

Agenzia delle Entrate

Circolare 20 agosto 2020, n.25/E

Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, recante: «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19».

Parte

- Calamità naturali - Emergenza epidemiologica da COVID-19 - Coronavirus - Decreto Rilancio

Con il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito, Decreto) recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19» sono state introdotte, tra le altre, misure di sostegno fiscale alle imprese, ai lavoratori autonomi e, in generale, a favore dei cittadini finalizzate, da un lato, a fronteggiare la crisi di liquidità venutasi a determinare a seguito dell'adozione delle misure di contenimento dell'emergenza sanitaria da COVID 19 e, dall'altro, a ristorare i soggetti che svolgono un'attività economica e/o professionale, delle spese, sostenute e che sosterranno, per la realizzazione di interventi imposti dalle prescrizioni sanitarie adottate per contrastare l'emergenza epidemiologica.

Facendo seguito ai diversi documenti di prassi fino a questo momento emanati da parte dell'Agenzia delle entrate, con i quali sono stati resi i primi chiarimenti interpretativi in merito all'applicazione di specifiche disposizioni contenute nel Decreto, con la presente circolare si fornisce risposta a diversi quesiti relativi alle misure previste dal Decreto - anche successivi all'emanazione dei predetti documenti - trasmessi da associazioni di categoria, dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate, nonché da operatori e altri contribuenti.

Al fine di rendere sistematica la trattazione degli argomenti nonché di facilitare la fruizione e la lettura del documento, i quesiti trattati sono suddivisi per aree tematiche omogenee sulla base del contenuto che caratterizza le singole previsioni fiscali contenute nel Decreto.

Inoltre, nell'ottica di fornire un quadro preciso del contesto all'interno del quale si inserisce la presente circolare, si elencano nel seguito i documenti di prassi fino a questo momento emanati, con l'indicazione delle norme oggetto di chiarimenti:

- Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020. Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34;

- Circolare n. 15/E del 13 giugno 2020. Chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19»;

- Circolare n. 18/E del 3 luglio 2020 Primi chiarimenti ai fini della fruizione del Credito d'imposta Vacanze di cui all'articolo 176 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (in corso di conversione);

- Circolare n. 20/E del 10 luglio 2020. Articoli 120 e 125 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 - Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione;

- Circolare n. 22/E del 21 luglio 2020. Ulteriori chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19»;

- Circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020. Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) convertito con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77- Primi chiarimenti.

Articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, (c.d. Decreto Internazionalizzazione). Chiarimenti sull'ambito applicativo e sulle modalità di presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti.

- Interpello sui nuovi investimenti - Soggetti che effettuano l'investimento - Gruppi di imprese - Piano di investimento - Modalità e contenuto di presentazione dell'istanza

PREMESSA

Il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ("Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese", di seguito anche "Decreto Internazionalizzazione"), nell'attuare la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, persegue l'obiettivo principale di rendere il Paese maggiormente attrattivo e competitivo per gli operatori economici, residenti o non residenti, che intendono operare in Italia, attraverso la creazione di un quadro normativo sotto il profilo fiscale quanto più certo e trasparente per gli investitori.

In tale contesto, l'articolo 2 del richiamato D. Lgs. n. 147 introduce una nuova tipologia di interpello (interpello sui nuovi investimenti), diversa da quelle contemplate nell'articolo 11 della legge 11 agosto 2000, n. 212, recante Statuto dei diritti del contribuente, e successive modificazioni e integrazioni (di seguito Statuto), attraverso cui il soggetto che intenda effettuare in Italia rilevanti investimenti può rivolgersi all'Agenzia delle entrate allo scopo di conoscere preventivamente il parere in merito al corretto trattamento fiscale del piano di investimenti e delle operazioni straordinarie pianificate per la conseguente esecuzione dello stesso.

