzato in compensazione verticale (credito Iva annuale con debiti Iva mensili) alla data del 18 luglio 2011 per € 28.000. Alla data del 18 luglio 2011, pertanto, vi è un credito Iva annuale residuo di € 5.000. Dalla liquidazione del modello Unico 2011 non emergono altri crediti erariali mentre emerge un debito complessivo di € 12.500 (saldo 2010 più primo acconto 2011 Ires ed Irap), da versare alla scadenza del prossimo 5 agosto 2011. La società Beta Srl non può utilizzare in compensazione orizzontale alcun credito erariale prima di avere provveduto al pagamento diretto all'agente della riscossione di un importo pari a fare sì che il debito complessivo rimanente risulti di importo inferiore ad € 1.500.

Esempio 2 – Ipotesi A

Gli amministratori della società Beta Srl decidono di pagare la prima cartella scaduta di € 4.800, in modo da ridurre il debito complessivo nei confronti di Equitalia ad € 1.100. A seguito del pagamento diretto della cartella scaduta diventa possibile compensare parzialmente il debito complessivo emergente dal saldo 2010 e primo acconto 2011 di Ires e Irap con il credito Iva residuo dell'anno 2010. Se l'amministratore avesse effettuato la compensazione orizzontale (non conoscendo l'esistenza di cartelle scadute non pagate), sarebbe incorso nella violazione del divieto di compensazione, sanzionata nella misura del minor importo tra:

- il 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed oneri accessori;
- il credito erariale utilizzato in compensazione orizzontale.

Nel caso in esame, pertanto, la sanzione sarebbe stata pari ad € 2.950 (50% del debito complessivo iscritto a ruolo scaduto), inferiore rispetto al credito Iva utilizzato di € 5.000.

Esempio 2 – Ipotesi B

Alternativamente al pagamento della cartella di € 4.800, è possibile utilizzare in compensazione l'intero importo del credito Iva residuo (€ 5.000) nel modello F24 Accise per compensare le cartelle scadute.

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6099	0101	2010		5.000	
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
SEZIONE ACCISE/MONOPOLI ED ALTRI VERSAMENTI NON AMMESSI IN COMPENSAZIONE						
ente	prov.	codice tributo	codice identificativo	mese	anno di riferimento	importi a debito versati
R	MN	RUOL				5.000

La società Beta Srl deve presentare la dichiarazione di avvenuta compensazione e/o richiesta di imputazione del pagamento in modo da indicare a quale delle due cartelle imputare il pagamento, in quanto il pagamento delle somme iscritte a ruolo sarà stato effettuato parzialmente:

- per il totale della prima cartella (€ 4.800) e per l'importo parziale di € 200 della seconda cartella;
- ovvero, per il totale della seconda cartella (€ 1.100) e per l'importo parziale di € 3.900 della prima cartella.

Mediante la presentazione della dichiarazione cartacea di avvenuta compensazione l'agente della riscossione attribuisce correttamente il flusso di pagamento che gli viene comunicato dall'Agenzia delle Entrate. La comunicazione non è necessaria se la differenza tra l'importo iscritto a ruolo scaduto non oggetto della compensazione mediante l'F24 Accise (pari ad € 900) viene saldata presso gli sportelli dell'agente della riscossione mediante pagamento diretto.

A

NASCE IL MONDO PRIVILEGE

IL CLUB PER I PROFESSIONISTI

Privilege
Privilege
Privilege

ACCEDI AL SITO

Gruppo EUROCONFERENCE*
tel. 045 8201028 | mail: privilege@euroconference.it | www.euroconference.it

Territorialità Iva e Regolamento 282. Lo status e la qualità del committente*a cura di Francesco Zuech*

È noto come, a seguito delle novità in vigore dal 2010, al fine di individuare il corretto inquadramento territoriale Iva delle prestazioni di servizio, è in moltissimi casi necessario stabilire se il cliente è soggetto passivo oppure no (*c.d.* “*status* del destinatario”). Si tratta, praticamente, di tutte quelle situazioni nelle quali manca un criterio speciale assoluto che operi a prescindere dallo *status* del committente (dal 2011 tale caratteristica è posseduta dai soli servizi contemplati nell'art.7-*quater* del DPR n.633/72 nonché dai servizi di accesso e accessori all'accesso relativi agli eventi e manifestazioni contemplate nell'art.7-*quinques*¹⁴). Vi è poi da osservare che, nel testo della Direttiva 112 (art.44), la territorialità nel Paese del committente soggetto passivo è ivi fissata quando tale soggetto “*agisce in quanto tale*” non dovendosi estendere (come precisato nel 4° considerando della Direttiva 2008/8/CE) alle prestazioni ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti (*c.d.* “*qualità del destinatario*”)¹⁵.

La corretta identificazione non solo dello *status* del committente ma anche della qualità del suo acquisto rappresenta quindi un problema che coinvolge a pieno titolo il fornitore del servizio.

A tal riguardo il Legislatore comunitario ha dedicato gli articoli da 17 a 19 (*status* del destinatario) e 20 (qualità del destinatario) a cui va aggiunto l'art.25 (disposizione comune) del [Regolamento UE n.282](#) del 15 marzo 2011. Si tratta di disposizioni innovative in vigore (e automaticamente vincolanti in tutti gli Stati membri) a far data dal 1° luglio 2011. Più in particolare:

- ➔ nell'**art.17** viene precisato che lo *status* di soggetto passivo del committente destinatario del servizio si determina secondo le disposizioni degli articoli:
- da 9 a 13 della Direttiva 112, vale a dire che si considera “soggetto passivo” quando svolge in modo indipendente e in qualsiasi luogo (quindi UE o extra UE), un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività;
 - 43 della Direttiva, vale a dire che ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi:
 - a) il soggetto passivo è considerato tale per tutti i servizi che gli sono resi anche qualora il medesimo effettui operazioni che non sono considerate cessioni o prestazioni rilevanti ai fini Iva;
 - b) la persona giuridica che non è soggetto passivo, è considerata tale (cioè soggetto passivo) se (semplicemente) identificata ai fini Iva (l'art.17 par.2 del Regolamento conferma espressamente che rientra in tale situazione l'ente non soggetto passivo che è identificato o tenuto ad identificarsi ai fini Iva in quanto effettua acquisti intracomunitari tassabili per obbligo, perché sopra soglia, oppure per opzione)¹⁶;

¹⁴ Si ricorda che nel BtoB, dal 2011, i servizi dell'art.7-*quinquies* hanno abbandonato il criterio speciale del luogo dell'evento per rientrare nella regola generale del Paese del committente soggetto passivo, con eccezione dei citati servizi di accesso e di quelli accessori all'accesso.

¹⁵ E. Vial, “*Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili*” in La Circolare Tributaria n.28_11, pag.20.

