

In evidenza



Notizie *Flash*

L'adesione allo scudo fiscale preclude ogni accertamento



Focus di pratica professionale

L'assoggettabilità a Irap delle attività di amministratore, sindaco ed altre attività assimilabili



Il Punto sull'Iva

Linea dura dell'Agenzia sul mancato inserimento nel Vies della partita Iva

Sommario



Notizie *Flash*

- Dichiarazioni: aumentano i compensi per Caf, professionisti e sostituti d'imposta pag.3
- Affitto d'azienda: l'affittuario non può opporsi all'esecuzione esattoriale pag.3
- Lo scudo fiscale è sempre opponibile pag.3
- L'adesione allo scudo fiscale preclude ogni accertamento pag.3



Focus di pratica professionale

- [L'assoggettabilità a Irap delle attività di amministratore, sindaco ed altre attività assimilabili](#) pag.4
- [Il credito Irap pregresso va indicato in RX](#) pag.9



Approfondimenti monografici

- [Le nuove indicazioni del Cndcec sull'adeguata verifica della clientela](#) pag.13



Check list e formulari di Studio

- [Dichiarazione del professionista di adempimento degli obblighi di adeguata verifica](#) (prelevabile in formato word) pag.18
- [Dichiarazione del professionista di astensione dal compimento dell'operazione](#) (prelevabile in formato word) pag.19



Il Punto sull'Iva

- [Linea dura dell'Agenzia sul mancato inserimento nel Vies della partita Iva](#) pag.20
- [Adempimenti del committente e individuazione del presupposto territoriale: gli ulteriori chiarimenti della circolare 37/E](#) pag.30



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

[Ministero Finanze](#)
[decreto](#)
[14/06/11](#)
[sito web](#)



Dichiarazioni: aumentano i compensi per Caf, professionisti e sostituti d'imposta
Il compenso spettante ai Caf e ai professionisti abilitati per l'elaborazione e la trasmissione del modello 730/2010 passa da €16,03 a €16,29, mentre il compenso per lo stesso servizio spettante ai sostituti d'imposta passa da €12,82 a €13,03. Per la predisposizione e l'elaborazione delle dichiarazioni in forma congiunta il compenso è determinato in misura doppia. Lo ha previsto il Ministero dell'Economia con il **decreto del 14 giugno** pubblicato il 1° settembre sul proprio sito *internet*.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[31/08/11](#)
[n.17876](#)



Affitto d'azienda: l'affittuario non può opporsi all'esecuzione esattoriale

L'affittuario d'azienda non è legittimato all'opposizione di terzo all'esecuzione, di cui all'art.619 c.p.c., avente ad oggetto beni mobili compresi nell'azienda stessa. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.17876 del 31 agosto**. Secondo i giudici, la locazione e il comodato – negozi assimilabili quanto a identità di presupposti ed elementi essenziali all'affitto d'azienda – non sono, infatti, “titoli giuridicamente idonei a legittimare il diritto allegato dal terzo”. Per tali contratti la tutela “è allora meramente obbligatoria” e può essere invocata “esclusivamente nei confronti del dante causa, con le opportune azioni concesse appunto per la limitazione, la compressione, la soppressione delle possibilità di godimento del bene oggetto dell'obbligazione pattiziamente assunta”.

[CTP Pordenone](#)
[sentenza](#)
[28/05/11](#)
[n.41](#)



Lo scudo fiscale è sempre opponibile

La dichiarazione riservata di attività emerse per l'adesione allo scudo fiscale può essere presentata in qualsiasi momento, anche in seguito alla verifica. Non è infatti fondata l'eccezione sostenuta dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale, in base alla C.M. n.43/09, il termine ultimo per far valere gli effetti preclusivi dello scudo sarebbe scaduto decorsi i trenta giorni dalla data di notifica del questionario, in quanto tale interpretazione non trae origine dalla legge, ma da mere indicazioni agli Uffici, circa i comportamenti da tenere. Sono le conclusioni cui è giunta la CTP di Pordenone con la **sentenza n.41 del 28 maggio**.

[CTP Rimini](#)
[sentenza](#)
[29/06/11](#)
[n.237](#)



L'adesione allo scudo fiscale preclude ogni accertamento

L'adesione allo scudo fiscale tramite presentazione della dichiarazione riservata delle attività emerse determina la preclusione di ogni accertamento (ex art.14 del D.L. n.350/01 richiamato dall'art.13-bis co.5, D.L. n.78/09), anche se il contribuente non fornisce elementi documentali atti a confermare che le attività dichiarate nello scudo fiscale non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo. Lo ha stabilito la CTP di Rimini con la **sentenza n.237 del 29 giugno**.
Un approfondimento in materia sarà pubblicato prossimamente.



Accedi all' Area Riservata



E_mail

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

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



L'assoggettabilità a Irap delle attività di amministratore, sindaco ed altre attività assimilabili

L'ampio e ormai duraturo dibattito circa l'assoggettabilità al tributo regionale delle attività non autonomamente organizzate, si sta arricchendo di un caso parzialmente nuovo. Ci si riferisce alla questione che riguarda l'assoggettabilità a Irap non tanto del professionista che esercita attività ad elevato contenuto professionale quanto, piuttosto, del valore della produzione derivante da queste attività, nella specie quelle di sindaco, di revisore legale, di amministratore ed altre di cui si dirà nel presente contributo. Quindi uno spostamento dell'attenzione dal soggetto che esercita una data attività, all'oggetto stesso dell'attività, se e in quanto attività che, per essere erogata, non richiede la sussistenza di alcuna organizzazione.

La soggettività passiva Irap dei professionisti e dei piccoli imprenditori

La [sentenza n.156 del 2001](#) della Corte Costituzionale, ha posto le basi per il non assoggettamento a Irap delle attività che si possono definire non autonomamente organizzate. I contorni della questione sono largamente noti, e sono stati trattati più e più volte sulle pagine di questa rivista, quindi qui riteniamo sufficiente richiamare solo alcuni aspetti di fondo:

nel momento in cui la Corte Costituzionale ha dovuto esprimere il proprio pensiero a proposito della portata dell'art.2 del D.Lgs. n.446/97 – presupposto dell'imposta – nella parte in cui afferma che si configura nell'esercizio abituale di un'attività *autonomamente organizzata*, ha ritenuto di proporre una distinzione, nella specie tra:

Attività d'impresa

Per le prime, ha affermato che l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa.

Attività professionali

Per le seconde, ha affermato che è *possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui*.

A queste affermazioni consegue che le attività d'impresa sono sempre soggette a Irap mentre, per quelle professionali, l'assoggettabilità a Irap si ha solo se si può affermare che esse, grazie all'impiego di capitale e lavoro altrui, sono organizzate autonomamente. La prima affermazione della Corte Costituzionale, cioè quella riguardante le imprese, si è rivelata sbagliata fin da subito, ma con un notevole ritardo questo errore è stato individuato dalla giurisprudenza di legittimità. Infatti, è stato con le sentenze delle SS.UU. della Corte di Cassazione [nn.12109, 12110 e 12111 del 2009](#) che si è finalmente chiuso il dibattito in ordine alla debenza dell'Irap da parte di agenti e promotori. Il definitivo ampliamento agli altri piccoli imprenditori, si è poi avuto con le sentenze, sempre della Corte di Cassazione, [nn.21122, 21123 e 21124 del 2010](#). A precisare che le conclusioni delle richiamate sentenze sono nel senso che l'Irap da parte dei piccoli imprenditori è dovuta non in funzione del fatto che detti soggetti sono imprenditori, ma in funzione del fatto che essi si possono definire autonomamente organizzati. In altre parole, non è il tipo di attività svolta a generare la soggettività tributaria, ma il modo in cui detta attività è, appunto, organizzata.

Un altro aspetto che, ad avviso di chi scrive, non è stato adeguatamente recepito dalla giurisprudenza che ha preso le mosse dalla sentenza 156 citata in apertura, riguarda il (corretto) significato da dare alla locuzione di *attività autonomamente organizzata*.

La risposta è sempre stata nel senso di verificare, caso per caso, se la dotazione di mezzi riconducibile a un dato professionista, per parlare del tema più diffuso, si potesse definire importante o meno dal punto di vista quantitativo, cioè se tale dotazione fosse in grado di generare un *surplus* di produttività tale da giustificare l'assoggettabilità al tributo. La Cassazione, con due sentenze del 13 giugno 2007 – [n.13810 e n.13811](#) – ha ritenuto che il *quantum* minimale, non tanto per migliorare, quanto per rendere possibile l'esercizio dell'attività in sé, si può configurare nel possesso di *pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura*.

Ma in realtà, la lettura che si ritiene corretta dell'espressione *autonomamente organizzata* dovrebbe totalmente prescindere dal *quantum* di beni strumentali impiegati, e riguardare invece il fatto che l'attività possa generare, potremmo dire *tout court*, un valore della produzione anche in assenza del professionista. Se così è, è dovuta Irap; se così non è, cioè la figura del professionista è essenziale per aversi un valore della produzione, allora non è dovuta Irap.

Questa non è una costruzione del tutto astratta: si vedano in proposito le sentenze della CTP di Alessandria [n.229 del 23 gennaio 2002](#) e della CTP di Aosta [n.34 del 6 novembre 2001](#), che sembrano avere molto bene colto la **differenza** tra il concetto di **attività autonomamente organizzata** e quello di **attività dotata di organizzazione**, che è invece l'approccio generalmente utilizzato dalla giurisprudenza.

Le attività di amministratore e sindaco

Qualche tempo fa un contribuente piuttosto attento ha svolto più o meno questo ragionamento: se il presupposto Irap si individua nell'esercizio di un'attività dotata di organizzazione, si può immaginare che, tra le più attività svolte da un professionista, ve ne siano alcune svolte senza ricorrere ad organizzazione alcuna e, di conseguenza, ritenute non assoggettabili a Irap.

Esempio

Per essere più precisi: se un professionista ritrae i suoi compensi, poniamo per 100, dall'attività di tenuta della contabilità e predisposizione delle dichiarazioni dei redditi, attività che, se un po' dimensionate, richiedono certamente l'impiego di capitale e lavoro altrui, e per 30 dall'attività di sindaco o amministratore di società, attività che, in linea di principio, richiede il solo intervento personale del soggetto, si può dire che l'Irap è dovuta solo sul valore della produzione netta riconducibile all'attività diversa da quella di sindaco o amministratore.

In sostanza, è stato introdotto un principio di **scissione della base imponibile**: anche se riferibili ad un unico soggetto, l'attività che per essere svolta richiede organizzazione è tassabile, quella che tale organizzazione non richiede non è tassabile. E la conferma della fondatezza di tale ragionamento si è avuta con l'accoglimento di questa tesi da parte della [sentenza n.10594 del 9 maggio 2007](#) della Corte di Cassazione. La S.C. tra l'altro, offre un'argomentazione che va un po' oltre la valutazione della sussistenza o meno dell'organizzazione con riguardo alle attività in parola. Muovendo dalla lettura delle disposizioni in materia di Irap, osserva come sia ritenuta soggetta a imposta regionale l'attività libero professionale tipica – allora definita dall'art.49, co.1 Tuir – mentre non si ha un richiamo diretto ed esplicito della disposizione – all'allora art.49, co.2 lett. a) Tuir – che definisce le attività di amministratore, sindaco eccetera (in pratica le collaborazioni coordinate e continuative). Con il che si è rigettata la tesi dell'Amministrazione Finanziaria

che, nel contenzioso cui si sta facendo riferimento, giustificava l'assoggettabilità dei compensi da attività di sindaco¹ sulla base della loro attrazione all'attività professionale generale svolta dal contribuente.

La breccia si è così aperta, e subito ci si è infilato l'Istituto di ricerca del Cndcec che, con la [circolare 2/IR del 5 giugno 2008](#), ha ribadito questa tesi, affermando testualmente che:

“appare plausibile ricostruire un principio in virtù del quale, sulla base del combinato disposto degli artt.2 e 3 del D.Lgs. n.446/97, sia possibile “scindere” nella base imponibile Irap i compensi che necessitano, per la loro produzione, dell'intervento di un'organizzazione (da assoggettare ad Irap), e quelli derivanti dalle sole capacità professionali del singolo, come nel caso dei compensi percepiti per la partecipazione a convegni, per la redazione di articoli e pareri, fino ad arrivare a quelli percepiti in ragione di incarichi di sindaco e di arbitro (non soggetti ad imposta)”².

Per evitare che in quella breccia si infilassero in troppi, a marzo 2009 scende in campo l'Agenzia delle Entrate, con la [R.M. n.78/E](#). La tesi dell'Agenzia poggia sull'unica argomentazione utilizzabile, e cioè che il principio di attrazione al reddito professionale dei compensi da sindaco, applicabile ai fini Irpef, abbia immediata applicabilità anche ai fini Irap. Tesi però che viene smentita, almeno indirettamente, dalla Cassazione pochi mesi dopo. Dalle sentenze da 12108 a 12111 del maggio 2009 (quelle relative all'assoggettabilità a Irap di alcune categorie di imprenditori), si ricava il principio che *“la qualificazione reddituale stabilita dal Tuir non trova automatica qualificazione anche ai fini Irap”³*. Né questo principio è nuovo nel nostro ordinamento, se solo si pensa all'esito che ha avuto, nei primi anni '90 del secolo scorso, il dibattito in ordine alla soggettività passiva ai fini Irap delle attività imprenditoriali che facevano scarso o nullo ricorso al capitale e lavoro altrui, guarda caso con un'espressione che si è già utilizzata per il tema qui in esame. Il filone giurisprudenziale favorevole ai contribuenti trova ulteriori conferme: [Cassazione n.12653 del 28 maggio 2009](#), [n.19607 del 16 settembre 2010](#) e anche [Cassazione n.15803 del 19 luglio 2011](#) che, pur dando torto al contribuente, lo fa tuttavia non mettendo in discussione i principi di non assoggettabilità al tributo regionale dei compensi da amministratore o sindaco⁴. Questa sentenza dà torto al contribuente per il non aver offerto un conteggio appropriato per capire come scindere la base imponibile in compensi da assoggettare e compensi da non assoggettare a Irap.