In attuazione del comma 6 dello stesso articolo 2, è stato emanato il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 29 aprile 2016, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 110 del 12 maggio 2016 (di seguito, Decreto attuativo), con il quale sono stati individuati i soggetti istanti, le tipologie e i criteri di quantificazione dell'investimento, le procedure e le modalità di presentazione dell'istanza di interpello, gli effetti della risposta alla stessa.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 77220/2016 del 20 maggio 2016 (di seguito, Provvedimento) sono stati individuati gli Uffici competenti alla trattazione delle istanze di interpello, nonché alla verifica della corretta applicazione delle risposte rese.

Pertanto, come sancito dall'articolo 2, comma 7, del D. Lgs. n. 147 del 2015, si considerano ammissibili le istanze di interpello sui nuovi investimenti presentate a decorrere dal 20 maggio 2016, nel rispetto delle modalità e con gli effetti previsti dal Decreto attuativo.

Con la presente circolare vengono fornite indicazioni utili ai fini della corretta gestione dell'istituto.

1. SOGGETTI AMMESSI ALLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

1.1 Soggetti che effettuano l'investimento nell'ambito dell'attività commerciale

Il Decreto attuativo definisce "imprese" ai fini della presentazione dell'istanza di interpello, in primo luogo, i soggetti esercenti attività commerciali che promuovano la realizzazione di investimenti nell'esercizio della propria attività.

In particolare, si considerano imprese, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera b) del Decreto attuativo, qualora intendano effettuare investimenti nel territorio dello Stato:

"1) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [Testo unico delle imposte sui redditi, di seguito TUIR, n.d.r];

2) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

3) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;

4) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici;

4) i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ad eccezione delle società semplici,

5) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato".

Pertanto, sono ammessi alla presentazione dell'istanza: gli imprenditori individuali; le società di capitali e gli enti residenti, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale; gli enti residenti, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata; le società di persone, escluse le società semplici, e gli altri soggetti residenti ad esse equiparati ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del TUIR; le società e gli enti di ogni tipo non residenti, nonché i trust, indipendentemente dalla circostanza che abbiano o meno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

1.2 Soggetti che effettuano l'investimento al di fuori dell'attività commerciale

Nello spirito di incentivare l'accesso all'istituto in esame, il Decreto attuativo ha altresì previsto che devono comprendersi fra le "imprese" ammesse alla presentazione dell'istanza anche i soggetti non esercenti attività commerciali nella misura in cui effettuino un investimento che determini la creazione di una nuova attività imprenditoriale oppure la partecipazione al patrimonio di un'impresa.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto attuativo ammette alla procedura di interpello in esame:

"7) le persone fisiche diverse da quelle individuate al numero 1), a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale;

8) i soggetti individuati dall'articolo 73, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nei casi diversi da quelli indicati al numero 3), a condizione che l'investimento comporti lo svolgimento di un'attività commerciale o si traduca nella partecipazione al patrimonio di soggetti svolgenti attività commerciale".

Il Decreto attuativo include, quindi, tra i destinatari della disciplina in esame, anche i soggetti che, pur non qualificandosi a priori come imprenditori, promuovano investimenti (sia nella forma dell'asset deal che dello share deal) che abbiano come "target" un'impresa localizzata nel territorio dello Stato.

Pertanto, ai sensi del numero 7) dell'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto attuativo, possono presentare l'istanza di interpello anche le persone fisiche diverse da quelle che, ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, sono qualificabili come imprenditori.

Inoltre, per quanto riguarda i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, sono ammessi a presentare l'istanza, oltre a quelli individuati nell'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 3), del Decreto attuativo (che effettuino l'investimento nell'ambito dell'attività commerciale non prevalente da essi eventualmente svolta), anche i soggetti identificati dal numero 8) dello stesso articolo, fra i quali devono intendersi inclusi sia i soggetti passivi IRES che, pur esercitando in misura non prevalente un'attività commerciale, effettuino l'investimento nell'ambito della propria attività istituzionale, sia quelli che non svolgono alcuna attività d'impresa.