¹⁶ Queste puntualizzazioni sono allineate agli insegnamenti della Sentenza della Corte di Giustizia del 06/11/2008 (Causa C-291/07) dalla quale, in sostanza, emerge che, nella Direttiva, la definizione di “soggetto passivo” (ove non diversamente precisato) non

- ➔ nell'**art.18** vengono delineate le condizioni che il prestatore deve considerare al fine di stabilire lo *status* di un committente distinguendo fra destinatario stabilito (par.1 e 2) e non stabilito (par.3) nella Comunità;
- ➔ nell'**art.19** vengono, inoltre, delineate le regole da seguire per stabilire la "qualità" del committente e sancire così il trattamento concretamente applicabile al servizio;
- ➔ nell'**art.25** viene, infine, precisato che ai fini in analisi (individuazione del luogo delle prestazioni di servizio), purché non sussista alcuna pratica abusiva, si tiene conto esclusivamente delle circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta essendo irrilevanti eventuali cambiamenti successivi della destinazione del servizio ricevuto.

Va osservato che la versione approvata delle disposizioni retro citate ha subito delle modifiche rispetto al testo proposto dalla Commissione (artt.21-25 del documento COM 672/2009 del 17/12/2009). Al fine di meglio cogliere tali modifiche riteniamo pertanto utile proporre, di volta in volta, il testo comparato. Ciò premesso va aggiunto che le disposizioni rimangono di non facile lettura¹⁷ anche dopo la rielaborazione approvata dal Consiglio e presentano, come vedremo, più di qualche criticità che ci si augura venga affrontata con ragionevolezza da parte delle Pubbliche Amministrazioni. In attesa di conoscere il pensiero della nostra Agenzia delle Entrate, si cercherà, senza pretesa di esaustività, di formulare alcune considerazioni sulle "indagini" che il prestatore deve effettuare in merito al committente, distinguendo fra committente stabilito e committente non stabilito nella Comunità.

Indagini sullo *status* del committente comunitario

Nel caso di committente stabilito nella Comunità rileva in modo preminente la "spendita" della partita Iva (*rectius* numero identificativo Iva) da parte del cliente, infatti:

- a) il prestatore è titolato a considerare il cliente un soggetto passivo quando questi gli comunica il proprio numero di identificazione Iva ma deve però verificare (si badi) non solo la validità ma anche la corrispondenza del nome e dell'indirizzo (art.18 par.1 lett.a);
- b) il prestatore è altresì titolato (art.18 par.2) a non considerare il committente un soggetto passivo qualora (si badi) dimostri di non aver ricevuto comunicazione del numero individuale di identificazione Iva.

Testo proposto dalla Commissione COM 672/2009	Testo approvato Regolamento UE n. 282/2011
<i>Status</i> committente UE Art.21 par.2 2. Si considera che il prestatore abbia agito in buona fede nel determinare che il destinatario stabilito nella Comunità sia un soggetto passivo se ha soddisfatto tutti i requisiti seguenti: a) ha accertato che il destinatario è un soggetto passivo tramite il numero di	<i>Status</i> committente UE Art.18 par.1 e 2 1. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità ha lo <i>status</i> di soggetto passivo: a) se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione Iva, qualora ottenga conferma della validità di

riguarda solo gli operatori economici veri e propri ma ogni soggetto che sia identificato ai fini Iva, ancorché l'acquisto del servizio sia utilizzato per fini attinenti alla sfera non commerciale del soggetto stesso (è il caso classico dei c.d. "enti non commerciali" che svolgono anche attività commerciale non esclusiva né principale). Nella Sentenza è stata, infatti, sancita l'applicazione dell'art.9, n.2, lett.e) della VI^a Direttiva (corrispondente all'art.56 della Direttiva 2006/112/CE nella versione in vigore fino al 31/12/09) anche nel caso di committente identificato Iva che non acquista il servizio agendo in quanto tale. Tale condizione non era, infatti, prevista nel citato art.9 mentre era, ed è, contemplata in altre disposizioni della Direttiva (si veda artt.2, n.1, e 17, par.2, della VI^a Direttiva, corrispondenti agli artt.2, n.1 e 168 della Direttiva 112). A queste, dal 2010, va aggiunto lo stesso art.44.

¹⁷ Aggravata da un errore di traduzione dell'art.18, par.2, che ne stravolge il senso e compromette la comprensibilità. Vedi nota seguente.

identificazione Iva comunicatogli dal destinatario stesso o mediante qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo identificata ai fini dell'Iva;

b) ha ottenuto conferma della validità di detto numero di identificazione Iva o di altra prova fornita dal destinatario;

c) ha effettuato una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti.

tale numero d'identificazione nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti conformemente all'articolo 31 del regolamento (CE) n.904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto;

b) se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione Iva, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini dell'Iva e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

2. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo *status* di soggetto passivo (ndr leggasi "persona non soggetto passivo")¹⁸ qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione Iva.

In merito all'ampiezza dei dati da verificare va detto che l'**estensione della verifica al nome e all'indirizzo** rappresenta, allo stato attuale, un onere particolarmente pesante per gli operatori poiché molti Stati (Italia compresa) non rendono disponibili tali informazioni sui propri siti *internet*, ma si limitano a garantire la sola verifica della validità del codice identificativo.

In attesa che ciascuno Stato¹⁹ dia completa attuazione alle disposizioni dell'art.31 del Regolamento UE n.904/2010²⁰ e cioè che, pur in conformità alla propria normativa in materia di protezione dei dati, le amministrazioni competenti forniscano "*con mezzi elettronici la conferma del nome e dell'indirizzo della persona alla quale è attribuito il numero di identificazione Iva*", l'unica possibilità del prestatore è quella di recarsi personalmente allo sportello dell'Agenzia e chiedere l'attestato dell'anagrafica interessata²¹.

Né la verifica *internet* né la verifica al *front office*, tuttavia, sono in grado di soddisfare la ricerca di informazioni su quei soggetti che operano in Paesi comunitari nei quali (come in Italia) l'inserimento del codice identificativo nel Vies avviene solamente a seguito di procedura autorizzatoria o simili²². Ad avviso di chi scrive, non pare quindi una circostanza

¹⁸ Si tratta di un evidente refuso di traduzione come emerge dalla lettura delle versioni francese ("*personne non assujettie*") o da quella inglese (*non-taxable person*), e come confermato dall'errata corrige pubblicata sulla Guue del 13/07/2011.

¹⁹ Alcuni Stati membri (ad esempio Austria, Slovenia, Bulgaria, Gran Bretagna), forniscono già tali informazioni tramite la consultazione della banca dati Vies.

²⁰ Il regolamento entra in vigore il 1/01/2012.

²¹ Tanto l'istanza di richiesta quanto l'attestato rilasciato è esente da imposta di bollo come precisato nella C.M. n.85/E/89.