I passaggi più qualificanti ai fini che interessano in questa sede, si ricavano dalla sentenza n.19607/2010. Il primo punto riguarda il fatto che il professionista che ha ottenuto il non assoggettamento a Irap dei compensi da sindaco, faceva parte di uno studio associato, nell'ambito del quale svolgeva l'attività principale **assoggettata a separata tassazione** (ai fini Irap – N.d.A.). La S.C., richiamando la propria sentenza del 2007, ricorda che:

*si “**esclude** l'assoggettabilità a imposizione di **quella parte di reddito** che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia **prodotto senza utilizzare la propria autonoma organizzazione** ...”⁵.*

¹ In realtà il contenzioso riguardava i compensi come amministratore di una banca, ma la questione non cambia se si considerano quelli derivanti dall'attività di sindaco.

² Nel frattempo, conformemente a Cass. n.10594/2007, la CTP di Ancona, sent. n. 63 del 3 aprile 2008.

³ Così G. Ferranti, *Collegio sindacale: i compensi a parte non scontano Irap*, in *Il Sole 24 Ore* del 8 agosto 2011.

⁴ Dalla sentenza, faticosa da leggere, si capisce che il ricorso del contribuente non è stato accolto.

⁵ A ribadire l'equivoco alla base del concetto di organizzazione autonoma: nella citazione dalla Cassazione non ha alcuna utilità definire l'organizzazione come autonoma. Il senso sarebbe stato altrettanto chiaro dicendo: **senza utilizzare la propria autonoma organizzazione**.

Qualche considerazione in più merita il caso del professionista che fa parte di uno studio associato. Sotto questo profilo la giurisprudenza di merito⁶ ha *provato* ad affermare che la stessa natura di studio associato è sinonimo di organizzazione del lavoro, fatto che, di per sé, determinerebbe l'assoggettamento ad Irap. Tale situazione richiederebbe, sempre secondo quanto ribadito dai giudici di merito, una sorta di prova *rafforzata* da parte del professionista associato che si ritiene escluso da Irap, nel senso di dimostrare che il reddito ritratto derivi unicamente dall'attività dei singoli associati. In questo contesto si inseriscono due sentenze della Suprema Corte (la [n.23370 del 18/11/2010](#) e la [n.22386 del 3/11/2010](#)) secondo le quali, anche in presenza di uno studio associato, la verifica per l'assoggettamento ad Irap richiede comunque la sussistenza di ulteriori elementi: elevate spese per compensi a terzi, spese di ristrutturazione ed ammodernamento, interessi passivi e quote di ammortamento in un caso, e, professionisti *interscambiabili* nell'espletamento delle varie incombenze nell'altro.

Paiono sufficienti queste considerazioni per concludere che, anche in presenza di uno studio associato, le prestazioni poste in essere dai diversi professionisti associati e riconducibili alle attività di amministratore o sindaco sono il frutto della esclusiva professionalità di ciascun componente dello studio e di per sé, quindi, escluse dal tributo regionale. In quanto attività a carattere strettamente individuale, infatti, escludono alla radice la necessità di un'autonoma organizzazione a supporto delle stesse.

Ricordiamo che le considerazioni svolte fino a questo punto possono essere estese anche ad altre attività per il cui svolgimento non è richiesta un'organizzazione, segnatamente l'attività di convegnista e di redazione di articoli e pareri⁷. Anche queste attività, infatti, prevedono una elevatissima componente professionale, quindi personale, e sono evidentemente erogabili con un modestissimo impiego di capitale.

Aspetti operativi

Chi dovesse risolversi ad affrontare un contenzioso per ottenere il rimborso dell'Irap pagata sul valore della produzione riconducibile alle attività che possono essere erogate senza fare ricorso ad alcun elemento organizzativo, o anche facendovi ricorso, purché minimale (in tal senso il richiamo delle Sent. n.13810 e n.13811 del 2007 fatto in un paragrafo precedente), come prima cosa dovrà eseguire un calcolo appropriato.

Ci spieghiamo con un esempio, nel quale si tengono separati i compensi da attività organizzata da quelli da attività non organizzata, come da tabella che segue:

	Compensi	Costi	VPN
Attività organizzata	1.000	150	850
Attività da sindaco	300	10	290
Totale	1.300	160	1.140
Totale Irap pagata			44,46

Il contribuente che volesse sottrarre a Irap i compensi da sindaco, dovrà individuare certamente l'ammontare dei compensi percepiti a tale titolo, e per questo dovrà fare un lavoro di riepilogo delle fatture emesse in relazione a tale attività ma, coerentemente, dovrà sottrarre da tale importo il valore dei costi inerenti tale attività specifica. Ad esempio, ma forse anche esaustivamente, spese di trasferta per recarsi presso la sede delle società che hanno conferito l'incarico; potremmo immaginare anche spese per pubblicazioni specifiche, piuttosto che per specifici corsi di formazione frequentati nel

⁶ Si veda CTR Bari, sezione staccata di Lecce, sent. n.17/22/11 del 28.01.2011.

⁷ In tal senso Cndcec, Circolare 2/IR del 5 giugno 2008, paragrafo 5, pag.7.

periodo d'imposta. In tal modo si evita di chiedere un rimborso eccessivo, scaricando questi costi sull'attività *c.d.* organizzata. Quindi il rimborso Irap che si potrà chiedere in tal caso sarà il 3,9% di 290, vale a dire 11. Questo criterio vale certamente per il singolo professionista, ma altrettanto per lo studio associato i cui compensi complessivi derivano da attività realizzate con l'esclusivo intervento personale di uno degli associati.

Ma l'aspetto realmente critico appare altro dalla quantificazione della base da non assoggettare a Irap. Dalla sentenza della Cassazione n.15803/2011 forse trapela un dato, e cioè la necessità di dimostrare che l'attività di sindaco è resa senza ricorrere a elementi organizzativi. Diciamo *forse trapela* perché la sentenza non è particolarmente chiara sul punto. Tuttavia, se così fosse, provare ciò diventa estremamente difficile.

Se, quando si parla di non assoggettabilità di un'attività nel suo complesso, la dimostrazione della non sussistenza dell'elemento organizzativo è abbastanza facile, nel senso che i beni utilizzati non devono superare un dato quali – quantitativo che la Cassazione a ben individuato⁸, quando si tratta di scindere la base imponibile, questa prova non si può fornire. Ma quando si dice non si può fornire, forse sarebbe meglio dire che **non si deve fornire**, perché il fatto che l'attività di sindaco non richieda l'utilizzo di beni strumentali – salvo il *computer* per stendere i verbali e fare qualche elaborazione richiesta dall'attività di vigilanza, l'auto per recarsi presso la società, eccetera – è un dato direttamente connaturato alla natura stessa di detta attività, e quindi potremmo dire che è dato che si dimostra in sé.

A questo sembra condurci la Cassazione stessa, quando ammette l'esistenza, da un lato, di un'attività organizzata e per ciò assoggettata a separata tassazione e, dall'altro, di un'attività non organizzata e per ciò da non tassare.

GIORNATA DI STUDIO
SETTEMBRE - OTTOBRE 2011

Aggiornato con tutte le novità delle Manovre Correttive e del Decreto Sviluppo

GUIDA ALLE MANOVRE FISCALI D'ESTATE

ACCEDI AL SITO

INFO: Tel. 045.8201828
e-mail: convegni@euroconference.it

Gruppo EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze

SEDI: Incontro di 1 giornata	
BOLOGNA	PALERMO
CAGLIARI	PERUGIA
FIRENZE	PESARO
GENOVA	ROMA
MILANO	TORINO
NAPOLI	UDINE
PADOVA	VERONA

⁸ Corte Cassazione con le sent. n.13810 e n.13811 del 2007 più volte richiamate.



Il credito Irap pregresso va indicato in RX

Con la [R.M. n.79/E](#) del 29 luglio 2011 l'Agenzia delle Entrate interviene per portare un chiarimento riguardante una questione certamente di ridotto spessore dottrinario, ma che contribuisce a risolvere un dilemma operativo che negli ultimi anni si sono posti tutti coloro che, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, si sono trovati a gestire un credito Irap.

Il credito pregresso

La questione riguarda l'esposizione del credito Irap proveniente dal precedente periodo d'imposta, in assenza di dichiarazione Irap per il periodo d'imposta che si sta andando a dichiarare (oggi si tratta di valutare un credito Irap 2009 in sede di compilazione del modello dichiarativo per l'anno 2010).

Infatti, quando il contribuente presenta la dichiarazione Irap, non vi sono dubbi: il credito Irap relativo al 2009 (quindi quello scaturente dalla precedente dichiarazione Irap) deve essere indicato al rigo IR24 del modello Irap 2011 e rientrerà nella liquidazione relativa al periodo d'imposta 2010. Gli utilizzi in compensazione (tenendo in considerazione tutti gli utilizzi effettuati, anche successivi al 31/12/2010, sino al termine di presentazione del nuovo modello) vanno evidenziati nel successivo rigo IR25.

Non serve dedicare altro spazio a tale questione. Si perdoni la banalità del caso appena descritto, ma serve ricordare il "caso base" per poi andare ad analizzare l'intervento di prassi.

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	IR22 Totale imposta		,00
	IR23 Credito d'imposta		,00
	IR24 Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione		,00
	IR25 Eccedenza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24		,00
	IR26 Acconti versati	(di cui sospesi ¹ _____ ² _____)	,00
	IR27 Importo a debito		,00
	IR28 Importo a credito		,00
	IR29 Eccedenza di versamento a saldo		,00
	IR30 Credito di cui si chiede il rimborso		,00
	IR31 Credito da utilizzare in compensazione		,00
	IR32 Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		,00

La questione sulla quale si è espressa la R.M. n.79/E/11 riguarda, invece, la situazione nella quale viene a trovarsi il contribuente che ha a disposizione un credito sorto nello scorso modello dichiarativo (Irap 2010 per il periodo d'imposta 2009), senza che si trovi nell'obbligo di presentare la dichiarazione Irap 2011 per il 2010. Si pensi, ad esempio, al caso tutt'altro che remoto di impresa individuale per la quale è stata chiusa la partita Iva

nel corso del 2009. Per tale soggetto viene presentata la dichiarazione per il 2010 compilando il solo modello Unico (ad esempio per dichiarare un reddito da pensione e dei canoni di locazione).



Per essere utilizzato, il credito Irap 2009 deve essere indicato? E in caso affermativo, dove?

La domanda è più che legittima visto che le evoluzioni normative che negli ultimi anni hanno riguardato l'imposta regionale hanno sovvertito la regola precedentemente descritta.

Sino a non molti anni addietro, il modello Irap veniva spedito nell'ambito del modello Unico e quindi tutti i crediti venivano riepilogati all'interno del quadro RX; in particolare veniva sfruttata la sezione II del quadro RX, dedicata alla gestione di eccedenze e crediti del precedente periodo d'imposta che non potevano confluire nel quadro corrispondente a quello di provenienza. Per quanto in questa sede interessa, la compilazione della sezione seconda viene ammessa quando il contribuente non è più tenuto alla presentazione di una o più dichiarazioni o di singoli quadri che compongono il modello Unico e quindi non trova collocazione il riporto dell'eccedenza e del relativo utilizzo. Se per il periodo d'imposta 2008 non doveva essere dichiarato valore della produzione ai fini Irap, il credito Irap 2007 doveva essere indicato in sezione II del quadro RX del modello Unico 2009.

Sezione II Crediti ed eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	Codice tributo	Eccedenza o credito precedente	Importo compensato nel Mod. F24	Importo di cui si chiede il rimborso	Importo residuo da compensare
RX20 IVA		2	3	4	5
RX21 IRAP		,00	,00	,00	,00
RX22 Contributi previdenziali		,00	,00	,00	,00
RX23 Imposta sostitutiva di cui al quadro RT		,00	,00	,00	,00
UNICO 2009					
RX24 Altre imposte	1	,00	,00	,00	,00
RX25 Altre imposte		,00	,00	,00	,00
RX26 Altre imposte		,00	,00	,00	,00
RX27 Altre imposte		,00	,00	,00	,00

La questione ha perso la propria linearità dopo che la Finanziaria 2008 (L. n.244/07) ha apportato importanti modifiche alla disciplina Irap (con decorrenza dal periodo d'imposta successivo al 31/12/2007, quindi per la maggior parte dei contribuenti dal 2008), tanto sotto il profilo della determinazione della base imponibile (in particolare introducendo il metodo di derivazione contabile per i soggetti Ires), quanto sotto il profilo procedurale, imponendo l'obbligo di presentazione autonoma del modello dichiarativo.

A partire dal modello Unico 2010 per l'anno 2009, la sezione II del quadro RX non prevede più l'apposito rigo dedicato all'Irap: pertanto, per monitorare tale credito occorre utilizzare un rigo generico della sezione II (denominato "altre imposte") oppure tale credito non può più rientrare nel modello Unico? E in questo secondo caso, dove va indicato il residuo credito Irap dell'anno precedente?