A titolo esemplificativo, sono incluse nel novero dei soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 8), del Decreto attuativo le fondazioni bancarie, qualificate dalla legge (articolo 12 del decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153) come enti non commerciali, a condizione che effettuino, nel rispetto di quanto previsto dalla disciplina recata dal richiamato D. Lgs. n. 153, un investimento consistente nella partecipazione in società strumentali ai loro fini statuari oppure nella costituzione di un'impresa strumentale nei settori rilevanti individuati dal medesimo decreto. Devono altresì intendersi inclusi tra i soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 8), del Decreto attuativo, alle condizioni ivi previste, gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) come definiti dal Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, recante Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, e successive modificazioni e integrazioni.

I predetti organismi, a condizione che siano soggetti a vigilanza, sono ammessi a presentare l'istanza di interpello anche se non residenti nel territorio dello Stato italiano, in quanto ricompresi nell'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 5) del Decreto attuativo.

1.3 Gruppi di società e raggruppamenti di imprese

Con l'intento di rendere accessibile l'istituto a più soggetti, l'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 6), del Decreto attuativo ha ammesso alla presentazione dell'istanza i gruppi di società e i raggruppamenti d'impresе, in quanto è possibile che l'investimento, pur rimanendo unitario, sia programmato e posto in essere da una pluralità di soggetti. In tal modo, si rende più agevole il raggiungimento della soglia minima dell'investimento prevista dalla legge.

Per gruppi di società sono da intendersi le aggregazioni di imprese societarie giuridicamente distinte, ma economicamente dipendenti: a tal fine rilevano, le definizioni di controllo, di cui al primo comma dell'articolo 2359 del codice civile, e di collegamento ai sensi del terzo comma della medesima disposizione.

Sono altresì incluse nel numero 6) dell'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto attuativo tutte le altre forme di aggregazione fra imprese. A titolo meramente esemplificativo sono annoverabili fra i soggetti istanti i seguenti:

- le reti di imprese (articolo 3, comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni nella legge 9 aprile 2009, n. 33, e successive modificazioni e integrazioni);
- i consorzi fra imprese (articoli 2602 e seguenti del codice civile);
- i distretti produttivi (legge 5 ottobre 1991, n. 317, e legge 11 maggio 1999, n. 140);
- le joint ventures;
- le associazioni temporanee di impresa, cc.dd. ATI (articoli 45 e 48 del decreto legislativo 18 aprile 2016 n. 50, recante "Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture");
- il Gruppo europeo di interesse economico (GEIE; decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240).

Si precisa, infine, che la nozione di "raggruppamenti di imprese" comprende tutti i soggetti che il Decreto attuativo ammette alla presentazione dell'istanza, ivi compresi i soggetti passivi IRES non titolari di reddito d'impresa (al ricorrere delle condizioni richiamate nel paragrafo n. 1.2) che potrebbero dar vita a forme di collaborazione o aggregazione al fine di effettuare un investimento unitario.

2. AMBITO OGGETTIVO

2.1 Definizione di piano di investimento

L'articolo 1, comma 1, lettera c), del Decreto attuativo definisce il piano di investimento nei seguenti termini: "un progetto di investimento nel territorio dello Stato, come descritto all'articolo 2, comma 1, del decreto [internazionalizzazione, n.d.r.], ossia qualsiasi progetto di realizzazione di un'iniziativa economica avente carattere duraturo, nonché di ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente, e di iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa".

Il Decreto attuativo fornisce una definizione di investimento idonea ad includere sia i progetti diretti alla realizzazione di una nuova iniziativa economica avente carattere duraturo, come tali comportanti l'immissione di nuova liquidità, sia tutte le operazioni che comportano il reimpiego di risorse finanziarie già disponibili presso l'impresa e si traducono nella ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente. Come già precisato, l'investimento deve avere come target un'impresa localizzata nel territorio dello Stato e può consistere anche in operazioni di share deal. Coerentemente, nel definire l'ambito oggettivo dell'istituto, il Decreto attuativo ricomprende nella nozione di investimento anche le "iniziative dirette alla partecipazione al patrimonio dell'impresa".