²² In Italia si tratta della procedura "autorizzatoria" introdotta dall'art.27 del D.L. n.78/10 e dai Provvedimenti attuativi del 29/12/10. La relazione illustrativa al D.L. n.78/10 nonché le motivazioni al Provvedimento del 29/12/2010 parlano di una "*sospensione della soggettività attiva e passiva delle operazioni intracomunitarie*" (che passa anche attraverso il mancato inserimento nel Vies), fermo restando la piena operatività per le operazioni interne (in tal senso anche C.M. n.4/E/11). Va, tuttavia, evidenziato che tale affermazione suscita talune perplessità tanto più che non risulta esplicitamente contenuta né sul testo normativo nazionale né su quello della Direttiva 112 né su quello del Regolamento interpretativo in analisi che, anzi, come vedremo, sembra (ancorché timidamente) lasciar spazio alla tesi contraria. Non sono quindi ancora del tutto chiare (e mancano chiarimenti da parte

meramente causale che nel Regolamento il tutto risulti comunque “mediato” da una sorta di clausola di salvaguardia (si veda l’inciso “*salvo che disponga di informazioni contrarie*”) che (dal punto di vista teorico) sembra voler riportare l’indagine allo *status* effettivo di “operatore economico” (principio di effettività) che non può, evidentemente, essere ancorato esclusivamente ad aspetti formalistici (per quanto pratici) quali la riscontrabilità del codice identificativo in banca dati Vies. In tal senso sembra quindi avallata la “**prova alternativa**” (con evidente onere a pieno carico del contribuente):

- tanto nella possibilità di considerare soggetto passivo un committente che non è (lecitamente) in possesso di un codice identificativo inserito nel Vies²³ (non solo nella temporanea ipotesi, precipuamente disciplinata dal par.1 lett. b, del soggetto che è in attesa di ottenere il numero identificativo²⁴);
- quanto nell’ipotesi contraria del prestatore che non riceve comunicazione dal committente ma che lo considera comunque soggetto passivo disponendo di altre informazioni (si può ipotizzare la notorietà del soggetto oppure il possesso di informazioni storiche), tanto più che per la “dequalificazione” a “non soggetto passivo” viene richiesta la dimostrazione della mancata comunicazione.

Va notato però che dalla locuzione “*qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo ...*” presente nella versione proposta dalla Commissione, si è passati ad una locuzione certamente meno esplicita quale il citato inciso “*salvo che disponga di informazioni contrarie*” il cui onere probatorio è chiaramente a carico del contribuente. Se da una parte la versione licenziata del Regolamento sembra quindi, ancorché timidamente, ammettere la non sempre agevole “prova alternativa” e scongiurare così l’ipotesi che il mancato inserimento del committente nel Vies comporti, nei rapporti transnazionali, un’automatica dequalificazione dell’operatore economico comunitario²⁵ a “soggetto non passivo”, dall’altra **va tuttavia raccomandato il ricorso parsimonioso e prudente** della stessa per almeno i seguenti motivi:

- la mancanza del codice identificativo Iva della controparte comunitaria rende problematica la compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat (salvo indicare al posto del codice identificativo il codice Iso seguito da una serie di zeri)²⁶ ed è concreto il rischio (come peraltro avviene molto spesso per le cessioni di beni) che i verificatori considerino alla stregua di un “privato” il cliente comunitario che non risulta attivo nel Vies;
- l’obbligo degli Stati (art.214 della Direttiva) di identificazione dei soggetti passivi tramite un numero individuale riguarda non solo quelli che effettuano acquisti e cessioni intra ma anche quelli che effettuano o ricevono servizi.

dell’Agenzia) quali possano essere le conseguenze che deriveranno all’operatore nazionale dall’eventuale effettuazione di operazioni intracomunitarie in mancanza del suddetto inserimento nel Vies.

²³ Al riguardo giova osservare che nella C.M. n.36/E/10 (par.4) l’Agenzia delle Entrate ha già riconosciuto la praticabilità, per il fornitore italiano, sia dell’art.41 del D.L. n.331/93 (non imponibilità delle cessioni intracomunitarie), che dell’art.7-ter co.1 lett. a) del DPR n.633/72 (prestazione territoriale nel Paese del committente), con obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat, nel caso di controparte che adotta nel proprio Stato membro il regime delle piccole imprese. Molto spesso le piccole imprese comunitarie non sono dotate di un codice identificativo inserito nel Vies (dal marzo 2011 è anche il caso dei contribuenti minimi nazionali che sono stati “depennati” ai sensi del Provvedimento 29/12/10 nonché dei nuovi contribuenti minimi che non manifestano in sede di apertura della partita Iva, oppure successivamente, la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie). La posizione che emerge dalla citata circolare conferma, quindi (ancorché in modo non esplicito), che la mancanza di questo aspetto formale non comporta la dequalificazione a soggetto non passivo della controparte che rimane pur sempre un “operatore economico”, nel rispetto di quanto previsto dall’art.9 della Direttiva e dell’art.17 del Regolamento in analisi.

²⁴ Quella della controparte in attesa di ottenere la partita Iva rappresenta peraltro una situazione già contemplata nella storica C.M. n.13/E/94, parte B, par.15.1. Tale declaratoria prevede, infatti, che “*nelle ipotesi in cui il contraente comunitario non sia ancora in possesso del numero identificativo, ma fornisce al soggetto d’imposta nazionale i dati della prova di essere soggetto d’imposta, se operatore economico, e in ogni caso di aver richiesto al competente ufficio fiscale l’attribuzione del numero identificativo agli effetti dell’Iva, il soggetto nazionale presenta l’elenco riepilogativo indicando a colonna 2 il codice Iso del Paese del contraente e a colonna 3, degli zeri al posto del codice Iva. All’atto dell’attribuzione del codice identificativo, l’operatore nazionale compila i modelli INTRA-1 ter o INTRA-2 ter ...*”. I citati riferimenti sono da intendersi agli elenchi per le cessioni e acquisti di beni ma analoghe procedure possono ritenersi valide anche per gli elenchi dei servizi introdotti dal 2010 (INTRA *quater* e *quinquies*).

²⁵ Dequalificazione discriminatoria se si pensa che, per il committente extra comunitario, come vedremo, è ammessa anche “qualsiasi altra prova”.

²⁶ In tal senso i chiarimenti forniti dalla Nota Ministeriale, Dipartimento Dogane, 22/12/96, n.1798/V, in merito alla compilazione dell’elenco per il caso della cessione intracomunitaria non imponibili ai sensi dell’art.41, co.2, lett. b) del D.L. n.331/93 ad un “privato” di un veicolo “non usato”.

Un esplicito richiamo a “qualsiasi altra prova” è, invece, espressamente presente (art.18 par.1, lett. b) per il caso in cui il destinatario abbia richiesto e sia in attesa di ottenere il numero individuale di identificazione. In quest’ultima ipotesi, infatti, il prestatore che viene informato dal committente di tale situazione, è legittimato a considerare il cliente un soggetto passivo qualora ottenga “*qualsiasi altra prova ... ed effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell’esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento*”. Elemento inequivocabile è, anche in questo caso, il compito del prestatore di verificare le informazioni fornite dal proprio cliente. Tutta da decifrare è, però, l’ampiezza considerata ragionevole di tali procedure di verifica richiamate, come vedremo, anche per la verifica delle informazioni fornite dal committente extra UE che non è in grado di fornire un certificato rilasciato dalla propria autorità estera attestante lo svolgimento di un’attività economica che gli dà diritto al rimborso Iva nella Comunità (art.18, par.3, lett. b) nonché ai fini della verifica delle informazioni fornite dal destinatario circa il luogo di stabilimento (art.20).