Sezione II Crediti ed eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	Codice tributo	Eccedenza o credito precedente	Importo compensato nel Mod. F24	Importo di cui si chiede il rimborso	Importo residuo da compensare
RX20 IVA		2	3	4	5
RX21 Contributi previdenziali		,00	,00	,00	,00
RX22 Imposta sostitutiva di cui al quadro RT		,00	,00	,00	,00
RX23 Altre imposte	1	,00	,00	,00	,00
UNICO 2010					
RX24 Altre imposte		,00	,00	,00	,00
RX25 Altre imposte		,00	,00	,00	,00
RX26 Altre imposte		,00	,00	,00	,00

La soluzione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate attraverso la R.M. n.79/E/11 in commento.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, malgrado il fatto che la dichiarazione Irap debba essere inviata separatamente e non nell'ambito del modello Unico, non risultano cambiate le modalità di indicazione del credito Irap pregresso. Quindi, analogamente a quanto esplicitamente previsto sino al Modello Unico 2019, allo stesso modo anche oggi si continuerà a monitorare tale credito nell'ambito della sezione II del quadro RX di Unico.

Sezione II Crediti ed eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione	Codice tributo	Eccedenza o credito precedente	Importo compensato nel Mod. F24	Importo di cui si chiede il rimborso	Importo residuo da compensare
RX20 IVA		2	,00	3	,00
RX21 Contributi previdenziali			,00	,00	,00
RX22 Imposta sostitutiva di cui al quadro RT			,00	,00	,00
UNICO 2011					
RX23 Altre imposte	3800	1.000	,00	,00	1.000
RX24 Altre imposte			,00	,00	,00
RX25 Altre imposte			,00	,00	,00
RX26 Altre imposte			,00	,00	,00

Autonoma organizzazione e recupero dell'Irap

Oltre al citato caso di chiusura dell'attività, di recente uno dei casi di "scomparsa" della dichiarazione Irap (nel senso che si era scelto di compilarla con riferimento all'anno 2009, mentre oggi si preferisce ometterne la presentazione nell'ambito della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2010) riguarda il caso di assenza di autonoma organizzazione. In altre parole, sino all'anno scorso il contribuente ha valutato di essere soggetto passivo, mentre a partire dalla presente dichiarazione reputa di non esserlo più; si tratta di un caso tutt'altro che remoto posto che nel corso del 2009 e 2010 la Cassazione ha aperto anche ad agenti di commercio e soprattutto a piccoli imprenditori la possibilità di non pagare l'imposta regionale quando privi di autonoma organizzazione, di fatto estendendo anche a tali soggetti le riflessioni che da almeno 10 anni vengono fatte per i professionisti⁹.

Pertanto, quando si valuta che un elettricista, tassista o agente di commercio – non avendo dotazioni minime di capitali e non impiegando lavoro altrui – non è soggetto passivo Irap, si pongono diverse questioni, quali il recupero del pregresso (con istanza di rimborso), nonché la scelta della migliore strategia per l'immediato futuro. Posto che operativamente la decisione ritenuta più soddisfacente è quella di non presentare la dichiarazione Irap per il 2010 (scelte diverse, infatti, come dichiarare e non versare ovvero presentare la dichiarazione a zero, risultano poco efficienti) la prima questione da valutare è il **recupero di un credito derivante dalla precedente dichiarazione**, credito che se il contribuente avesse deciso di presentare la dichiarazione Irap 2011 avrebbe indicato nel rigo IR24. Qualcuno ha avanzato comunque l'ipotesi di presentare la dichiarazione Irap esclusivamente per evidenziare tale credito, senza indicare alcun altro dato: il rischio è che tale presentazione possa essere una sorta di autodenuncia, con la quale il contribuente implicitamente andrebbe ad ammettere la presenza dell'autonoma organizzazione e quindi la soggettività passiva. Col rischio quindi di subire in futuro

⁹ Tema sul quale si è più volte intervenuti sulle pagine della presente rivista: cfr. F. Garrini "In assenza di autonoma organizzazione, anche le piccole imprese evitano l'Irap" in La Circolare Tributaria n.30 del 26/07/2010, pag.7; Centro Studi Tributarie Euroconference, "Irap: la verifica del requisito dell'autonoma organizzazione per professionisti e imprenditori e il comportamento in Unico" in La Circolare Tributaria n.23 del 6/06/2011, pag.22; infine, in questo numero della rivista, L. Caramaschi e A. Corsini, "L'assoggettabilità a Irap delle attività di amministratore, sindaco ed altre attività assimilabili", pag.4 e ss..

contestazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria per aver omesso la dichiarazione (e il relativo versamento). In base alla R.M. n.79/E/11 tale credito va indicato nella sezione II del quadro RX.

Purtroppo la risoluzione in commento non ha colto l'occasione per dirimere un'ulteriore questione in tema di crediti, o per meglio dire di versamenti Irap che però non possono ancora qualificarsi quali crediti, come nel caso degli **acconti**: si tratta, infatti, di versamenti del contribuente non definibili quali crediti in quanto non ancora consolidatisi in dichiarazione. Si pensi al caso di contribuente che ha versato gli acconti per il 2010 e che oggi decide di non compilare la dichiarazione Irap.

Sul punto si deve osservare come il semplice versamento degli acconti di per sé non vincola il contribuente, in quanto egli valuta la propria situazione in dichiarazione e in quel momento decide se è o meno soggetto passivo¹⁰.

Alcuni hanno avanzato l'ipotesi di presentare la dichiarazione Irap 2011, compilando, oltre al frontespizio, il quadro IR al solo fine di indicare l'importo degli acconti versati, determinando così l'imposta a credito; tale soluzione pare però poco conforme alla logica compilativa (come detto, se il contribuente non si ritiene soggetto passivo, non dovrebbe compilare la dichiarazione).

Altra soluzione proposta è quella di inoltrare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di correzione del modello F24, allo scopo di imputare i versamenti Irap ad altro titolo, così da poter gestire nel quadro RX del modello Unico 2011 il "recupero" degli acconti Irap (che hanno "cambiato natura"), senza che sia necessaria a tal fine la presentazione della dichiarazione Irap. Soluzione, evidentemente, piuttosto discutibile.

L'unica scelta davvero rigorosa parrebbe quindi quella che transita per l'istanza di rimborso, con tempi probabilmente ampi e con onere della prova in capo al contribuente, senza dimenticare che nel caso di mancata risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria occorrerebbe attivarsi in via giurisdizionale.

Il nodo è capire come tornare nella disponibilità delle somme pagate a titolo di acconto non consolidate in dichiarazione come credito Irap: è stata avanzata anche l'ipotesi di utilizzo in compensazione direttamente nel modello F24. Trattandosi di acconti e non di un vero credito Irap pare di doversi escludere la compensazione diretta. Si tratterebbe della soluzione più agevole, ma non vi sono conferme in tal senso da parte dell'Agenzia. Tesi che peraltro ha visto la giurisprudenza di merito in parte a favore (CTP Milano 141/16/2010) e in parte contraria ([CTP Treviso n.116/05/10](#)).



Ciò posto, ipotizzando comunque l'ammissibilità di tale soluzione, poi operativamente come ci si dovrebbe comportare? Prendendo ad analogia quanto affermato dalla R.M. n.79 si dovrebbe forse indicare nella sezione II del quadro RX il codice tributo corrispondente? (quindi 3812 e 3813 per gli acconti Irap).

Evidentemente tale punto dovrà essere al più presto chiarito.

¹⁰ Al riguardo si faccia riferimento a quanto affermato dalla CTP di Milano, sez. XVI, nella [sentenza n.141 del 5/5/2010](#).



Le nuove indicazioni del Cndcec sull'adeguata verifica della clientela

Lineamenti generali

Con le [linee guida](#) per l'adeguata verifica della clientela del luglio 2011, il Cndcec ha aggiornato le indicazioni per Dottori commercialisti ed Esperti contabili sul rispetto degli obblighi antiriciclaggio posti dal D.Lgs. n.231/07¹¹. Tra le indicazioni fornite ve ne sono alcune estremamente utili per aggiornare gli adempimenti dello studio professionale, conformandoli a quanto richiesto dal Legislatore nel particolare settore.

Sotto un primo profilo sono stati implementati gli elenchi in cui vengono indicate le prestazioni soggette agli obblighi e quelle escluse.

Tra le **prestazioni escluse** dall'adeguata verifica, anche alla luce delle modifiche apportate dal decreto correttivo antiriciclaggio e dalle risposte fornite dal Mef in occasione di incontri con la stampa specializzata, sono oggi da ricomprendere anche le seguenti attività:

- attività di redazione/trasmissione delle dichiarazioni derivanti da obblighi fiscali, ivi compresi i pagamenti con modello F24;
- funzione di sindaco in società o enti (qualora il Collegio sindacale non sia incaricato del controllo contabile);
- mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali ex art.60 della L. n.69/09. Relativamente alla nuova attività di mediazione si deve ricordare che il decreto antiriciclaggio stabilisce che qualunque soggetto che svolga attività di mediazione ex art.10, co.2, è escluso solo dagli adempimenti di adeguata verifica e registrazione, rimanendo comunque a carico del mediatore sia l'obbligo di invio delle segnalazioni di operazioni sospette, sia l'obbligo di comunicazione delle infrazioni sull'uso del contante.

**Prestazioni escluse
adeguata verifica**



- Dichiarazioni fiscali
- F24
- Nuova mediazione civile e commerciale

Gli obblighi antiriciclaggio per gli organi di controllo

Il Cndcec con le *guidelines* del luglio 2011 chiarisce ulteriormente la portata degli adempimenti antiriciclaggio per gli organi di controllo societario. In merito vengono distinte le seguenti situazioni:

qualora il Collegio sindacale svolga esclusivamente le funzioni di verifica amministrativa ad esso delegate dall'art. 2403 c.c.



gli adempimenti di adeguata verifica non sono richiesti;

¹¹ In materia si vedano anche dell'Autore, "Gli adempimenti antiriciclaggio dello studio professionale in vista delle verifiche della Guardia di Finanza", in C.T. n.15/11, pag.22 e ss.; "Gli errori da evitare nell'adempimento degli obblighi antiriciclaggio", in C.T. n.16/11, pag.30 e ss. e "La nuova procedura informatica di trasmissione delle segnalazioni di operazioni sospette antiriciclaggio da parte dei professionisti", in C.T. n.26/11, pag.31 e ss..

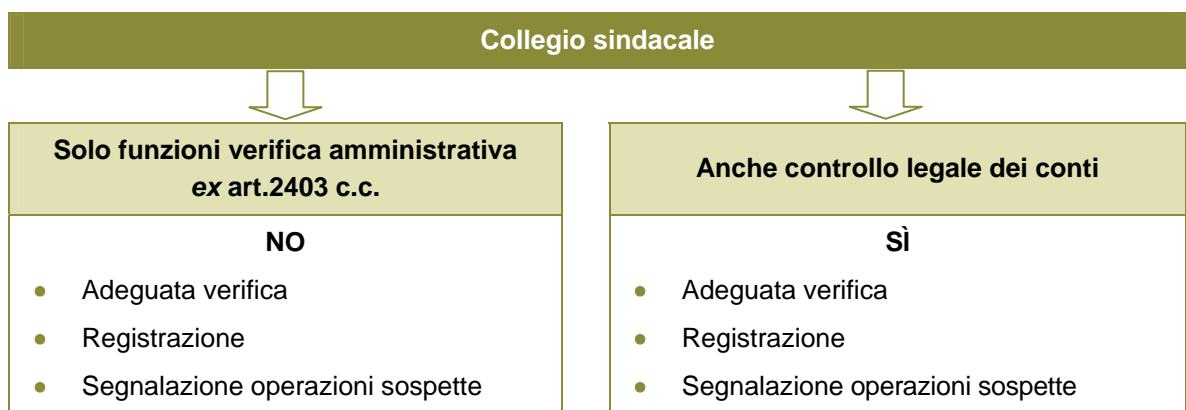
qualora il Collegio sindacale svolga anche le funzioni di controllo legale dei conti di cui al D.Lgs. n.39/10



i compiti sono equiparati a quelli svolti dal revisore legale (società di revisione) ex art. 13 del D.Lgs. n.231/07 e di conseguenza si rende necessaria l'adeguata verifica della clientela.

In relazione a quest'ultimo punto il Cndcec precisa che per i sindaci-revisori:

- ➔ l'adeguata verifica dovrà essere posta in essere individualmente da ciascun componente l'organo collegiale con distinta registrazione dei dati nel proprio archivio antiriciclaggio;
- ➔ la valutazione del rischio e le altre incombenze in tema di adeguata verifica dovranno essere svolte in almeno una circostanza durante il mandato triennale (salvo ipotesi di mutamenti di situazioni nel corso del triennio come, ad esempio, la modifica della compagine societaria);
- ➔ la segnalazione operazioni sospette sarà individuale.



Tempi di esecuzione

Il Cndcec pone interessanti indicazioni pratiche anche con riguardo ai tempi di esecuzione dell'obbligo di adeguata verifica nei confronti dei clienti acquisiti.

Come noto l'art.22, come modificato dal decreto correttivo, prevede espressamente che gli obblighi di adeguata verifica debbano essere operati "al primo contatto utile, fatta salva la valutazione del rischio presente".