In particolare, il progetto di investimento deve necessariamente presentare le caratteristiche di seguito indicate, emergenti dal combinato disposto del richiamato articolo 1, comma 1, lettera c), del Decreto attuativo e dell'articolo 2, comma 1, del D. Lgs. n. 147 del 2015:

- 1) deve realizzarsi nel territorio dello Stato;
- 2) deve avere ricadute occupazionali significative e durature;
- 3) deve essere di ammontare non inferiore a trenta milioni di euro.

Il requisito sub 1), diretto a localizzare l'investimento nel territorio dello Stato, deve ricollegarsi non solo all'incipit della norma ("Le imprese che intendono effettuare investimenti nel territorio dello Stato"), ma anche alla previsione contenuta nella Relazione Illustrativa al Decreto Internazionalizzazione secondo cui "debbono necessariamente essere descritti (...) i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano". Tale circostanza, come si chiarirà nel prosieguo, deve essere documentata dal soggetto istante.

In ordine al secondo requisito, si precisa che la norma primaria ricollega la valutazione dell'entità e della rilevanza delle ricadute occupazionali derivanti dall'investimento alla specifica attività svolta dall'investitore. Il Decreto attuativo non fornisce ulteriori elementi di dettaglio volti a definire il concetto di rilevanti e durature ricadute occupazionali. Da ciò deriva che, in sede di istruttoria, l'Ufficio competente dovrà operare un'analisi case by case alla luce della specifica attività esercitata dall'investitore al fine di stabilire l'impatto positivo dell'investimento sul piano occupazionale, sulla base degli elementi forniti al riguardo dall'istante. In tale analisi l'Ufficio potrà valutare positivamente non solo le ricadute consistenti in un incremento dei livelli occupazionali (creazione di nuovi posti di lavoro), ma anche quelle che si traducano in un mantenimento degli stessi (evitando all'impresa di procedere a licenziamenti o di ricorrere ad altri istituti con simili effetti negativi sull'occupazione), nonché, in generale, in un aumento delle prestazioni di lavoro commissionate a soggetti diversi da quelli coinvolti nel piano di investimento (si pensi, ad

esempio, all'affidamento in outsourcing di prestazioni di servizi a società già esistenti).

In ordine al terzo requisito, si precisa che è onere dell'istante quantificare il valore dell'investimento e dare evidenza dei metodi da esso prescelti, al fine di consentire all'Agenzia delle entrate di avere contezza del calcolo effettuato.

Come precisato dalla Relazione illustrativa alla norma primaria, non è necessario che l'ammontare dell'investimento si realizzi in un solo periodo d'imposta: il business plan può, infatti, prevedere un'esecuzione articolata in una pluralità di anni (si rinvia al paragrafo n. 6.2 per l'analisi dei rapporti fra durata pluriennale del business plan e preventività dell'istanza di interpello).

2.2 Tipologie di investimento

Per quanto concerne l'individuazione delle tipologie di investimento, la cui programmazione può dare accesso all'istituto dell'interpello, il Decreto attuativo fornisce un'elencazione di natura esemplificativa, non esaustiva.