Indagini sullo status del committente extra UE


Nel caso di committente non stabilito nella Comunità il fornitore ha due strade (anche queste non prive di criticità) per verificare lo *status* del committente:

1. la prima, è quella di ottenere tramite il destinatario un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti attestante che questi svolge un’attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell’Iva a norma della direttiva 86/560/CEE (13^a Direttiva recepita, a livello domestico, nell’art.38-ter del DPR n.633/72);
2. la seconda, basata su una prova “libera” corroborata, anche in questo caso, dalla “verifica di ampiezza ragionevole delle informazioni fornite dal destinatario”.

Testo proposto dalla Commissione COM 672/2009	Testo approvato Regolamento UE n. 282/2011
<p><i>Status</i> committente extra UE</p> <p>Art. 21 par.3</p> <p>3. Si considera che il prestatore abbia agito in buona fede nel determinare che il destinatario stabilito al di fuori della Comunità sia un soggetto passivo se ha ottenuto un certificato, ove esista già, rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un’attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell’Iva a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio o che ha rispettato tutti o alcuni dei requisiti seguenti:</p> <p>a) dispone del numero Iva o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese;</p> <p>b) dispone di estratti stampati provenienti dal sito <i>internet</i> delle autorità fiscali competenti per il destinatario che ne confermano lo <i>status</i> di soggetto passivo;</p>	<p><i>Status</i> committente extra UE</p> <p>Art. 18 par.3</p> <p>3. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito al di fuori della Comunità ha lo <i>status</i> di soggetto passivo:</p> <p>a) qualora ottenga dal destinatario un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un’attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell’Iva a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell’imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità;</p> <p>b) se il destinatario non è in possesso di tale certificato, qualora disponga del numero Iva o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese o di</p>

<p>c) è in possesso dell'ordinativo del destinatario recante il suo indirizzo commerciale e il numero di registrazione commerciale;</p> <p>d) dispone di prove provenienti dal sito internet del destinatario attestanti che questi svolge un'attività economica.</p>	<p>qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.</p>
---	---

In merito alla prova "certificata" va osservato che, in Italia, la richiamata procedura di rimborso Iva per i soggetti extra comunitari risulta attualmente attiva solamente con Israele, Svizzera e Norvegia²⁷. Al di fuori dei citati tre Stati²⁸ per il prestatore italiano la strada della prova "libera" sarà pertanto l'unica praticabile e, a giudizio di chi scrive, potrà comunque essere rappresentata, perché no, da un certificato rilasciato dall'autorità estera (Ufficio delle imposte, Camere di commercio o analoghi) che attesti lo svolgimento di un'attività economica o (visto l'espresso richiamo) l'attribuzione al soggetto di un codice (Iva o simili) identificativo d'impresa²⁹. Giova altresì richiamare quanto previsto nell'art.21 par.3, lett. c) e d), della proposta della Commissione, ossia l'ordinativo del destinatario recante l'indirizzo ed il numero di registrazione commerciale e le prove provenienti dal sito *internet* del destinatario in grado di attestare lo svolgimento di un'attività economica.

 Non va dimenticato che su quanto fornito dal destinatario andrà effettuata una verifica di esattezza di ampiezza ragionevole applicando le (non meglio definite) normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Indagine sulla "qualità" del destinatario

In merito alla "qualità" dell'acquisto operato dal destinatario (potremmo anche definirla "inerenza") giova osservare che la versione definitiva del Regolamento rende in linea teorica (ma non assoluta) meno proibitiva l'indagine di quanto apparisse dalla proposta della Commissione.

Testo proposto dalla Commissione COM 672/2009	Testo approvato Regolamento UE n. 282/2011
<p>Qualità del destinatario</p> <p>Articolo 23</p> <p>Si considera che un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo assimilata a soggetto passivo che riceve servizi destinati al suo uso personale o a quello dei suoi dipendenti o, più in generale, a scopi estranei alla sua impresa non agisca in qualità di soggetto passivo ai fini dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE. Tale soggetto è considerato un soggetto non</p>	<p>Qualità del destinatario</p> <p>Articolo 19</p> <p>Ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo.</p>

²⁷ Si veda il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 1/04/10.

²⁸ A meno che non si voglia ipotizzare la validità di un certificato che attesti il diritto al rimborso in altri stati comunitari (la norma parla infatti del diritto al rimborso nella Comunità e non necessariamente nello Stato del prestatore).

²⁹ In tal senso la stessa Agenzia delle Entrate (C.M. n.53/E/10), in merito alla comunicazione delle operazioni con controparti operatori economici *black list*. Si ricorda che anche per tale comunicazione è necessario, infatti, stabilire se la controparte è operatore economico. Ai fini dell'individuazione dello *status*, l'Agenzia oltre a richiamare la stessa definizione di operatore economico offerta dall'art.9 della Direttiva 2006/112/CE (è operatore economico "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività") ha precisato che ai fini probatori possono essere alternativamente utilizzati: l'eventuale certificazione o il numero identificativo rilasciati dalle autorità fiscali competenti degli Stati *black list* attestanti lo svolgimento di un'attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica) da parte del soggetto avente sede, residenza o domicilio in detti Stati; la dichiarazione della controparte attestante lo svolgimento da parte della stessa di un'attività imprenditoriale, professionale o artistica. Si ricorda, infine, che ai fini probatori è stato ritenuto valido anche il numero di iscrizione alla locale Camera di commercio (C.M. n.2/E/11).

passivo ai fini dell'applicazione delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi.

Quando il prestatore valuta se il destinatario agisce in qualità di soggetto passivo, tiene conto della natura dei servizi prestati. Se la natura dei servizi è tale da rendere impossibile stabilire con certezza se sono destinati a fini professionali, il prestatore può essere tenuto ad ottenere una dichiarazione redatta dal destinatario sull'utilizzo previsto del servizio fornito.

Articolo 25

Ove un servizio unico sia destinato all'uso professionale e personale del destinatario, la prestazione di detto servizio rientra nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE.

Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione Iva.

Se un unico servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali, la prestazione di tale servizio rientra esclusivamente nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, purché non sussista alcuna pratica abusiva.

Fermo restando che il destinatario non può esimersi dall'applicare la detraibilità dell'imposta nel rispetto del principio di inerenza³⁰, la "spendita" del numero individuale di identificazione Iva (comunitario) da parte di quest'ultimo legittima, infatti, il fornitore a considerare tali servizi destinati all'attività economica del committente medesimo e quindi (previo l'accertamento disciplinato dall'art.18) a considerarlo un soggetto passivo (secondo periodo dell'art.19).