Secondo le *guidelines* il primo contatto utile deve essere inteso nel senso di "incontro" con il cliente, a prescindere dal fatto che venga modificata la situazione in essere. Laddove invece la situazione vigente andasse ad essere modificata (es. conferimento di un nuovo incarico, cambiamento di un incarico precedentemente conferito, nuovi soggetti legati all'incarico) l'adeguata verifica deve essere anticipata senza attendere il primo contatto utile, come pure nei casi di conoscenza dell'esistenza di situazioni di rischio riciclaggio o finanziamento al terrorismo.

Titolare effettivo

Il Cndcec fornisce altri alcuni utili esempi nell'individuazione del titolare effettivo, che in base alla nuova formulazione introdotta dal decreto correttivo è rappresentato:

1. dalla persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività;
2. nel caso di entità giuridica, dalla persona o dalle persone fisiche che in ultima istanza:
 - a) possiedono o controllano tale entità;
 - b) ne risultano beneficiari, secondo i criteri di cui all'allegato tecnico.

Invero, secondo l'allegato tecnico per "titolare effettivo" si intende:

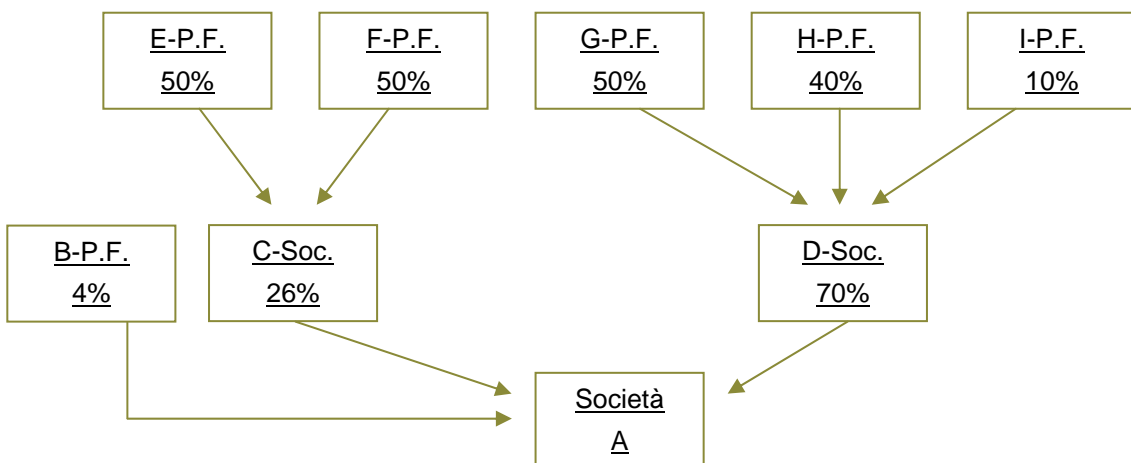
- ➔ in caso di società:

- la persona fisica o le persone fisiche che, in ultima istanza, detengono o controllano un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a *standard* internazionali equivalenti; tale criterio si ritiene soddisfatto ove la percentuale corrisponda al 25% più uno di partecipazione al capitale sociale;
 - la persona fisica o le persone fisiche che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica;
- ➔ in caso di entità giuridiche quali le fondazioni e di istituti giuridici quali i *trust*, che amministrano e distribuiscono fondi:
- se i futuri beneficiari sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica;
 - se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;
 - la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica.

Secondo il Cndcec nella specifica tematica possono comunque trovare (in via indiretta) applicazione le nozioni di controllo contenute nel Codice civile e nel Testo Unico in materia di intermediazione finanziaria, con la conseguenza che il parametro del possesso o controllo del 25% + 1 del capitale sociale deve leggersi alla luce di tale nozione, costituendo un criterio residuale laddove non si riscontri la titolarità di una partecipazione superiore al 50% del capitale della società. Si veda la seguente ipotesi.

1° esempio del Cndcec

P.F. = persona fisica
 Soc. = persona fisica
 Cliente società A

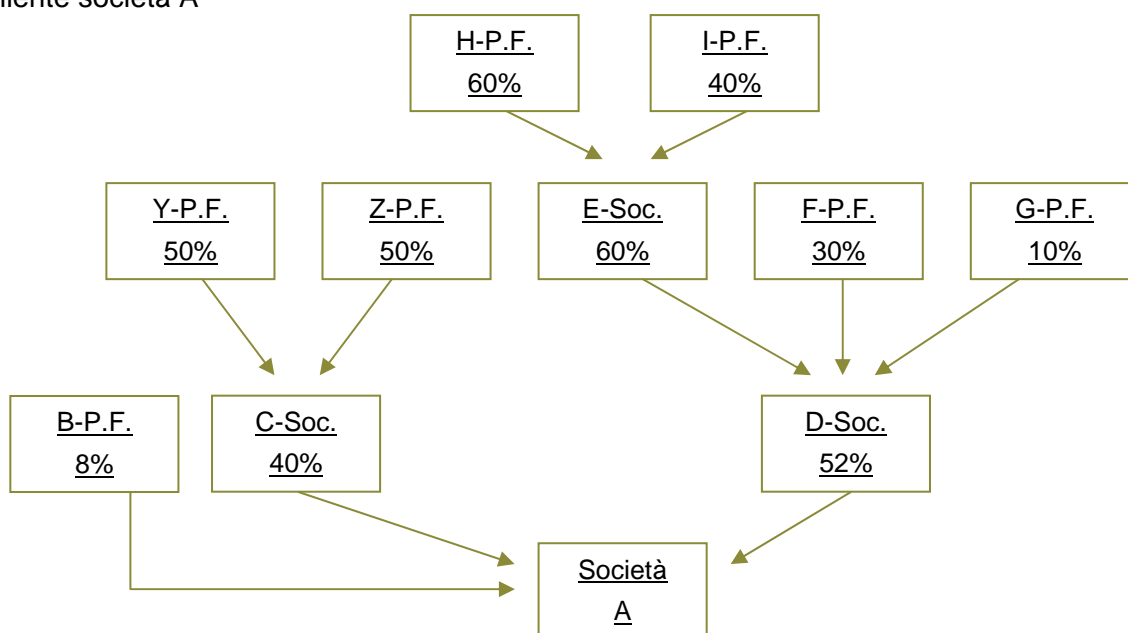


Nell'esempio sopra riportato il Cndcec individua i titolari effettivi nelle persone fisiche G (quota di partecipazione indiretta del 35%) e H (quota di partecipazione indiretta del 28%). Secondo le *guidelines*, qualora ci si trovasse nella situazione in cui (analizzando l'intera catena di controllo) nessuno dei soci persone fisiche detenga una quota di partecipazione, diretta o indiretta, eccedente il 25% più uno del capitale sociale del

cliente potrebbe non esserci un titolare effettivo. Tuttavia, in tale situazione appare comunque utile valutare l'esistenza di altri rapporti in base ai quali le persone fisiche possono espletare il controllo sulla direzione del cliente (quali patti parasociali, socio di riferimento in virtù di rapporti familiari tra i partecipanti al capitale sociale, persona fisica che controlla la società che esercita attività di direzione e coordinamento sul cliente). Invero non devono dimenticarsi i casi in cui potrebbero sussistere in ogni caso ipotesi in cui il titolare effettivo detiene partecipazioni inferiori al 25% pur controllando comunque la società. Si consideri quest'ulteriore esemplificazione riportata dalle *guidelines*.

2° esempio del Cndcec

P.F. = persona fisica
 Soc. = persona fisica
 Cliente società A



Nell'ipotesi sopra riportata la persona fisica H risulta detenere solo il 18,72% del cliente A. Del pari l'analisi della catena partecipativa evidenzia che H controlla E, che a sua volta controlla D, la quale controlla A; ne deriva che la società A è indirettamente controllata dalla persona fisica H, che in ultima istanza è il titolare effettivo ai fini del D.Lgs. n.231/07. In ultima analisi non deve dimenticarsi che, sempre ai fini dell'identificazione del titolare effettivo, i soggetti che svolgono professionalmente l'attività di amministratore o dirigente di società sono sottoposti agli obblighi di adeguata verifica e quindi non potranno dichiarare di non conoscere le generalità del titolare effettivo, dovendo sempre fornire i relativi dati al professionista, nel rispetto della procedura prevista dall'art.30 del D.lgs. n.231/07 (*fac-simile* per la dichiarazione di adempimento degli obblighi a pag.18).

Obbligo di astensione

Qualche opportuno chiarimento il Cndcec lo fornisce anche sul rimodulato obbligo di astensione. Più precisamente, l'art.23 prescrive che quando il soggetto onerato non è messo nelle condizioni di assolvere agli obblighi di adeguata verifica della clientela, non può instaurare un rapporto continuativo né eseguire operazioni o prestazioni professionali; se poi il rapporto è già in essere anteriormente all'obbligo di effettuare la verifica della clientela il soggetto onerato deve rinunciare a proseguire l'incarico.

Ebbene, nella previgente formulazione il professionista doveva in questi casi, inoltre, valutare se fosse opportuno effettuare la segnalazione all'UIF. Invero, la nuova formulazione dell'art.23 contenuta nel decreto correttivo rende ora chiaro che:

- quando vi è sospetto di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, gli enti e le persone soggette al decreto, prima di effettuare la segnalazione di operazione sospetta, si astengono dall'eseguire l'operazione per consentire all'UIF di esercitare il potere di sospensione (*fac-simile* per documentare l'astensione a pag.19);
- quando l'astensione non è possibile, perché sussiste un obbligo di legge a ricevere l'atto, permane comunque l'obbligo di immediata segnalazione di operazione sospetta.

Le *guidelines* richiamano sul punto anche le novità introdotte dall'art.36 del D.L. n.78/10 in merito all'obbligo di astensione in relazione alle prestazioni di cui siano direttamente o indirettamente parte società fiduciarie, *trust*, società anonime o controllate attraverso azioni al portatore aventi sede nei Paesi a rischio di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo ovvero mancanti di un adeguato scambio di informazioni anche in materia fiscale individuati con decreto del Mef. L'obbligo di astensione opera anche nei confronti delle ulteriori entità giuridiche diverse da quelle elencate, aventi sede in tali Paesi, nel caso in cui il professionista non sia in grado di identificare il titolare effettivo e verificarne l'identità. Il Cndcec precisa al riguardo come l'obbligo operi automaticamente al verificarsi delle condizioni indicate, senza lasciare alcun margine di valutazione al professionista. Peraltro tale adempimento non è ancora operativo per mancanza del decreto del Mef.

MASTER BREVE 13^A OTTOBRE 2011 - APRILE 2012 **ATTRIBUISCE 49 CFP**

LA NUOVA EDIZIONE È PRONTA.

SCOPRILA

Gruppo **EUROCONFERENCE**
controlliamo competenze

Gruppo Euroconference Spa - via E. Fermi, 11/A 37135 Verona
Tel. 045 82 01828 - Fax 045 583111
www.euroconference.it - masterbreve@euroconference.it



Dichiarazione del professionista di adempimento degli obblighi di adeguata verifica

**DICHIARAZIONE DEL PROFESSIONISTA
AI FINI DELLA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO
ex art.30 del D.Lgs. n.231/07**

Il sottoscritto _____ professionista ex art.12 del D.Lgs. n.231/07

**ATTESTA
AI SENSI DELL'ART.30 DEL D.LGS. N.231/07 CHE:**

COGNOME E NOME

.....

LUOGO E DATA DI NASCITA

.....

INDIRIZZO DI RESIDENZA

.....

NAZIONALITÀ

.....

HA CONFERITO AL SOTTOSCRITTO INCARICO A SVOLGERE UNA PRESTAZIONE PROFESSIONALE.

NEI CONFRONTI DEL SOPRAINDICATO CLIENTE IL SOTTOSCRITTO DICHIARA DI AVER ADEMPIUTO AGLI OBBLIGHI DI ADEGUATA VERIFICA PREVISTI DALL'ART.18, CO.1, LETT. A) B) E C) DEL D.LGS. N.231/07.

A TAL FINE SI ALLEGA LA DOCUMENTAZIONE RELATIVA.

Luogo e data

.....

(conforme modello CNDCEC)



Dichiarazione del professionista di astensione dal compimento dell'operazione

**DICHIARAZIONE DEL PROFESSIONISTA
AI FINI DELLA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO
ex art.23 del D.Lgs. n.231/07**

Il sottoscritto _____ professionista ex art.12 del D.Lgs. n.231/07

Dichiara che

COGNOME E NOME

.....

LUOGO E DATA DI NASCITA

.....

INDIRIZZO DI RESIDENZA

.....

NAZIONALITÀ

.....

RIVOLTOSI AL SOTTOSCRITTO PER IL COMPIMENTO DELLA SEGUENTE
OPERAZIONE/PRESTAZIONE PROFESSIONALE
(INDICARE LA PRESTAZIONE RICHIESTA)

.....

.....

NON È STATO IN GRADO DI INDICARE IL TITOLARE EFFETTIVO COSÌ COME
PREVISTO E DEFINITO DAL D.LGS. N.231/07.

IL SOTTOSCRITTO PERTANTO, CONFORMEMENTE A QUANTO PREVISTO
DALL'ART.23 DEL D.LGS. N.231/07, SI È ASTENUTO DAL COMPIERE
L'OPERAZIONE/PRESTAZIONE PROFESSIONALE RICHIESTA.

Luogo e data

.....