In particolare, sono richiamate le seguenti operazioni consistenti:

- a) nella realizzazione di nuove attività economiche (ad esempio, costituzione di una nuova azienda, anche mediante partecipazione a gare pubbliche o comunque finalizzate all'aggiudicazione di commesse per la realizzazione di specifiche nuove opere) o nell'ampliamento di attività economiche pre-esistenti, con conseguente adeguamento della struttura aziendale (produttiva, commerciale o amministrativa);
- b) nella diversificazione della produzione di un'unità produttiva esistente (incidendo, ad esempio, sulla scala o dimensione dell'attività attualmente svolta dall'impresa oppure sulla tipologia del bene prodotto o del servizio erogato e/o del mercato di riferimento);
- c) nella ristrutturazione di un'attività economica esistente al fine di consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi, attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento (ad esempio, attuazione di piani di risanamento attestati di cui all'articolo 67, comma 3, lett. d), della Legge Fallimentare, approvata con Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, come successivamente modificata e integrata; accordi di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis della stessa legge; concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti della medesima legge);
- d) nelle operazioni aventi ad oggetto le partecipazioni in un'impresa.

L'anzidetta elencazione, come già evidenziato non esaustiva e meramente esemplificativa delle tipologie di investimento che possono costituire oggetto dell'istanza, non esclude ovviamente che lo stesso risulti da una combinazione delle operazioni sopra menzionate, in quanto dirette alla realizzazione di una "iniziativa economica" (articolo 1, comma 1, lettera c) del Decreto attuativo), e che possa essere comprensivo anche di eventuali operazioni straordinarie strumentali all'attuazione del medesimo investimento (articolo 2, comma 1, del D. Lgs. n. 147 del 2015).

Pertanto, sono incluse nella definizione di investimento, ad esempio, anche le fattispecie riconducibili al leveraged buy out che constano di una serie complessa di operazioni (costituzione di una newco e sottoscrizione di un contratto di finanziamento, operazioni di share deal, fusione fra società o esercizio dell'opzione per il consolidato).

In relazione alle ipotesi di ristrutturazione di cui alla precedente lettera c), occorre precisare che anche tali tipologie di investimento devono rispettare le condizioni generali richieste per l'accesso all'istituto, individuate dal precedente paragrafo, con particolare riferimento alle rilevanti e durature ricadute occupazionali. L'impatto positivo sul piano dell'occupazione va inteso, in particolare per le imprese in crisi, non solo come "incremento" dei livelli occupazionali, ma anche come mantenimento di quelli già esistenti, laddove il piano di risanamento eviti licenziamenti, mobilità, cassa integrazione o altri simili istituti che producano effetti negativi.

Si precisa che nelle ipotesi in argomento, l'impresa in crisi deve descrivere il proprio piano di risanamento, dal quale risultino la strategia di risanamento con i correlati obiettivi e, in particolare, l'investimento programmato dall'impresa. Inoltre, l'impresa deve fornire descrizione del proprio piano d'azione dal quale emergano gli specifici interventi operativi programmati. Alla luce dei chiarimenti appena forniti, si precisa che laddove il Decreto attuativo faccia riferimento al piano di investimento, devono intendersi richiamati, per l'impresa in crisi, i sopra citati documenti (piano di risanamento e piano di azione).

Per quanto riguarda le operazioni sub d), si precisa che l'investimento può avere ad oggetto anche l'acquisizione di azioni o quote del patrimonio di un'impresa, quali beni di secondo grado rappresentativi di un valore detenuto dall'impresa target. Inoltre, si ritiene che possano considerarsi incluse in tale tipologia di investimenti anche le operazioni aventi ad oggetto strumenti finanziari partecipativi, allorché siano qualificati civilisticamente come strumenti di equity.

2.3. Criteri di quantificazione

Il Decreto attuativo ha previsto (articolo 2, comma 2) che nel determinare il valore dell'investimento occorre fare riferimento a "tutte le risorse finanziarie, anche di terzi, necessarie all'impresa per l'attuazione del piano di investimento".