Ai fini territoriali tale "spendita" legittima quindi la disapplicazione del principio (contenuto nel primo periodo dell'art.19) della dequalificazione del committente a non soggetto passivo in presenza di servizi totalmente non inerenti. Tale principio, però, non può essere disapplicato (a tutela del principio di "effettività") qualora il fornitore "*disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti*"³¹. La disposizione, infine, ripropone quanto già presente nella proposta della Commissione in merito ai servizi promiscui (uso privato e uso professionale) che si considerano comunque totalmente attratti alle regola generale della territorialità nel Paese del committente soggetto passivo. Va precisato che in quest'ultimo caso l'attrazione non opera nel caso di abuso del diritto.

In conclusione, si può affermare che la spendita del codice personale di identificazione Iva da parte del committente non pone sempre il fornitore al riparo da eventuali contestazioni. In tutti i casi potenzialmente discutibili³², dal punto di vista operativo, appare pertanto ragionevole (anche se la previsione è stata eliminata dal testo definitivo del Regolamento) richiedere al cliente soggetto passivo una dichiarazione circa il fatto che "il servizio richiesto non è destinato esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei propri dipendenti".

³⁰ Non va dimenticato, infatti, che l'art.168 della Direttiva 2006/112/CE riconosce il diritto alla detrazione nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (nella norma interna, art.19, co.1, del DPR n.633/72). In un certo senso il primo periodo dell'art.19 del Regolamento anticipa, quindi, in capo al fornitore l'indagine circa l'inerenza per il destinatario.

³¹ Potrebbe essere il caso, ad esempio, di un avvocato che effettua le proprie prestazioni legali in occasione della separazione o divorzio del proprio cliente (persona fisica) che svolge attività professionale o imprenditoriale. In questo caso appare piuttosto evidente l'uso privato dei servizi acquistati, nonostante l'eventuale spendita della partita Iva da parte del committente.

³² Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle intermediazioni trasparenti nella fornitura di alloggio alberghiero (non si tratta, come precisato dall'art.31 del Regolamento, di servizi relativi agli immobili, bensì di un servizio generale nel BtoB e di un'intermediazione territoriale nel luogo dell'operazione principale nel BtoC) oppure a taluni servizi di e-commerce diretto (musica, suonerie, giochi, ecc.).

Quadro di sintesi sulla verifica dello *status* e qualità del committente

Quadro di sintesi sulla verifica dello <i>status</i> e qualità del committente			
Situazione	Verifiche del prestatore sui dati forniti dal committente	Qualità del committente	Esito
Committente UE che fornisce il proprio numero di identificazione Iva (spendita della partita Iva)	Validità numero, nome e indirizzo confermata dal Vies (o dal <i>front offic</i> e dell'Ufficio)	Acquisto totalmente inerente	Il prestatore considera il committente un soggetto passivo
		Acquisto promiscuo (privato e professionale)	Come sopra (salvo ipotesi di abuso del diritto)
		Acquisto per uso esclusivamente privato (o dei propri dipendenti)	Come sopra, salvo che il prestatore disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti
Committente UE che informa il fornitore di aver richiesto il numero di identificazione Iva	Va acquisita qualsiasi altra prova che si tratta di un soggetto passivo, effettuando verifiche di ampiezza ragionevole sulla correttezza dei dati forniti applicando le normali procedure di sicurezza commerciale	Acquisto inerente	Il prestatore considera il committente un soggetto passivo
		Acquisto promiscuo (privato e professionale)	Il prestatore considera il committente un soggetto passivo
		Acquisto per uso esclusivamente privato (o dei propri dipendenti)	Il prestatore considera il committente un non soggetto passivo ³³
Committente UE soggetto passivo che non comunica il proprio numero di identificazione Iva	Va dimostrato che il destinatario non ha comunicato il numero identificativo	/	Il prestatore è titolato a considerare il committente non soggetto passivo (salvo che disponga di informazioni contrarie)
Committente UE soggetto passivo (legittimamente) privo del numero di identificazione Iva	Va dimostrato l'effettivo svolgimento di un'attività economica da parte del committente	Acquisto totalmente inerente o acquisto promiscuo	Si ritiene che, in presenza di prove sufficientemente attendibili, il prestatore possa / debba considerare il committente un soggetto passivo ³⁴
Committente extra UE che fornisce certificato rilasciato dall'autorità estera competente attestante svolgimento di attività economica con i requisiti per ottenere il rimborso Iva secondo la procedura degli extra comunitari	/	Acquisto totalmente inerente	Il prestatore considera il committente un soggetto passivo
		Acquisto promiscuo (privato e professionale)	Come sopra (salvo ipotesi di abuso del diritto)
		Acquisto per uso esclusivamente privato (o dei propri dipendenti)	Il prestatore considera il committente un non soggetto passivo ³⁵

³³ A meno che non venga chiarito (come sarebbe ragionevole) che la situazione del committente che ha richiesto il numero identificativo è equiparabile a quella del soggetto già in possesso.

³⁴ A supporto di tale tesi si veda quanto precisato a nota 23 in merito alle operazioni effettuate verso piccole imprese comunitarie in regime di franchigia.

³⁵ Dovrebbe fare eccezione il caso del soggetto stabilito extra UE che è titolare di un numero identificativo Iva comunitario e fatto salvo (come per il committente UE) il caso in cui il prestatore disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti.

Committente extra UE che non possiede il certificato di cui sopra ma dispone di un numero Iva o analogo rilasciato dal proprio Paese di stabilimento o qualsiasi altra prova attestante l'esercizio di un'attività economica	Va acquisita qualsiasi altra prova che si tratta di un soggetto passivo, effettuando verifiche di ampiezza ragionevole sulla correttezza dei dati forniti applicando le normali procedure di sicurezza commerciale	Acquisto totalmente inerente	Il prestatore considera il committente un soggetto passivo.
		Acquisto promiscuo (privato e professionale)	Come sopra (salvo ipotesi di abuso del diritto)
		Acquisto per uso esclusivamente privato (o dei propri dipendenti)	Il prestatore considera il committente un non soggetto passivo ³⁶

Destinatario stabilito in più Paesi

In base a quanto emerge dal Regolamento, il compito del fornitore non finisce con l'analisi dello *status* e della qualità del destinatario ma si spinge anche all'individuazione del luogo nel quale l'operazione deve essere sottoposta a tassazione quando il servizio è territoriale nel luogo del committente soggetto passivo ai sensi dell'art.44 della Direttiva. La problematica si manifesta nel caso di committenti che non operano esclusivamente nel Paese in cui hanno localizzato la propria sede³⁷ bensì in Paesi diversi tramite delle stabili organizzazioni (S.O.)³⁸. La non sempre agevole indagine che il fornitore, ancora una volta, è tenuto ad effettuare è mirata a stabilire se destinataria della propria prestazione è la sede o la Stabile Organizzazione del committente. Dal lato pratico rileva stabilire se il destinatario è da considerarsi stabilito in Italia, nel qual caso il prestatore nazionale dovrà assoggettare ad imposta il servizio, oppure in altro Stato estero distinguendo fra Stato UE (con obbligo di compilazione dell'elenco Intrastat)³⁹ oppure extra UE (no Intrastat). L'art.21 del Regolamento, al secondo periodo, stabilisce che qualora la prestazione viene resa alla S.O. situata in un luogo diverso da quello della sede, la stessa è imponibile nel luogo della S.O. che riceve il servizio e lo utilizza per le proprie esigenze⁴⁰. Se non si verifica tale condizione, rileva il luogo della sede ai sensi del primo periodo del citato articolo. I criteri che il fornitore è tenuto a seguire per identificare la Stabile Organizzazione cui viene fornito il servizio sono fissati dall'art.22 e possono essere così sintetizzati:

- il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito;
- qualora la natura e l'utilizzazione non consentano di identificare la Stabile Organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore è tenuto ad esaminare, in particolare, *“se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione comunicatogli dal destinatario identificano la Stabile Organizzazione quale destinataria del servizio e”* (nonché) *“se la Stabile Organizzazione è l'entità che paga il servizio”* (è importante

³⁶ Vedi nota precedente.

³⁷ Sulla base della definizione contenuta nell'art.10 del Regolamento la sede dell'attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa tenendo conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale, del luogo della sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

³⁸ Sulla base della definizione contenuta nell'art.11 del Regolamento è considerata Stabile Organizzazione qualsiasi organizzazione diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici che consentono di ricevere ed utilizzare i servizi di cui all'art.44 della Direttiva o di fornire i servizi di cui all'art.45. Il fatto di disporre di un numero identificazione Iva non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una Stabile Organizzazione. In mancanza della sede o di una Stabile Organizzazione, per la persona fisica, rileva l'indirizzo permanente (domicilio) e/o la residenza abituale che ai sensi dell'art.12 e 13 del Regolamento corrispondono rispettivamente all'indirizzo risultante nel registro della popolazione oppure all'indirizzo indicato alle autorità fiscali competenti nonché al luogo in cui la persona fisica vive abitualmente a motivo di interessi personali o professionali.

³⁹ Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate (C.M. n.36/E/10 par.1 n.1) ha coerentemente già precisato che gli elenchi Intrastat dei servizi non vanno compilati se il soggetto stabilito extra UE, benché identificato nella Comunità non possiede nel territorio comunitario né la sede principale né una Stabile Organizzazione.

⁴⁰ L'art.7, co.1, lett. d) del DPR n.633/72 precisa che si considera soggetto passivo stabilito in Italia la Stabile Organizzazione (nel nostro Paese) di un soggetto non residente, “limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute”.

osservare che in questa situazione risulta che la S.O. deve anche pagare il corrispettivo)⁴¹.

Il fornitore è, invece, legittimato a considerare che i servizi sono forniti nel luogo della sede del destinatario quando:

- non è possibile determinare la S.O. del destinatario a cui viene fornito il servizio, oppure
- se i servizi sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile.

Infine, nel caso di destinatario stabilito in un solo Paese l'art.20 precisa che il prestatore determina il luogo in cui il committente è stabilito sulla base delle informazioni (che possono comprendere il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro) che questi gli fornisce e di cui è tenuto (ancora una volta) a verificare l'esattezza applicando *“le normali procedure di sicurezza commerciale, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”*.

A conclusione del complesso quadro retro illustrato, si ritiene sintomatico riportare quanto emerge dal fascicolo interistituzionale 2009/0177 (NLE) riguardante la proposta di Regolamento in analisi. Si tratta, in particolare, della nota datata 10/1/2011 (16805/10 COR 1 FISC 141) del Segretario generale al Coreper⁴² nella quale è stato comunicato di aggiungere all'allegato 2 (progetti di dichiarazione da mettere a verbale del Consiglio) la seguente dichiarazione della delegazione tedesca:

“Mettendo da parte gravi perplessità, la Germania accetta la proposta di regolamento del Consiglio a titolo di compromesso globale. In questo contesto, la Germania interpreta in particolare e la disposizione di cui all'articolo 28-bis (ndr. art.22 della versione definitiva) del regolamento nel senso che non impedisca a uno Stato membro di applicare il numero di identificazione Iva come criterio decisivo per determinare il luogo della prestazione di servizi”.

⁴¹ Tale condizione non sembra, invece, richiesta ai fini della verifica dello “status” laddove il Legislatore richiama, invece, *“le normali procedure di sicurezza commerciale, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”*.

⁴² Il Comitato dei rappresentanti permanenti (Coreper) è un organo del Consiglio dell'Unione europea, composto dai capi o vice-capi delegazione degli stati membri presso l'Unione europea e da un alto numero di comitati e gruppi di lavoro ad esso subordinati. Il suo compito principale è preparare gli incontri a livello ministeriale del Consiglio dell'Unione europea.



Le attività illecite tra tassazione dei proventi e (in)deducibilità dei costi

La tassazione dei proventi illeciti

Quella del rilievo fiscale delle cosiddette “attività illecite” è un tema che continua a presentare diversi aspetti di criticità, dal punto di vista interpretativo ed applicativo.

In termini reddituali, ossia di incidenza di dette attività nella individuazione e determinazione delle fattispecie impositive ai fini Irpef ed Ires, il principale problema risulta essere quello di determinare se l'esercizio di un'attività illecita sia in grado di produrre redditi classificabili nelle categorie indicate dal Tuir.

Questo interrogativo, che per diverso tempo dottrina e giurisprudenza si sono poste senza giungere ad una soluzione univoca, nasce dalla considerazione che le categorie reddituali sembrano pensate per redditi derivanti da attività lecite o quantomeno da attività il cui oggetto sia lecito.

In questo senso, se è possibile ritenere di essere in presenza di redditi di impresa o di lavoro autonomo quando siano realizzati illeciti in grado di configurare forme illegittime di esercizio della attività (si pensi ad una attività farmaceutica esercitata senza le prescritte autorizzazioni amministrative, che configura indubbiamente una attività di impresa, pur se con profili di illegittimità), ben più difficile è affermare la realizzazione del presupposto impositivo in presenza di illeciti tali da determinare la radicale illegittimità dello stesso oggetto dell'attività esercitata (si pensi alla possibilità di configurare come reddito di impresa il risultato di una attività di traffico internazionale di organi).

Già dai primi anni novanta il Legislatore tributario è intervenuto sul tema, in particolare con l'art.14, co.4, L. n.537/93, a mente del quale *“nelle categorie di reddito di cui all'art.6, co.1, del DPR n.917/86 devono ritenersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni caratterizzanti ciascuna categoria”*.

La disposizione in realtà non ha avuto il pregio di chiarire il dilemma interpretativo, avendo subordinato la tassazione alla collocazione dei redditi di attività illecite nelle categorie reddituali esistenti, quindi lasciando all'interprete il compito di decidere se, di volta in volta, i proventi fossero o meno classificabili nella elencazione di cui all'art.6 Tuir.