(conforme modello CNDCEC)

Linea dura dell'Agenzia sul mancato inserimento nel Vies della partita Iva*a cura di Francesco Zuech*

L'impresa non iscritta nel Vies¹² è come un operatore "domestico" (nel senso di casalinga/o) che, però, deve applicare l'Iva (come vedremo, la cessione o il servizio intracomunitario viene, infatti, "dequalificato" ad operazione "interna"). Anche chi effettua talune operazioni straordinarie rischia di diventare per qualche giorno una "casalinga" con partita Iva se non fa apposita istanza per garantire, senza soluzione di continuità, la sua operatività intracomunitaria rispetto alla posizione (già inclusa nel Vies) che viene estinta. Anche i contribuenti minimi che effettuano acquisti intracomunitari (a prescindere da "soglie") nonché gli enti non commerciali e gli agricoltori esonerati che effettuano acquisti c.d. "sopra soglia" (attualmente € 10.000) sono obbligati a chiedere l'inserimento nel Vies. La procedura informatica di "rivasiazione" della banca dati, inoltre, si è comportata diversamente da quanto delineato dal [provvedimento n.188376](#) del 29/12/2010. Si apprende, infatti, che sono stati "scartati" i soggetti attivi al 31/5/2010 che hanno presentato gli ultimi elenchi Intrastat solo a gennaio 2009 (per il 2008) mentre sono stati (opportunamente) "salvati" quelli che li hanno presentati il 26/1/2011 (per l'ultimo periodo del 2010).

Queste le principali conclusioni che emergono dai chiarimenti della [C.M. n.39/E/11](#), con la quale l'Agenzia analizza e spiega i provvedimenti dalla stessa emanati il 29/12/2010, e nella quale viene altresì precisato che:

- le imprese "casalinghe" possono stare comunque tranquille fino al 1/8/2011 perché, fino all'emanazione della circolare, è garantito che non ci saranno sanzioni (il tutto in nome del principio di affidamento e buona fede del contribuente);
- preso atto della numerosità dei soggetti inclusi automaticamente nel Vies, il termine del 31/07/2011 (stabilito dal provvedimento citato) entro il quale gli Uffici avrebbero dovuto procedere ad una più approfondita analisi propedeutica ad un'eventuale revoca può essere "procrastinato" fino al 31/12/2011;
- gli Uffici potranno prendere in considerazione le segnalazioni dei contribuenti che risultano inopinatamente "depennati" dal Vies a causa di apparenti inadempimenti (si pensi ai contribuenti minimi che non presentano la dichiarazione Iva non essendovi obbligati) e inserire la posizione con effetto retrodatato al 29/12/2010 (salvo certificare, a richiesta dell'interessato, l'operatività precedente), ma solo fino al 30/9/2011 in quanto a quella data i contribuenti interessati avranno avuto a disposizione un ampio margine temporale (cioè mezza estate) per verificare l'avvenuta inclusione nell'archivio Vies e segnalare eventuali disfunzioni;
- l'Agenzia ha informato ufficialmente in più occasioni le corrispondenti Amministrazioni fiscali dell'Unione Europea in merito alle nuove modalità di inclusione nell'Archivio Vies introdotte in Italia.

Tutto ciò premesso, vediamo di analizzare quali sono le nuove problematiche con cui si devono confrontare i soggetti passivi nazionali privi dell'inserimento nell'archivio Vies se, dal 2/8/2011, pongono in essere operazioni intracomunitarie.

¹² Archivio informatico dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie.

Le novità del sistema autorizzatorio per le operazioni intracomunitarie

Com'è noto¹³, l'art.27 del D.L n.78/10 (integrativo dell'art.35 del DPR n.633/72) ed i provvedimenti A.E. (n.188376 e [n.188381](#)) datati 29/12/2010 hanno introdotto in Italia un sistema autorizzatorio all'effettuazione di operazioni intracomunitarie (tanto cessioni/acquisti di beni, quanto servizi)¹⁴. Tale autorizzazione nasce con la preventiva "manifestazione di volontà" del contribuente (da comunicare in sede di richiesta di partita Iva o, successivamente, con istanza conforme all'[allegato 1](#)¹⁵ della C.M. n.39 da presentare direttamente allo sportello, tramite raccomandata oppure tramite Pec) e si perfeziona, salvo diniego espresso e motivato dell'Ufficio, con l'inserimento della partita Iva nell'archivio dei soggetti autorizzati (Vies) al 31° giorno rispetto alla data di attribuzione della stessa o di ricevimento dell'istanza (meccanismo del silenzio assenso). Successivamente, può essere disposta la revoca dell'inclusione, sempre con atto motivato, a seguito di controlli più approfonditi entro 6 mesi oppure in occasione degli ordinari controlli periodici. Contro il diniego o la revoca il contribuente può ricorrere in Commissione Tributaria. Come vedremo, tramite istanza (conforme all'[allegato 2](#) della C.M.), il contribuente può sempre recedere dall'iscrizione se ritiene di non dover più effettuare operazioni intracomunitarie.

Casistica	Modalità della "manifestazione di volontà"		Modalità di retrocessione dal Vies
	↓ ↓		
	In fase di richiesta P.Iva (nuovi operatori) ¹⁶	In un momento successivo	
Esercenti arti o professioni	Compilazione casella "operazioni intracomunitarie" ⁽¹⁾ del quadro I del modello AA9 (se persone fisiche) o AA7 (se soggetti collettivi).	Istanza in carta libera (<i>fac-simile</i> allegato 1 C.M. n.39) da presentare ad un qualsiasi Ufficio dell'A.E. ⁽²⁾⁽⁴⁾ .	Istanza in carta libera (<i>fac-simile</i> allegato 2 C.M. n.39) da presentare ad un qualsiasi Ufficio dell'A.E. ⁽²⁾⁽⁴⁾ .
Imprese residenti o stabili organizzazioni di non residenti			
Contribuenti minimi	Per gli acquisti intracomunitari (di beni e servizi) sono debitori d'imposta in <i>reverse</i> (con obbligo di Intrastat) e pertanto la C.M. n.39 precisa che tali contribuenti sono tenuti a manifestare la volontà (con le stesse modalità di cui sopra) al fine di ottenere l'inclusione nel Vies		Istanza come sopra.
Agricoltori in regime di esonero ex art.34, co.6, nel caso di acquisti intracomunitari di beni sopra soglia (o eventualmente per opzione)	La C.M. n.39 precisa che anche tali contribuenti sono tenuti a manifestare la volontà (con le stesse modalità di cui sopra) nel caso di superamento della soglia di € 10.000 oppure (a prescindere dalla soglia) se preferiscono optare per applicare l'Iva in <i>reverse</i> in Italia invece di pagarla al fornitore comunitario.		Finché rimangono acquisti sopra soglia si ritiene non sia possibile la retrocessione. Per tali soggetti la C.M. n.39 conferma, infatti, l'obbligo di chiedere l'inserimento nel Vies.

¹³ Per i primi commenti su questa rivista, si veda F. Zuech e G. Valcarengi "Autorizzazione alle operazioni intracomunitarie: novità per l'inserimento ed il mantenimento delle partite Iva nel Vies" su C.T. n.3/11.

¹⁴ L'estensione del sistema autorizzatorio anche ai servizi è confermato anche nella C.M. n.39 in analisi. In precedenza l'Agenzia si era già espressa in tal senso in occasione del *forum* fiscale organizzato da Italia oggi del 14/1/2011 (risposta ufficializzata con la C.M. n.28/E del 21/6/2011, par.2.5).

¹⁵ Anche se non richiesto dal provvedimento del 29/12/2011, si evidenzia che nella C.M. n.39 è stato precisato che nell'istanza sono richiesti i dati relativi al volume presunto degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie, quale ulteriore elemento utile alla valutazione della posizione del contribuente.

¹⁶ Si ricorda che dal 01/4/2010 le dichiarazioni di aggiornamento anagrafico devono essere presentate dalle imprese tramite la nuova procedura Comunica (oppure *Starweb*).

Enti non commerciali non soggetti passivi che non effettuano alcun tipo di attività commerciale ma che chiedono la P.Iva per acquisti intra di beni sopra soglia (o eventualmente per opzione)	Avviene con la barratura della casella C quadro A del modello AA7 che serve proprio per attivare la P.Iva ai soli fini di pagare l'Iva in Italia sugli acquisti intracomunitari ¹⁷ . La C.M. n.39 precisa che va compilato anche il campo "operazioni intracomunitarie" del quadro I.	/	
Soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale	Il provvedimento non si esprime ma si ritiene che anche in questo caso sia possibile esprimere la volontà nel quadro I del modello AA9 o AA7.	Istanza come sopra	Istanza come sopra (ovviamente la retrocessione ha un minimo di senso solo se il soggetto non residente, in Italia, effettua esclusivamente operazioni interne e nessuna operazione intracomunitaria)
Soggetti non residenti che si identificano ai sensi dell'art.35-ter	Istanza in carta libera (<i>fac-simile</i> allegato 1 C.M. n.39) da presentare però al Centro Operativo di Pescara ^{(3) (4)} .	Istanza in carta libera (<i>fac-simile</i> allegato 1 C.M. n.39) da presentare però al Centro Operativo di Pescara ^{(3) (4)} .	Istanza come sopra da presentare, però, al Centro Operativo di Pescara ⁽⁴⁾ .
<p>(1) Anche se costituite da sole prestazioni di servizi.</p> <p>(2) I soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro (provv. n.54291/09 e n.189362/10) possono presentare l'istanza anche alla Direzione Regionale competente per il controllo.</p> <p>(3) Qualora il Centro operativo di Pescara rilevi che il soggetto non residente ha un volume non inferiore a 100 milioni di euro, dopo aver provveduto ad acquisire in Anagrafe tributaria l'istanza, avrà cura di segnalare la posizione del contribuente alla Direzione Regionale dell'Abruzzo la quale provvederà alle attività di controllo di competenza.</p> <p>(4) L'istanza può essere presentata direttamente o tramite delegato (in questo caso serve fotocopia del documento d'identità del delegante) allo sportello, a mezzo raccomandata postate (con allegata anche fotocopia del documento d'identità del dichiarante) o tramite Pec (in questo caso l'istanza allegata deve essere firmata digitalmente dal contribuente; in alternativa è ammessa la copia per immagine dell'istanza firmata corroborata dalla fotocopia del documento d'identità del dichiarante). Le istanze non accompagnate dalla prescritta copia fotostatica del documento d'identità del dichiarante/delegante sono irricevibili ancorché sanabili previa integrazione con il documento (il problema, in questi casi, è che i termini collegati alla ricezione dell'istanza decorreranno dalla data di integrazione).</p>			

Sospensione della soggettività intracomunitaria dei soggetti non inseriti nel Vies

La relazione illustrativa all'art.27 del D.L. n.78/10 nonché le motivazioni ai provvedimenti del 29/12/2010 parlano di una "sospensione della soggettività attiva e passiva delle operazioni intracomunitarie", fino al 30° giorno successivo alla data di attribuzione della partita Iva (così come nel caso di istanza presentata in successiva sede), ferma restando la piena operatività per le operazioni interne¹⁸. Nella C.M. n.39/E (par.6) l'Agenzia cavalca tali affermazioni sostenendo che:

"la voluntas legis è dunque chiara: l'assenza dall'Archivio Vies determina il venire meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto"

¹⁷ Si ricorda che in tale evenienza, dal 2010, tale ente acquisisce comunque soggettività passiva per tutti gli acquisti da non residenti sia di beni che di servizi (combinato disposto art. 7-ter, co.1, lett.c), e art. 17, co.2, del DPR 633/72).

¹⁸ in tal senso già la C.M. n.4/E del 15/02/2011

passivo Iva italiano ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie” e che “solo a seguito dell'inclusione nell'Archivio Vies il soggetto è legittimato ad effettuare operazioni intracomunitarie applicando lo specifico regime fiscale che caratterizza questo tipo di operazioni”.

Sulla base di tale principio l'Agenzia ha confermato (come si temeva) che la sospensione della soggettività passiva vale:

- tanto nel caso di diniego o di (successiva) revoca¹⁹ (fino a quando eventualmente il contribuente non ottenga l'inserimento a seguito di autotutela, di contenzioso giudiziale o di nuova istanza dal cui esame vengano constatati il venire meno degli elementi di rischio precedentemente valutati);
- quanto nei 30 giorni destinati ai controlli finalizzati all'eventuale diniego;
- e addirittura in capo al nuovo soggetto (avente causa) nel caso di fusione, scissione, conferimenti di aziende o altre trasformazioni sostanziali che comportino l'estinzione del soggetto d'imposta (già nel Vies)²⁰. In questi casi l'avente causa presenta il modello AA7 o AA9 (che vale anche per l'estinzione del dante causa) e oltre a manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie (con le normali modalità), se vuole evitare la soluzione di continuità rispetto all'estinzione del dante causa, deve sollecitare l'Agenzia ad anticipare la valutazione finalizzata all'inserimento nel Vies ed ottenere il rilascio di una specifica certificazione che attesti che la posizione è da considerarsi già presente nel Vies (anche se il materiale inserimento avverrà solo decorsi i 30 gg). Tale certificazione potrà essere utilizzata dal contribuente nei confronti delle controparti comunitarie fino a quando la posizione non sarà operativa nel Vies.

Le operazioni attive poste in essere dai soggetti nazionali non iscritti nel Vies

Sposata la tesi della perdita della soggettività intracomunitaria, l'Agenzia afferma (senza tentennamenti) che le operazioni effettuate nei predetti 30 giorni così come in presenza di diniego o revoca non sono da considerare comprese nel regime fiscale degli scambi intracomunitari, ma in quello ordinario e che, pertanto:

“eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'Archivio Vies (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettata ad imposizione in Italia” con conseguente applicazioni delle sanzioni di cui all'art.6 del D.Lgs n.471/97 (vale a dire dal 100% al 200% dell'imposta non applicata e con minimo di € 516 per operazione) laddove all'operazione non sia stata, appunto, applicata l'Iva nazionale ma il trattamento (e quant'anche nel pieno rispetto)²¹ dell'art.41 del D.L. n.331/93 (nel caso di cessioni di beni) e all'art.7-ter, co.1, lett. a) del DPR n.633/72 (nel caso di servizi resi).