Non è necessario che l'investimento sia effettuato in un'unica soluzione, ma può essere realizzato in più fasi, purché il piano di investimento sia approvato e attuato.

ivegli elementi da considerare agli effetti della quantificazione monetaria dell'investimento, sono inclusi i seguenti:

- a) costi di acquisizione e/o costruzione delle immobilizzazioni materiali come definite dall'articolo 2424 del codice civile, voce B, II, dell'attivo (a titolo meramente esemplificativo, suolo aziendale, infrastrutture aziendali, macchinari, impianti e attrezzature, arredi per ufficio, automezzi, computer), ivi compresi tutti gli altri oneri (ad esempio, installazione, montaggio, trasporto e collaudo) necessari per rendere funzionanti le suddette immobilizzazioni;
- b) costi di acquisizione e/o realizzazione delle immobilizzazioni immateriali come definite dall'articolo 2424 del codice civile, voce B, I, dell'attivo (a titolo meramente esemplificativo, software, brevetti, licenze, marchi e simili, spese di costituzione);
- c) costi di acquisizione di immobilizzazioni finanziarie come definite dall'articolo 2424 del codice civile, voce B, III, dell'attivo (a titolo meramente esemplificativo, partecipazioni in imprese, depositi cauzionali per la locazione di immobili e l'allacciamento delle utenze);
- d) fabbisogni derivanti da incrementi del capitale circolante operativo (incrementi degli impieghi nei crediti commerciali e scorte).

Nelle ipotesi in cui l'investimento venga programmato congiuntamente da più soggetti (gruppi di società e raggruppamenti di imprese o altri soggetti come sopra individuati), il Decreto attuativo sancisce che, nella determinazione del valore complessivo dell'investimento unitario, è computata la somma dei singoli investimenti che saranno effettuati da tutte le società, imprese o altri soggetti partecipanti all'iniziativa.

3. MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

L'articolo 3, comma 1, del Decreto attuativo ed il Provvedimento (articolo 1, paragrafo 1.1) dispongono che l'istanza d'interpello è redatta in carta libera, non essendo soggetta al pagamento dell'imposta di bollo, ed è presentata all'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti, salvo quanto si dirà in seguito al paragrafo n. 10 per i soggetti in regime di adempimento collaborativo - mediante una delle seguenti modalità (al pari, come si preciserà, della documentazione integrativa e dei dati e documenti richiesti ai fini della regolarizzazione dell'istanza):

- a) consegna a mano;
- b) spedizione tramite servizio postale a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- c) per via telematica attraverso l'impiego della posta elettronica certificata di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68;
- d) utilizzo di un servizio telematico erogato in rete dall'Agenzia delle entrate con le modalità di accesso disciplinate dall'articolo 64, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, così come previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 27/2016 del 4 gennaio 2016, emanato ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156, recante revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. Tale servizio allo stato attuale non è operativo e, pertanto, sul punto si rinvia a futuri chiarimenti.

Ai fini della presentazione dell'istanza non sono previsti mezzi di comunicazione alternativi, quali ad esempio il fax e la posta elettronica libera, pena l'improduttività degli effetti giuridici propri dell'interpello (cfr. circolare 1° aprile 2016, n. 9/E), salvo quanto si dirà per i non residenti privi di domiciliatario.

L'istanza di interpello deve essere presentata in lingua italiana, mentre la documentazione a corredo della stessa può essere inoltrata in inglese, francese, spagnolo e tedesco.

Il Decreto attuativo non ha vincolato i soggetti non residenti alla presentazione dell'istanza per il tramite dell'eventuale stabile organizzazione dagli stessi localizzata in Italia. Pertanto, i soggetti non residenti possono presentare l'istanza attraverso l'eventuale stabile organizzazione in Italia oppure tramite designazione di un domiciliatario ai fini della procedura d'interpello, avvalendosi in tali casi delle modalità sopra richiamate. Nelle residuali ipotesi in cui i soggetti non residenti non abbiano disposto la nomina di un domiciliatario nel territorio dello Stato, gli stessi - come previsto dal Provvedimento prot. n. 27/2016 del 4 gennaio 2016 e come ricordato dalla circolare n. 9/E del 2016 - possono inoltrare l'istanza mediante la posta elettronica libera all'indirizzo dc.norm.interpello@agenziaentrate.it.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione delle istanze nelle ipotesi in cui l'investimento unitario sia realizzato da gruppi di società o raggruppamenti d'imprese, si precisa che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, ultimo periodo, del Decreto attuativo, i soggetti partecipanti allo stesso sono tenuti a conferire mandato speciale per la presentazione dell'istanza ad una delle imprese del gruppo o raggruppamento.