In diversi casi, la giurisprudenza ha fatto, quindi, riferimento alla categoria dei redditi diversi, in particolare alla disposizione “residuale” di cui all'art.67, lett. l), Tuir (redditi derivanti da assunzioni di obblighi di fare, non fare, permettere) per affermare la tassazione di proventi quali quelli da concussione o da corruzione di funzionari pubblici.

Questa strada risulta quella che infine lo stesso Legislatore ha avvalorato, se si considera che con l'art.36, co.34-bis, D.L. n.223/06 (cosiddetto Bersani-Visco), è stata introdotta una norma interpretativa secondo cui *“la disposizione di cui al co.4 dell'art.14 della L. n.537/93, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'art.6, co.1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n.917/86, sono comunque considerati come redditi diversi”*.

Tale ultima previsione risulta estremamente importante perché in base alla stessa è possibile considerare la categoria dei redditi diversi come una categoria del tutto residuale, in cui tassare quei redditi provenienti da attività illecite che non è stato possibile qualificare alla stregua delle altre categorie.

Corte di Cassazione [ordinanza n.37 del 5 gennaio 2010](#)

Chiaramente sul punto si è espressa la Corte di Cassazione, confermando peraltro l'efficacia retroattiva (in quanto norma interpretativa) della disposizione in esame, concludendo per la tassazione di redditi diversi in un caso in cui un professionista incaricato dal contribuente di effettuare i versamenti relativi alle imposte in luogo del pagamento si sia appropriato dei fondi.

Corte di Cassazione [sentenza n.42160 del 29 novembre 2010](#)

Che l'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità sia nel senso di tassare ogni tipo di provento illecito, è poi dimostrato dall'ultimo approdo interpretativo in tema di redditi da prostituzione, in grado di configurare un reddito di lavoro autonomo. Secondo la Corte, infatti, il considerare tassabili proventi quali quelli in questione non esclude *“il carattere di illiceità loro proprio e non esclude la punibilità dell'attività illecita che li ha generati”* e si giustifica alla luce del principio di capacità contributiva.

CTP Reggio Emilia [sentenza n.131 del 11 giugno 2009](#)

Sullo specifico tema, peraltro, ad analoghe conclusioni è giunta anche la giurisprudenza di merito, che pure ha affermato la necessità di distinguere il provento vero e proprio della attività illecita dalle *“risorse che in realtà costituiscono il frutto di atti di regalia o disposizioni a titolo gratuito effettuate con animus donandi”*.


La tassazione dei proventi illeciti è però possibile solo qualora gli stessi non siano stati sottoposti a confisca penale o a sequestro, come espressamente previsto dall'art.14, co.4, L. n.537/93, visto che in tali casi il reddito non può considerarsi come acquisito nella sfera giuridica del soggetto, venendo dunque a mancare il requisito fondamentale del “possesso del reddito”, ex art.1, Tuir.

Corte di Cassazione [sentenza n.28896 del 9 dicembre 2008](#)

Tuttavia, è da segnalare che in diverse occasioni la giurisprudenza di legittimità ha affermato che il provento illecito *“si deve considerare come reddito imponibile pure se il contribuente sia stato condannato alla restituzione delle somme illecitamente incassate ed al risarcimento dei danni cagionati”*.

La deduzione dei costi da attività illecite

Dalle considerazioni fin qui svolte emerge dunque come il sistema fiscale si stia sempre più orientando nel senso di una generalizzata tassazione dei redditi illeciti, anche superando le difficoltà poste dalla rigida divisione delle categorie reddituali, sia a livello interpretativo sia impiegando la categoria dei redditi diversi, per precisa previsione normativa, alla stregua di una categoria residuale.

 La generalizzata tassazione di tali proventi dovrebbe però essere accompagnata dalla, altrettanto generalizzata, rilevanza dei “costi” che il soggetto ha sostenuto per produrre i proventi medesimi.

Si fa ovviamente riferimento a quelle categorie di reddito in cui la tassazione avviene “al netto” e non “al lordo” e, quindi, i redditi di lavoro autonomo, i redditi di impresa ma anche i redditi diversi, se si esamina la previsione di cui all'art.71, co.2, Tuir, secondo cui *“i redditi di cui alle lett. h), i) e l), del c.o.1 dell'art.67 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione”*.

La soluzione nel senso di ammettere la deduzione delle spese sostenute per produrre il reddito (illecito) assoggettato a tassazione deriva sicuramente dal principio di inerenza che, nei redditi di impresa e di lavoro autonomo, rappresenta la base per la deduzione dei costi.

Non costituirebbe neppure un ostacolo il fatto che verosimilmente nelle attività illecite non vi sia stata alcuna contabilizzazione di tali costi.

L'articolo 109, co.4, ultimo cpv, Tuir, ammette infatti la deducibilità delle spese e degli oneri *“specificamente afferenti i ricavi e altri proventi che, pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito”*, sempre che risultino da *“elementi certi e precisi”*. Tale disposizione si ritiene applicabile quando l'Ufficio accerti in sede di rettifica maggiori ricavi o proventi, dando quindi la possibilità al contribuente di dimostrare in altri modi, anche presuntivi, la sussistenza di *“costi neri”* che occorre tenere in considerazione per la determinazione del reddito netto.

È quindi possibile affermare che il sistema consente la deduzione dei costi specificamente inerenti alle attività da cui derivano i proventi illeciti assoggettati a tassazione, anche qualora (ed è il caso più frequente, ovviamente) tali costi non siano stati contabilizzati e quindi la prova dei medesimi avvenga in sede di contraddittorio con l'Amministrazione o di contenzioso, in Commissione Tributaria.

I costi da reato

Il Legislatore è tuttavia intervenuto anche sulla questione della deducibilità dei costi *“illeciti”*, con l'art.2, co.8, L. n.289/02, introducendo il co.4-*bis* al già citato art.14, co.4, L. n.537/93 e prevedendo che *“nella determinazione dei redditi di cui all'art.6, co.1, Tuir, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente garantiti”*.

La disposizione riserva dunque un trattamento specifico (e deteriore) alle attività che costituiscono illecito penale, rispetto a quelle che rappresentano illeciti sul piano civile ed amministrativo, visto che i costi inerenti al primo genere di attività non sono ammessi in deduzione.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, C.M. n.42/E/05, la norma vieterebbe la deducibilità di costi e spese comunque inerenti all'attività e funzionali alla produzione dei relativi proventi, nel caso in cui l'attività nel suo complesso ovvero il singolo atto o fatto illecito costituisca un illecito penalmente rilevante. Ma anche nel caso in cui l'illiceità coinvolga solo uno o più *“fatti o atti”* nell'ambito della propria attività lecita, l'indeducibilità riguarderebbe sia i costi e le spese a questi specificamente afferenti, sia una quota dei costi riconducibili all'attività in generale ossia comuni a più fatti o atti, alcuni leciti e altri illeciti. Individuando, in tale ultima ipotesi, la quota indeducibile con criteri di proporzionalità.