La sanzione per la mancata manifestazione si concretizza, quindi, con la “dequalificazione” ad “operazione interna” dell'operazione intracomunitaria. Nulla viene detto, invece, in merito all'irrogabilità della sanzione per la violazione degli obblighi dichiarativi di cui all'art.35 del DPR n.633/72 (da € 516 ad € 2.065). Anche tale aspetto, come si dirà in calce all'articolo, alimenta talune “perplexità” in merito alla “dequalificazione” dell'operazione attiva posta in essere dall'operatore titolato dei requisiti sostanziali (individuati dai provvedimenti) ma privo, nelle more dell'istruttoria, di quelli formali (l'inserimento nel Vies).

¹⁹ In questo caso dalla data di emissione del provvedimento, posto che la conseguente cancellazione dal Vies ha effetto dalla medesima data (provvedimento n.188376/2010, par.6, nonché C.M. n.39/11 par.6).

²⁰ L'Agenzia non esclude il caso che le operazioni straordinarie vengano poste in essere al fine di eludere il sistema dei controlli voluto dalle nuove disposizioni con il trasferimento dell'inclusione nel Vies in capo a soggetto privo dei necessari requisiti soggettivi e/o oggettivi.

²¹ A partire dalla presenza di una controparte comunitaria correttamente identificata nel Vies.

Gli acquisti in mancanza di iscrizione nel Vies

Se dal verso delle operazioni attive l'Agenzia ha manifestato chiaramente la propria posizione²², dall'altro (quello delle operazioni in entrata), la C.M. n.39/E non affronta, invece, in modo inequivocabile le problematiche.



Come si deve comportare il cessionario/committente operatore Iva nazionale, non inserito nel Vies, che riceve fattura con Iva del Paese del fornitore comunitario?

E quello (sempre non inserito nel Vies) che, comunque, la riceve senza Iva in partenza ?

C'è distinzione fra cessionario/committente che omette (volutamente o per negligenza) la manifestazione di volontà e quello che riceve il diniego o la revoca?

Sulla prima questione la dottrina è divisa (le altre, evidentemente, non potranno che dipendere dalla soluzione della prima).



Prima tesi
Da una parte c'è chi paventa l'ipotesi che in tal caso il cessionario/committente che effettua occasionalmente acquisti intracomunitari (e che omette l'inserimento nel Vies) paga l'Iva al solo fornitore comunitario godendo della semplificazione (esonero) dall'Intrastat ²³ ;

Seconda tesi
Dall'altra c'è chi sostiene che l'operatore nazionale non possa comunque esimersi dall'applicare l'Iva italiana in "reverse" non venendo meno lo status di soggetto passivo per il fatto di non aver chiesto l'inserimento nel Vies ²⁴

A sostegno della **prima tesi** va osservato che:

- come già anticipato, nella relazione ministeriale all'art.27 del D.L. n.78/10 si parla della sospensione sia della soggettività attiva che di quella passiva intracomunitaria, per cui appare lecito ritenere che l'operatore privo di tali requisiti non debba adoperarsi in qualità di debitore d'imposta;
- qualche "appiglio" pare rintracciabile anche nella C.M. n.39 (al par.6) nella parte in cui viene precisato che *"è la stessa controparte comunitaria che, non avendo modo di riscontrare la soggettività passiva Iva ... del cessionario/committente italiano nell'Archivio Vies, dovrebbe esimersi dal qualificare fiscalmente l'operazione come soggetta al regime fiscale degli scambi intracomunitari"*.

La circolare, però, non si sbilancia e non si spinge a confermare che, in tale contesto, il cessionario/committente non è debitore d'imposta in Italia²⁵. Ad avviso di chi scrive (anche per i motivi che diremo in calce), in mancanza di un chiarimento inequivocabile, pare pertanto quantomeno prudente applicare comunque l'imposta in Italia²⁶ (**seconda tesi**), considerato il pesante rischio sanzionatorio (art.6, D.Lgs. n.471/97) legato alla

²² Come meglio diremo, in alcuni casi discutibile, ma si tratta comunque di una chiara presa di posizione.

²³ Cfr F. Ricca "Operazioni intraUE più leggere" su Italia Oggi del 18/1/2011 e "Operazioni intraUE double face", su Italia Oggi del 2/8/2011.

²⁴ Cfr R. Rizzardi "Doppia Iva senza patente UE", su Il sole 24 ore del 19/1/2011, e, stesso autore, "La prudenza impone di conservare i risultati relativi alla controparte estera", su Il sole 24 ore del 15/8/2011.

²⁵ Tale conclusione (no acquisto intracomunitario) vale, invece, nel caso di cessioni poste in essere da fornitori comunitari in regime di franchigia delle piccole imprese (art.38, co.5, lett. d) del D.L. n.331/93) nonché, sulla base di quanto avallato, dalla C.M. n.36/10 par.3 (e ribadito nella recente C.M. n.37, par.2.1.2, del 29/7/2011 nonché nella C.M. n.39/E in analisi) per i servizi resi da prestatori comunitari che adottano nel proprio Paese il citato regime.

²⁶ Per tutti i cessionari/committenti che non soffrono di limitazioni (soggettive o oggettive) con riguardo all'Iva acquisti, l'applicazione del reverse non comporta, com'è noto, alcun aggravio economico. In questa ipotesi, qualche perplessità sul da farsi, riguarda, però, l'adempimento Intrastat. L'Intra 2 (eventualmente) compilato dal soggetto italiano non troverà riscontro con alcun flusso dal paese del fornitore. È, infatti, verosimile ipotizzare che quest'ultimo (avendo applicato l'Iva locale) non compilerà alcun elenco.

mancata applicazione del *reverse* (nel caso di operazioni soggette ad Iva, dal 100% al 200% l'imposta, con minimo edittale – € 516 o 258 – per singola operazione). Non va trascurata, peraltro, l'ipotesi (che non è stata affrontata nella C.M. n.39) che il contribuente possa essere altresì sanzionato ai sensi dell'art.5, co.6, del D.Lgs. n.471/97²⁷ (da € 516 ad € 2.065) per non aver “manifestato la volontà”.
 Peraltro, con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni, le conclusioni della tesi che sposa l'obbligo di assolvere comunque l'imposta in Italia sembrano trovare conferma nelle seguenti disposizioni comunitarie:

art.16, Regolamento UE n.282/11	laddove viene precisato che “ <i>lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario ... esercita il proprio potere impositivo indipendentemente dal trattamento Iva applicato all'operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni</i> ” (vale a dire che se la cessione è stata assoggettata ad Iva nel Paese di partenza, ciò non influisce sulla assoggettabilità dell'imposta nel Paese di arrivo) ²⁸ ;
art.2, Direttiva 2006/112/CE	laddove viene definito “acquisto intracomunitario di beni” l'acquisto effettuato a titolo oneroso nel territorio dello Stato membro da un soggetto passivo “che agisce in quanto tale” quando il venditore è un soggetto passivo “che agisce in quanto tale”.

Infatti, quest'ultima disposizione (l'art.2 della Direttiva) risulta derogata solo nelle seguenti situazioni:

dall'art.2 stesso	nella parte in cui introduce un'eccezione alla definizione di cui sopra (cioè non si tratta di acquisto intracomunitario) per la fornitura eseguita da un venditore che beneficia della franchigia per le piccole imprese nel proprio Stato (in tal senso, nella normativa domestica, l'art.38, co.5, lett. d) del D.L. n.331/93);
nell'art.3 par.1, lett. b), par.2 e 3 della Direttiva	con riguardo agli acquisti dei c.d. “esenti totali”, degli agricoltori in regime di esonero o forfettario e degli enti non soggetti passivi che, nel limite degli acquisti “sotto soglia”, salvo opzione, pagano l'Iva nel paese del fornitore (a livello domestico art.38, co.5, lett. c) e co.6 del D.L. n.331/93).

Per quanto riguarda i servizi, poi, l'art.2 della Direttiva prevede l'assoggettamento ad Iva delle “prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale”, senza introdurre distinzioni fra prestatore ordinario e prestatore in franchigia (distinzione che è stata, invece, avallata dalla prassi dell'Agenzia)²⁹. Com'è noto, inoltre, per le prestazioni “generali”, nei rapporti BtoB fra operatori stabiliti in Stati diversi, trovano applicazione le regole del *reverse charge* sulla base di quanto previsto dal combinato disposto dell'art.44 e 196 della Direttiva (art.7-ter, co.1, lett. a) e art.17, co.2, del DPR n.633/72) e di quanto precisato negli articoli da 18 e 19 del Regolamento UE n.282/E/2011 in merito alle verifiche del prestatore sullo *status* e qualità del destinatario³⁰.

²⁷ O, eventualmente, ai sensi dell'art.11 del D.Lgs n.471/97 (sanzione da € 258 a € 2.065).

²⁸ Il Regolamento precisa al riguardo che l'eventuale domanda di correzione da parte del cedente dell'Iva da questi erroneamente fatturata e dichiarata allo Stato membro di partenza è trattata da detto Stato membro in base alle proprie disposizioni nazionali. L'affermazione porta a concludere che l'Iva addebitata per errore dal cedente non può essere chiesta a rimborso dal cessionario tramite la procedura telematica della Direttiva 2008/9/CE, ma dovrà essere il cedente a recuperarla e restituirla al cliente (in tal senso già gli insegnamenti della Corte di Giustizia nella causa C-35/05).

²⁹ Vedi nota 255.

³⁰ Per alcuni primi commenti su questa rivista, si veda F. Zuech “*Territorialità Iva e Regolamento 282. Lo status e la qualità del committente*” su C.T. n.29/11.

Infine, a presidio della **seconda tesi**, va considerato che:

l'art.50, co.3, D.L. n.331/93	(da sempre) dispone che <i>“chi effettua acquisti intracomunitari soggetti all'imposta deve comunicare all'altra parte contraente il proprio numero di partita Iva, come integrato agli effetti delle operazioni intracomunitarie”</i> e che tale disposizione risulta oggi rafforzata dall'art.55 del Regolamento UE n.282/2011 il quale dispone che per le operazioni interessate dall'obbligo di compilazione degli elenchi riepilogativi (Intrastat), i soggetti passivi (cui deve essere attribuito il codice identificativo Iva ai sensi dell'art.214 della Direttiva), quando agiscono in quanto tali, sono tenuti a comunicare immediatamente il loro numero di identificazione ai loro cedenti o prestatori di servizi (sono esclusi da tale obbligo, per espressa previsione dello stesso regolamento, gli enti non commerciali, gli agricoltori in regime di esonero e gli “esenti totali” che si trovano nella situazione di acquisti “sotto soglia” e che, salvo opzione, hanno quindi facoltà di pagare l'Iva direttamente – e solo – al proprio fornitore comunitario);
l'art.6, co.7, D.Lgs. n.471/97	precisa che <i>“in caso di acquisto intracomunitario, la sanzione si applica anche se, in mancanza della comunicazione di cui all'art.50, co.3, del D.L. n.331/93 ... l'operazione è stata assoggettata ad imposta in altro Stato membro”</i> .

Sulla base di quanto sopra pare potersi quindi concludere che, come diremo in calce:

la manifestazione di volontà rappresenta un obbligo e non, invece, una scelta facoltativa per il contribuente (diversamente, risulterebbe compromessa la sistematicità del regime transitorio degli scambi intracomunitari che si presterebbe all'arbitraggio dei contribuenti) con la conseguenza che il cessionario/committente che omette tale obbligo, pare non possa esimersi da applicare l'imposta sugli acquisti.

Data la rilevanza della questione ci si attende, ovviamente, che l'Agenzia si esprima quanto prima in modo inequivocabile chiarendo altresì se, ai fini in questione, ci sia o meno differenza fra soggetto che, per negligenza, non ha chiesto l'inserimento nel Vies e soggetto che ha subito, invece, il diniego o la revoca.

Soggetti che non effettuano operazioni intra non inseriti nel (o che vogliono retrocedere dal) Vies

Per i contribuenti Iva che mai hanno effettuato e mai effettueranno operazioni intracomunitarie (tanto relative a cessioni di beni, quanto a servizi) il mancato inserimento nel Vies non comporta problemi, anzi, evita l'assoggettamento ai controlli periodici previsti per i soggetti inseriti nel Vies. Il punto 5 del provvedimento n.188376/10 prevede, infatti, che le posizioni dei soggetti inclusi nel Vies debbano essere costantemente monitorate nel tempo e, a tal riguardo, nella C.M. n.39 viene precisato che:

- nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, qualora riguardi contribuenti inclusi nel Vies, andrà sempre svolta l'analisi di rischio (punto 2.1. del provvedimento citato nonché istruzioni di dettaglio impartite dalla Direzione centrale accertamento) onde valutare l'eventuale sussistenza degli specifici fattori di rischio;
- andrà valutata la possibilità di inserire, nella pianificazione dei controlli, un congruo numero di soggetti inclusi nell'archivio Vies.