In particolare, si chiarisce che, laddove nell'ambito del raggruppamento di imprese sia possibile ravvisare un autonomo soggetto d'imposta, ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del TUIR, come avviene - ad esempio - nelle ipotesi di rete-soggetto (articolo 45 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e articolo 36 decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221) e dei consorzi con attività esterna (articoli 2612 e seguenti del codice civile), l'istanza sarà presentata da tale autonomo soggetto, senza che sia necessario il conferimento di un mandato speciale, potendosi intendere che l'autonomo

soggetto agisca, in ogni caso, nell'interesse e in nome delle altre imprese in virtù di un più ampio potere di rappresentanza, comprensivo anche dell'incarico a presentare l'interpello.

In tutte le altre ipotesi, nelle quali resta ferma la soggettività tributaria delle imprese che aderiscono al raggruppamento, senza che tale soggettività venga riconosciuta anche ad un organo o ufficio comune, ai fini della presentazione dell'istanza di interpello trova applicazione la regola generale di cui all'articolo 3, comma 1, ultimo periodo, del Decreto attuativo e, quindi, deve essere conferito il mandato speciale ad una qualsiasi delle imprese del raggruppamento.

Qualora l'istanza sia inviata ad un Ufficio incompetente, quest'ultimo provvederà a trasmetterla tempestivamente all'Ufficio competente alla trattazione; di detta trasmissione sarà data contestualmente notizia all'istante (articolo 3, comma 4, del Decreto attuativo). In tal caso, il termine di cui all'articolo 5, comma 1, del Decreto attuativo, entro il quale l'Agenzia delle entrate è tenuta a fornire la risposta, inizia a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte dell'Ufficio competente.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 5, del Decreto attuativo "la presentazione dell'istanza di interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione".

Pertanto, nel caso di adempimenti periodici (ad esempio, versamento IVA, presentazione delle dichiarazioni, etc.), il contribuente non potrà rinviare il relativo adempimento alla data in cui l'Agenzia avrà fornito risposta all'interpello.

4. CONTENUTO DELL'ISTANZA

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del Decreto attuativo l'istanza di interpello deve contenere:

- a) la denominazione dell'impresa, gli elementi identificativi del suo legale rappresentante, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale o la partita IVA ovvero altro codice di identificazione dell'impresa, nonché l'indicazione dei recapiti, anche telematici, del domiciliatario per la procedura di interpello presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura. Nel caso in cui più soggetti intendano partecipare all'investimento, l'istanza deve contenere la denominazione e gli elementi identificativi di tutte le imprese partecipanti all'investimento;
- b) la descrizione dettagliata del piano di investimento, sul quale si chiede la valutazione dell'Agenzia delle entrate con riferimento al relativo trattamento fiscale e alle operazioni societarie pianificate per la relativa attuazione. La descrizione deve necessariamente specificare: l'ammontare dell'investimento, non inferiore a trenta milioni di euro, e i metodi prescelti per la quantificazione; i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso; le ricadute occupazionali significative da valutare in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature, e i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento oggetto dell'istanza ha sul sistema fiscale italiano;
- c) le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione, o in relazione alle quali si chiede di valutare l'eventuale abusività delle operazioni connesse al piano di investimento, nonché le specifiche disposizioni antielusive delle quali si chiede la disapplicazione e gli specifici regimi o istituti ai quali si chiede di avere accesso;
- d) l'esposizione, in modo chiaro e univoco, del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto in relazione al piano di investimento, con esplicitazione delle soluzioni e dei comportamenti che l'istante intende adottare in relazione alla sua attuazione;
- e) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o al margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

Con riguardo agli elementi di cui alla lettera a), si segnala che il Decreto attuativo ha previsto, per i soggetti non residenti non provvisti di codice fiscale o partita IVA, la possibilità di indicare nell'istanza il diverso codice identificativo attribuito dallo Stato estero di residenza.