Non sono mancati i tentativi, in dottrina, di ridimensionare la norma in questione, quando si è ritenuto che in questo modo si affermerebbe la normale estraneità, nella valutazione di inerenza, dei costi da reato, che avrebbero una natura *“extra-imprenditoriale”*⁴³.

L'osservazione, per un verso, coglie nel segno, se si considera che la giurisprudenza prevalente ammette in deduzione solo costi che rientrano nella normale attività imprenditoriale. Tuttavia, qualora il reddito illecito (anche da reato) sia assoggettato a tassazione, appare corretto, soprattutto in applicazione dei canoni costituzionali di capacità contributiva ed uguaglianza, considerare rilevanti i costi specificamente inerenti a quegli stessi redditi che vengono tassati, anche qualora tali costi non rientrino nella *“pratica normale”* degli affari.

In questa prospettiva, è stata quindi sottolineata la natura eccezionale e derogatoria della disposizione in questione⁴⁴ ed è altresì stata sollevata la questione di legittimità costituzionale.

⁴³ S. Screpanti, *L'indeducibilità dei costi da reato*, in Rass. Trib., 2004, pag.958 ss..

⁴⁴ Sul tema, R. Lupi, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all'attività*, in Rass. Trib., 2004, pag.1935.

La Commissione Tributaria di Terni ha posto alla Corte Costituzionale ([ordinanza n.73 del 3 marzo 2011](#)) le seguenti questioni:

- possibile violazione dell'art.3 Cost., ossia della regola di uguaglianza costituzionale, perché si giungerebbe a trattare diversamente i soggetti che compiono attività qualificabili come illecito civile o amministrativo (per i quali i costi e le spese sono deducibili), rispetto a soggetti che pongono in essere fatti, atti o attività qualificabili come reato (per i quali i costi non sono deducibili);
- possibile violazione dell'art.27, co.2, Cost., perché la disposizione prevedrebbe l'indeducibilità anche nel caso in cui il reato non sia stato accertato con condanna definitiva;
- possibile violazione degli artt.3, 53 Cost., perché si determinerebbe la tassazione di una capacità contributiva non effettiva, non ammettendo in deduzione tali costi.

Nell'ordinanza citata, la Corte Costituzionale si è però sottratta alla valutazione di tali profili di illegittimità costituzionale, limitandosi ad affermare l'inammissibilità della questione perché non rilevante nella soluzione del giudizio *a quo*.

Tuttavia, le problematiche evidenziate dal giudice di Terni sono estremamente importanti, sia perché considerate anche da altri giudici di merito⁴⁵, sia perché con buona probabilità verranno esaminate in futuro dalla Corte Costituzionale.

Ed è da augurarsi che, per tutti questi aspetti, la Corte giunga a pronunciare una sentenza che accolga i dubbi di costituzionalità, in primo luogo perché la disparità di trattamento e la violazione del principio di effettività della capacità contributiva appaiono evidenti, soprattutto se si ammette, come emerge inequivocabilmente dal sistema, la possibile tassazione al netto dei proventi derivanti da illeciti civili o amministrativi.

In questo senso, l'unica ragione per trattare diversamente le attività che costituiscono reato potrebbe essere quella del maggiore disvalore sociale di tali comportamenti e, quindi, della natura di "sanzione impropria" che assumerebbe la norma in questione.

Tuttavia, già da tempo la dottrina si è espressa per la incostituzionalità delle sanzioni improprie, ossia di quei meccanismi normativi che riserverebbero un trattamento peggiore, sul piano fiscale, in ragione di finalità estranee a quelle fiscali, visto che in questo modo si determinerebbe una lesione del principio costituzionale di capacità contributiva.

Due precisazioni si rendono necessarie in conclusione.

- La prima è che il testo della disposizione in esame nulla dice rispetto al momento in cui l'attività deve considerarsi reato e, quindi, i relativi costi indeducibili, limitandosi a fare riferimento a "*fatti, atti o attività qualificabili*" come reato. È stata invece l'Amministrazione Finanziaria, nella C.M. n.42/E/05, che ha ritenuto rilevante l'indeducibilità nel momento in cui viene trasmessa al pubblico ministero la notizia di reato a carico del contribuente; mentre la dottrina ha invece sostenuto il doveroso accertamento giudiziale della commissione del reato per l'operatività della norma⁴⁶.
- La seconda, è che la stessa norma fa salvo il caso dell'"*esercizio di diritti costituzionalmente garantiti*". La giurisprudenza di merito ha ritenuto che integri tale circostanza l'ipotesi di "lavoro nero", ammettendo la deduzione dei costi della retribuzione di manodopera, anche se fornita illecitamente, poiché la remunerazione di lavoro lecito di terzi rientra tra "*i diritti costituzionalmente garantiti*" (CTP Milano, [sentenze n.102 e 103 del 15 novembre 2010](#)).

⁴⁵ Si veda l'ordinanza di rinvio della CTR di Verona, [n.27 del 11 aprile 2011](#). In materia di indeducibilità dei costi da reato, facendo riferimento a questa pronuncia, la CTP di Reggio Emilia, con la recentissima ordinanza n.53 del 23 giugno 2011, ha decretato la sospensione del giudizio in attesa del pronunciamento della Corte Costituzionale.

⁴⁶ F. Tundo, *L'indeducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva*, in Corr. Trib., 2011, pag.57 ss..



Principali scadenze dal 1 al 15 agosto 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.

AGOSTO						
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				

Tutte le persone fisiche, le società semplici, le società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2011 cui si rendono applicabili gli studi di settore

Entro oggi devono effettuare 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.

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 rendono applicabili gli studi di settore, devono effettuare il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011 con maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/11.

Persone fisiche che presentano Unico 2011 imposta sostitutiva

Entro oggi, con maggiorazione dello 0,4%, deve essere effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione, ovvero della prima rata da parte dei contribuenti "minimi", dei contribuenti che si avvalgono del regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo. Detti soggetti possono effettuare anche il versamento dell'Iva relativa all'intero 2010 maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo 16.03 – 16.06.11.

Cedolare secca: versamento dell'acconto con maggiorazione

Scade oggi il versamento della prima rata, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'acconto di imposta dovuta dai contribuenti che intendono avvalersi della c.d. "cedolare secca" ovvero l'imposta sostitutiva sui contratti di locazione per il 2011, con riferimento ai contratti in corso alla data del 31 maggio 2011 e per quelli scaduti ovvero oggetto di risoluzione

volontaria prima di tale data. Il versamento della prima rata di acconto è dovuto solo se l'importo della cedolare è superiore a € 257,52 (codice tributo 1840).

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 si rendono applicabili gli studi di settore

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si rendono applicabili gli studi di settore, 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 senza 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 si rendono applicabili gli studi di settore

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si applicano 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.

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

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

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

AGOSTO						
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				

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 in tra ed extracomunitaria e imposte di retta: 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 su i 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 principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappresentate 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 Notaio, 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 Valcarengi 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.