Allo stesso modo, i soggetti iscritti che prevedono di non dover più effettuare operazioni intracomunitarie possono, in qualsiasi momento, comunicare (con istanza)³¹ la volontà di retrocedere dall'opzione onde evitare di essere sottoposti ai citati controlli. L'Agenzia,

³¹ Un *fac-simile* di istanza è contenuto nell'allegato 2 della C.M. n.39/11.

peraltro, insiste molto sulla possibilità di retrocessione del contribuente, al fine di ridurre al minimo le posizioni a potenziale rischio di frode, conscia del fatto che un archivio Vies popolato da troppe partite Iva³² vanifica la reale potenzialità dell'analisi del rischio. Il problema, però, è che i consulenti difficilmente consiglieranno ai propri clienti di farsi depernare per almeno un paio di motivi:

1. è difficile escludere che il contribuente non sarà mai interessato dall'effettuazione di opere razioni intracomunitari;
2. come abbiamo già osservato, l'Agenzia (nella C.M. n.39) ha dimostrato di essere orientata a "dequalificare" ad operazioni interne non solo le operazioni dei soggetti che ottengono il diniego ma anche di quelli chi operano nelle more dell'inserimento o (pur avendone le potenzialità) omettono di presentare l'istanza.

È evidente che, con questi presupposti, chi è dentro si guarderà bene dal correre i rischi legati ad una facoltativa retrocessione.

Qualche considerazione finale

In merito alla perdita di soggettività intracomunitaria per le ipotesi del diniego o della revoca (a cui il contribuente non pone obiezioni) *nulla quaestio*. Il condivisibilissimo obiettivo che si vuole perseguire è proprio quello di "isolare" (almeno dal resto della Comunità) i contribuenti "pericolosi" per frodi ed evasioni che provocano danni erariali e "drogano" la concorrenza. Talune perplessità, però, emergono dal fatto che viene messo sullo stesso piano tanto la situazione citata, quanto quella del soggetto che compie operazioni intracomunitarie (non fraudolente) nelle more delle indagini (trenta giorni)³³ e che, da lì a poco, sarà considerato "attendibile" e meritevole della soggettività "totale" (almeno fino ad eventuale successiva revoca), oppure quella del contribuente che riuscirà ad aver ragione del diniego o revoca in sede giudiziale. Sulla base di questi presupposti non ci si deve, quindi, stupire se, nei primi mesi del 2011, proprio allo scopo di evitare eventuali interruzioni di continuità della soggettività "totale", vi è stata una presentazione massiva di istanze. Vista dal lato degli operatori (e dei loro consulenti), infatti, è meglio farsi trovare pronti, anche alla luce dell'attuale situazione economica, poiché non sempre si può restare immobili in attesa che "maturino" gli effetti dell'istanza, né è possibile propinare il pagamento dell'Iva nazionale al cliente comunitario con le carte in regola (cioè regolarmente inserito nel Vies). Ad avviso di chi scrive, quindi, la posizione andrebbe decisamente ammorbidita anche sulla base di queste ultime considerazioni.

1. Nella [C.M. n.28/E/11](#) par.2.5 l'Agenzia ha evidenziato che la richiesta di autorizzazione all'effettuazione di operazioni intracomunitarie tenta di stabilire un equilibrio fra le esigenze di speditezza delle procedure amministrative di rilascio della partita Iva vigenti (Comunica e Fiscotelematico), con la necessità di aderire alle sollecitazioni da parte della Commissione Europea³⁴ riguardanti una strategia coordinata per migliorare la lotta contro le frodi a danno dell'Iva comunitaria, da ultimo integrate dal Regolamento UE n.904/10. Giova osservare che nelle citate sollecitazioni³⁵ è precisato che *"un modo per impedire le frodi consiste nel limitare le possibilità dei potenziali autori di frodi di presentarsi come soggetti passivi registrati per gli scambi intracomunitari"* (ed è evidente che il fornitore, non riscontrando la presenza nel Vies del proprio cliente, sarà portato ad assolvere l'Iva nel proprio Paese addebitandola al proprio cliente), ma non si

³² In Italia il numero attuale di partite Iva è di circa 8,9 milioni. Questo il numero ufficializzato dall'Agenzia nella C.M. 41/E del 5/8/2011 a commento dell'art.23, co.22-23 del D.L. 98/2011 che, non a caso, introduce disposizioni che (in coerenza con l'art. 23 del Regolamento UE n. 904/2010) consentono all'Agenzia di chiudere d'ufficio la partita Iva qualora per tre annualità consecutive il titolare non abbia esercitato l'attività d'impresa o d'arti e professioni o, se obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale Iva, non vi abbia adempiuto.

³³ Tanto più se si considera che tale "sospensione" è in controtendenza rispetto alle misure di "semplificazione", che ancorché verso altri Enti, si basano sulla SCIA (segnalazione certificata di inizio attività).

³⁴ COM (2006) 254 del 31/5/2006 e COM (2008) 807 del 1/12/2008

³⁵ In particolare COM (2008) 807 p. 3.1.1.

parla (del resto lo dovrebbe dire una norma)³⁶ di una inconfutabile perdita di soggettività ai fini dell'Iva intracomunitaria con conseguente inibizione del meccanismo del *reverse charge* a cui conseguirebbe una tassazione irreversibile nel paese di origine (che evidentemente contrasta con la natura di imposta sui consumi dell'Iva). Nel documento la Commissione pone, invece, l'attenzione sull'importanza di rendere più affidabili le informazioni delle partite Iva del Vies (alcuni Stati mantengono validi i numeri anche quando viene dimostrato che il soggetto passivo in questione è coinvolto in frodi ed è scomparso) e sull'essenzialità del momento della registrazione per verificare se l'impresa svolgerà un'attività economica reale.

2. L'istituto della "manifestazione di volontà" è stato collocato nell'art.35 del DPR n.633/72 (disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività) e non contiene alcuna espressa disposizione/regime in deroga all'ordinaria disciplina delle operazioni intracomunitarie. Tale manifestazione è un obbligo e non una facoltà del contribuente (tale aspetto viene peraltro sottolineato nella stessa C.M. n.39 con riguardo a figure marginali quali i contribuenti minimi che effettuano acquisti intra, nonché gli enti non commerciali o gli agricoltori esonerati che effettuano acquisti sopra soglia) e ad essere sanzionata, pertanto, dovrebbe essere la mancata/ritardata manifestazione di volontà, al pari di qualsiasi altra notizia prevista dall'art.35 (sanzione da € 516 ad € 2.065) e non, invece, la dequalificazione dell'operazione oggettivamente regolare. Sulla base di questo ragionamento, anche il ravvedimento operoso (per istanza tardiva) dovrebbe essere possibile, al pari delle altre violazioni, fermo restando che rimane compito dell'Agenzia quello di formulare il diniego in mancanza dei presupposti per l'inserimento con le dovute conseguenze sulle operazioni già compiute.

Quadro di sintesi

Contribuente Iva nazionale che opera in mancanza (o nelle more) di inserimento nel Vies		
Situazione	Conseguenze	Note
A1) Cessioni intracomunitarie o servizi resi a controparte soggetto passivo comunitario da parte del fornitore nazionale in regime ordinario con partita Iva non inserita nel Vies	Secondo l'A.E. (C.M. n.39) l'operazione va "dequalificata" ad operazione interna (es. applicazione dell'Iva nazionale) ancorché vi siano tutti gli altri requisiti (a partire dalla regolare iscrizione nel Vies della controparte).	La posizione non è pienamente convincente poiché non fa alcuna distinzione fra: <ul style="list-style-type: none"> • soggetto che ha operato in presenza di diniego o revoca; • soggetto che viene iscritto il 31° giorno e che ha operato (a suo rischio e pericolo) nel periodo di moratoria (30gg. dell'istruttoria) o soggetto che (dimenticatosi dell'istanza), si ravvede.
A2) Come sopra da parte di contribuente minimo	No addebito Iva No Intrastat	C.M. 36/E/2010 C.M. 37/E/2011 C.M. 39/E/2011

³⁶ Della sospensione della soggettività intracomunitaria per gli operatori non iscritti nel Vies non parla in modo esplicito né la norma nazionale (non solo l'art.35 ma nemmeno il testo dei relativi Provvedimenti attuativi, essendo l'affermazione "relegata" all'interno delle "motivazioni"), né il Regolamento UE n.904/10, né la Direttiva comunitaria n.2006/112/CE né il recente Regolamento UE n.282/11 in vigore dal 1/7/2011 ed interpretativo della Direttiva citata.

<p>B) Effettuazione di acquisti intracomunitari (di beni o servizi) da parte di cessionario/committente nazionale (in regime Iva ordinario oppure contribuente minimo)</p>	<p>B1) Fornitore comunitario in regime ordinario che addebita l'Iva del proprio Paese</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 1^a tesi: il cessionario/committente nazionale non applica <i>reverse</i> e non presenta Intrastat • 2^a tesi: il cessionario/committente non può esimersi dall'applicare l'imposta in Italia (potenzialmente si verifica una duplicazione d'imposta) 	<p>Nella C.M. n.39/11 l'Agenzia non si è espressa in modo inequivocabile su quale sia la soluzione più corretta. Ad avviso di chi scrive, la seconda soluzione appare preferibile (quantomeno dal punto di vista prudenziale).</p>
	<p>B2) Fornitore comunitario in regime ordinario che comunque non addebita l'Iva del proprio Paese</p>	<p>In teoria la soluzione non dovrebbe divergere da quella del caso B1 (se dovesse prevalere l'ipotesi 1 il rischio è che l'Iva non venga assolta né alla fonte né a destino)</p>	
	<p>B3) Fornitore in regime di franchigia nel proprio paese</p>	<p>No assoggettamento ad Iva e no Intrastat in Italia</p>	<p>C.M. 36/E/2010 C.M. 37/E/2011 C.M. 39/E/2011</p>

Adempimenti del committente e individuazione del presupposto territoriale: gli ulteriori chiarimenti della circolare 37/E*a cura di Ennio Vial***Introduzione³⁷**

Nel precedente numero abbiamo analizzato i chiarimenti della [C.M. n.37/E/11](#) in relazione alle varie tipologie di prestazioni di servizi. In questa sede ci soffermeremo sui seguenti temi affrontati dall'Agenzia delle Entrate:

- gli adempimenti del committente italiano;
- il trattamento dei servizi di durata superiore ad un anno;
- chiarimenti sulle operazioni non imponibili;
- criteri per l'individuazione del presupposto territoriale.

Il debitore di imposta nei rapporti con soggetti non residenti⇒ La disciplina in vigore fino al 2009

Fino al 2009 i soggetti non residenti potevano effettuare le operazioni rilevanti ai fini Iva in Italia attraverso un rappresentante fiscale o un'identificazione diretta. Generalmente, queste posizioni Iva fatturavano il servizio o la cessione di beni, versando poi l'Iva in Italia. Era possibile anche non fatturare le predette operazioni e costringere così il committente ad emettere autofattura³⁸. In taluni casi, tuttavia, il meccanismo del *reverse charge* risultava imposto. L'articolo 17, co.3 DPR n.633/72 e l'art.44, co.2, D.L. n.331/93 lo rendevano necessario per talune tipologie di prestazioni (ad esempio, quelle derivanti da contratti di locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, quelle pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica, quelle di trasporto intracomunitario di beni – e le relative intermediazioni – che avessero avuto inizio nel territorio dello Stato) già disciplinate dall'art.7, co.4, lett. d), DPR n.633/72 e dall'art.40 del D.L. n.331/93.

Lo scenario è cambiato a partire dal 2010.

⇒ Cosa cambia dal 2010

Il D.Lgs. n.18/10 ha modificato l'art.17 DPR n.633/72 prevedendo una generalizzata applicazione del meccanismo del *reverse charge* in capo al committente soggetto Iva. L'articolo 196 della direttiva lo prevedeva esclusivamente per i servizi generici di cui all'art.7-ter; tuttavia, il citato articolo consentiva agli Stati membri di prevedere tale meccanismo anche per le altre tipologie di prestazioni di servizi e per le cessioni di beni. L'Italia si è ovviamente avvalsa di questa facoltà.

Pertanto, in caso di prestazione di servizi o di cessione di beni soggetta ad Iva in Italia effettuata da un soggetto non stabilito a favore di un soggetto stabilito, quest'ultimo dovrà applicare il meccanismo del *reverse charge*.

La C.M. n.37/E/2011 chiarisce cosa si intende per soggetto stabilito e soggetto non stabilito. È considerato soggetto stabilito in Italia anche la Stabile Organizzazione italiana

³⁷ E.Vial, "Territorialità dei servizi: i chiarimenti della circolare n.37/E/2011" in C.T. n.33/11, pag.32 e ss..

³⁸ È appena il caso di ricordare che, ovviamente, questo doveva essere un soggetto Iva. In caso di clienti privati la fatturazione attraverso la posizione Iva italiana risultava inevitabile.

di un soggetto estero mentre non è considerata tale la Stabile Organizzazione estera di un soggetto italiano.

Il soggetto estero si considera non stabilito in Italia se non ha nel nostro Paese una Stabile Organizzazione. Tuttavia, se questa non interviene nell'operazione, troverà comunque applicazione il meccanismo del *reverse charge* in capo al committente italiano. Il punto 4.5 della C.M., richiamando l'art.53 del regolamento, esclude che la Stabile Organizzazione partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le sue risorse tecniche o umane in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione³⁹. È opportuno chiarire con alcuni esempi.

Esempio 1

Alfa Germania, munita di rappresentante fiscale in Italia, effettua una prestazione a favore della Stabile Organizzazione austriaca di Beta Italia. Supponiamo che si tratti di un servizio soggetto ad Iva in Italia. In questo caso, non è applicabile il meccanismo del *reverse charge* da parte di Beta in quanto il committente è un soggetto stabilito in Austria. Il rappresentante fiscale dovrà fatturare con Iva.

Esempio 2

Alfa Germania, munita di rappresentante fiscale in Italia, effettua una prestazione a favore della Stabile Organizzazione italiana di Gamma Francia. In questo caso Gamma è stabilita in Italia in quanto ha la Stabile Organizzazione per cui quest'ultima procederà ad emettere autofattura.

Esempio 3

Alfa Germania ha una Stabile Organizzazione in Italia. Viene effettuato un servizio a favore di Beta Italia. In questo caso bisogna distinguere a seconda che la Stabile Organizzazione intervenga o meno nell'operazione. Se interviene, la stessa fatturerà con Iva a Beta mentre se non interviene Beta emetterà autofattura.

Esempio 4

Alfa Germania ha una Stabile Organizzazione in Italia. Viene effettuato un servizio a favore di un soggetto privato Italiano. In questo caso, non essendo applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, la Stabile Organizzazione dovrà emettere fattura. In questo caso bisogna distinguere se la stessa viene coinvolta o meno nell'operazione.

- ➔ Nel primo caso, l'operazione ha anche una rilevanza reddituale in quanto concretizza una attività di impresa svolta dalla stessa.
- ➔ Nel secondo caso, invece, l'attività viene svolta direttamente dalla casa madre e, in passato, l'Iva veniva gestita dal rappresentante fiscale.

Poiché, a partire dal D.L. n.135/09 la presenza di una Stabile Organizzazione esclude il rappresentante fiscale, la stessa dovrà comunque fatturare l'operazione per conto della casa madre estera. Sotto il profilo operativo, la C.M. fornisce i primi chiarimenti attesi da tempo dagli operatori. Il punto 4.5 chiarisce che si dovrà utilizzare una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la Stabile Organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo⁴⁰.

³⁹ Il tema è stato diffusamente trattato in E. Vial, "Territorialità Iva e Regolamento 282. Il concetto di stabile organizzazione" in La Circolare Tributaria n.30/11, pag.46.

⁴⁰ In sostanza, la stabile organizzazione presenterà una dichiarazione Iva con due moduli: uno per le sue operazioni ed uno per le operazioni poste in essere in veste di rappresentante fiscale della casa madre.

Esempio 5

Alfa Italia ha una Stabile Organizzazione in Austria che effettua un servizio a favore di un cliente italiano soggetto Iva. In questo caso, seguendo i chiarimenti forniti dall'art.54 del regolamento, la C.M. precisa che la casa madre italiana procede all'emissione della fattura con Iva per conto della sua Stabile Organizzazione e, anche in questo caso, si dovrà usare una distinta numerazione⁴¹.

Ricordiamo che quando il committente emette autofattura, il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta non è tenuta ad emettere alcun documento ferma la possibilità di emettere, per esigenze interne, una notula⁴².

Gli adempimenti del committente

L'autofattura deve essere emessa dal committente al momento di effettuazione dell'operazione che, ovviamente, varia a seconda che si tratti di una prestazione di servizio o di una cessione di beni⁴³.

Se le cessioni di beni sono accompagnate da un documento di trasporto è possibile emettere l'autofattura riepilogativa entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione (fatturazione differita).

L'articolo 21, co.4, inoltre, stabilisce che la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (e quindi non solo entro il 15 ma entro fine mese), limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente.

L'autofattura va registrata nel registro delle vendite entro 15 giorni dall'emissione. Il diritto alla detrazione può invece essere esercitato al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

La C.M. ha chiarito che è possibile registrare le autofatture utilizzando un registro o un blocco sezionale effettuando, in questo modo, un'unica registrazione in luogo della classica rilevazione duplice nel registro vendite e registro acquisti⁴⁴.

Il punto 4.3 della C.M. chiarisce che è possibile evitare di emettere autofattura in relazione alle operazioni esenti per le quali è prevista la dispensa dalla fatturazione. Viene fatto in particolare riferimento all'art.22, co.1, n.5 e 6 (servizi assicurativi e finanziari).

Da ultimo, il punto 4.3 della C.M. fornisce chiarimenti relativamente ai soggetti di cui all'art.7-ter, co.2, lett. b) e c), ossia gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art.4, co.4, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole (lett. b) nonché gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (lett. c). Si veda la successiva Tabella.

Chiarimenti per gli enti non commerciali		
Il soggetto non svolge attività imprenditoriale	Il soggetto svolge sia attività imprenditoriale che non imprenditoriale	
	Attività commerciale	Attività non commerciale
Tenere un apposito registro in cui annotare le operazioni di acquisto entro il mese successivo a quello di effettuazione delle stesse.	Applicazione del metodo del <i>reverse charge</i>	

⁴¹ Punto 5.4.

⁴² In tal senso R.M. n.89/E/10.

⁴³ La C.M. ricorda che, come già chiarito nella C.M. n.12/E/10 punto 3.2, per i servizi generici erogati da un soggetto comunitario si può integrare la fattura ricevuta in luogo dell'emissione dell'autofattura. Si noti la differenza rispetto agli acquisti intracomunitari dove l'art.39, D.L. n.331/93 dà rilievo al momento della ricezione della fattura.

⁴⁴ In sostanza, si riprende l'interpretazione data con la R.M. n.144/E/99 relativa agli acquisti intracomunitari di beni.

Presentare entro la fine di ciascun mese una dichiarazione relativa agli acquisti effettuati nel mese precedente (utilizzando il modello Intra12).	L'Iva è detraibile secondo le indicazioni contenute nell'art. 19-ter (obbligo di ripartire l'Iva relativa ad operazioni promiscue, obbligo di tenuta di una contabilità separata).	L'Iva non è detraibile
Versare la relativa imposta entro lo stesso termine.		

I servizi di durata superiore ad un anno

Il punto 4.4 della C.M. fornisce alcuni chiarimenti in merito alla previsione contenuta nell'art.6, co.3, secondo cui le prestazioni di servizi generiche (art.7-ter), rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

La C.M. chiarisce, innanzitutto, che affinché la norma operi il servizio deve essere durato almeno 12 mesi. Verificata questa condizione, il momento di effettuazione è il 31 dicembre successivo. Riproponiamo l'esempio della circolare per chiarire meglio.

Esempio

Un servizio di manutenzione erogato da un soggetto francese ad un committente italiano ha una durata prevista di 60 mesi da aprile 2011 a marzo 2016. Il primo *step* è quello di far decorrere i 12 mesi al fine di qualificare il servizio come avente durata maggiore di un anno. Tale circostanza si verifica il 1° aprile 2012. A questo punto lo stesso dovrà essere fatturato al 31 dicembre 2012. La durata da aprile 2011 a dicembre 2012 è di 21 mesi. Ora, poiché 21 mesi su 60 rappresentano il 35% della durata complessiva, si dovrà autofatturare il 35% del corrispettivo pattuito.

Obbligo di fatturazione dei servizi generici

L'articolo 21, co.6 sancisce l'obbligo di emettere fattura per le prestazioni di servizi erogate a soggetti comunitari e rientranti nella regola generale di cui all'art.7-ter. La C.M. chiarisce che la *ratio* di tale adempimento è quella di collegarlo con la presentazione del modello Intrastat servizi. Da ciò consegue che:

- non serve la fatturazione per i servizi fuori campo Iva per operazioni diverse da quelle rientranti nell'art.7-ter⁴⁵;
- non serve la fatturazione in caso di committenti extracomunitari;
- la fatturazione serve anche in relazione ai servizi per i quali esistono le fattispecie di esonero contenute nell'art.22;
- non serve la fatturazione se le operazioni sono esenti o non imponibili nel Paese del committente⁴⁶.

Le operazioni non imponibili

Il punto 5 della C.M. fornisce interessanti chiarimenti sul tema delle operazioni non imponibili di cui all'art.9 del DPR Iva. Innanzitutto, viene correttamente osservato come molte di queste fattispecie rientrino nella regola generale di cui all'art.7-ter per cui l'Iva è dovuta nel Paese del committente. Il regime di non imponibilità può rimanere se il committente è nazionale o se è in genere un privato.

⁴⁵ Potrebbe essere il caso delle prestazioni relative agli immobili disciplinate dall'art.7-quater.

⁴⁶ In questo caso, infatti, l'art.50, co.6, D.L. n.331/93 esclude la compilazione del modello Intrastat.

Viene inoltre chiarito che quando una prestazione menziona le importazioni e le esportazioni, la previsione trova applicazione anche se l'operazione viene posta in essere in un altro Stato membro diverso dall'Italia.

Già la [R.M. n.134/10](#) aveva chiarito che per "cessione all'esportazione" si intende il trasferimento di un bene da uno stato membro verso un Paese extra UE.

Queste precisazioni si riflettono, in riferimento all'art.9, co.1:

- n.7) che prevede la non imponibilità per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito;
- n.2) in relazione ai trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea;
- n.4) ossia ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione.

L'Agenzia delle Entrate affronta anche la delicata questione delle lavorazioni su beni effettuate in Paesi extracomunitari. Si allude al regime del perfezionamento passivo o dell'esportazione temporanea.

Fino al 2009 l'Iva veniva applicata in dogana su un ammontare pari alla differenza tra il valore della merce in sede di esportazione e quello in sede di reimportazione. Ora, poiché l'Iva deve essere applicata dal committente italiano attraverso il meccanismo del *reverse charge*, bisogna distinguere se l'applicazione dell'Iva con il *reverse charge* avviene prima della reintroduzione della merce in Italia o no.

Se l'Iva viene applicata prima della reintroduzione della merce in Italia, il committente potrà documentare in dogana l'avvenuto assoggettamento ad Iva della prestazione. In dogana, l'Iva verrà calcolata solamente sulla parte non assoggettata al tributo.

Diversamente, se in dogana non si riesce a dimostrare l'assolvimento dell'Iva col metodo dell'inversione contabile, si dovrà proseguire ad applicare la procedura classica che prevede l'applicazione dell'Iva in dogana. In questo caso, il committente nazionale dovrà emettere autofattura, solo che, in luogo dell'applicazione dell'Iva, indicherà la dizione "*Iva assolta in dogana con documento doganale n XY*".

I criteri base di individuazione del presupposto territoriale

Il punto 2 della C.M., riprendendo il regolamento comunitario n.282, illustra le caratteristiche che deve avere il committente estero per poter essere considerato un soggetto Iva. La questione è stata diffusamente affrontata in precedenti interventi di questa rivista, cui è opportuno rinviare, limitandoci, in questa sede, ad evidenziare i punti di maggiore interesse⁴⁷. Va da subito segnalato come l'Agenzia non si sia sostanzialmente scostata dal regolamento anche se, la lettura della C.M., stimola alcune riflessioni.

Per identificare lo *status* di soggetto Iva del committente, bisogna, come noto, distinguere il soggetto comunitario da quello extracomunitario. Nel primo caso risulta cruciale il numero identificativo risultante dall'archivio Vies; tuttavia, la mancata inclusione non è un elemento ostativo se esistono prove alternative della natura di soggetto Iva. In particolare, viene data importanza alla richiesta di attribuzione di partita Iva presentata all'Amministrazione Finanziaria del Paese estero. Nel caso del committente extracomunitario, invece, l'Agenzia si limita a riprendere il regolamento.

Non si segnalano particolari scostamenti rispetto al regolamento nemmeno nell'analisi della qualità del committente, ossia nella valutazione se il servizio è richiesto per motivi personali o professionali. Si ribadisce in particolare che:

- se il servizio è promiscuo si applicano le regole previste per i committenti soggetti Iva;

⁴⁷ Si veda sul tema E. Vial, "*Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili*" in La Circolare Tributaria n.28/11, pag.20; F. Zuech, "*Territorialità Iva e Regolamento 282. Lo status e la qualità del committente*" in La Circolare Tributaria n.29/11, pag.20, E. Vial, "*Territorialità Iva e Regolamento 282. Il concetto di stabile organizzazione*" in La Circolare Tributaria n.30/11, pag.46.

- se il committente comunica il proprio numero di partita Iva il prestatore è legittimato a presumere che il servizio sia attinente alla sfera professionale, a meno che non vi siano elementi che palesemente lasciano supporre il contrario⁴⁸;
- la valutazione va effettuata al momento di effettuazione dell'operazione determinato ai sensi dell'art.6⁴⁹.

Da ultimo, si deve individuare il Paese in cui il committente risulta stabilito. A tal fine, viene richiamato l'art.10 del regolamento secondo cui il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la sede della propria attività è quello in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa, vale a dire in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione.

Potrebbe tuttavia accadere che il servizio sia richiesto da una Stabile Organizzazione collocata in un altro Paese. In questo caso, lo Stato di stabilimento sarà quello della Stabile Organizzazione.

Esempio 6

Alfa Italia effettua un servizio a favore della Stabile Organizzazione francese di Beta Germania. In questo caso, il luogo di stabilimento del committente è la Francia e non la Germania.

⁴⁸ La C.M. propone l'esempio di una persona fisica, stabilita in Italia, che acquisti da un avvocato spagnolo una consulenza relativa ad un problema matrimoniale. Si tratta di un servizio che naturalmente non attiene a finalità imprenditoriali anche se il committente fornisce la partita Iva.

⁴⁹ Potrebbe anche accadere che lo stesso servizio sia considerato effettuato in due momenti distinti: in sede di incasso di un acconto e al momento finale del saldo. La qualità del committente potrebbe cambiare un imprenditore come tale al momento dell'acconto, potrebbe divenire un soggetto privato al momento del saldo.

LEGENDA icone

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

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi 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.