In ordine a quanto previsto nel punto b), il Decreto attuativo individua una serie di elementi che il contribuente deve inserire nell'istanza per l'analitica descrizione del piano d'investimento. Tra questi, come dettagliato dalla Relazione Illustrativa alla norma primaria, occorre specificare "l'incremento occupazionale" (come precisato nel paragrafo 2.1 sia in termini di aumento che di mantenimento dei livelli occupazionali) che conseguirà alla realizzazione dell'investimento al quale si riferisce l'istanza di interpello e che, come chiarito nel paragrafo n. 2.1, dovrà costituire oggetto di una specifica valutazione case by case da parte dell'Agenzia delle entrate, quale presupposto determinante per l'accesso all'istituto.

È altresì previsto che costituisce elemento costitutivo dell'istanza l'indicazione dei "riflessi, anche in termini quantitativi, dell'investimento (...) sul sistema fiscale italiano". Tale precisazione, contenuta anch'essa nella citata Relazione Illustrativa alla norma primaria, è indicativa della circostanza che, sebbene l'investimento possa essere effettuato da soggetti non residenti ed anche a prescindere da un'attuale localizzazione degli stessi sul territorio dello Stato, occorre pur sempre che l'operazione generi nuova materia imponibile oggetto della potestà impositiva dello Stato, con conseguente possibilità di stimare effetti incrementativi del gettito. Si precisa che l'istante deve indicare esclusivamente gli effetti sul sistema

fiscale italiano che siano direttamente ed immediatamente derivanti dallo specifico piano cui si riferisce l'istanza di interpello, non assumendo rilievo anche gli ulteriori e più generali effetti derivanti "a cascata" dall'investimento sul sistema fiscale e sull'economia italiani.

Quanto agli elementi descritti sub c), considerata la potenziale ampiezza dell'oggetto dell'istanza d'interpello, il contribuente è chiamato a specificare i profili di fiscalità in relazione ai quali intende ottenere la valutazione preventiva dell'Agenzia.

L'interpello sui nuovi investimenti, infatti, è una peculiare tipologia di interpello che può includere richieste e investire profili propri di tutte le generali categorie di interPELLI del contribuente, potendo quindi tradursi - anche cumulativamente - in un interpello:

- ordinario "puro", quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di disposizioni tributarie, e ordinario qualificatorio, quando le condizioni di obiettiva incertezza riguardano la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie (articolo 11, comma 1, lettera a), dello Statuto);
- probatorio, quando l'istanza è relativa alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti per l'adozione di specifici regimi fiscali (articolo 11, comma 1, lettera b) dello Statuto) nei casi espressamente previsti dalla legge;
- antiabuso (di cui alla lettera c) del medesimo articolo 11) laddove l'istanza attenga all'applicazione della disciplina dell'abuso del diritto ad una specifica fattispecie;
- disapplicativo (articolo 11, comma 2, dello Statuto), se l'istanza mira alla disapplicazione di norme tributarie che, al fine di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario. Tale interpello, come conferma anche il tenore letterale del citato comma 2 dell'articolo 11, configura l'unica ipotesi in cui il contribuente è obbligato ad interpellare l'Amministrazione finanziaria.

Anche senza procedere ad una qualificazione in termini giuridici della specifica richiesta contenuta nell'istanza inoltrata, occorre che il contribuente individui in modo esplicito le disposizioni tributarie di cui intende conoscere l'interpretazione o l'applicazione, o in relazione alle quali chiede di valutare l'eventuale abusività delle operazioni connesse al piano di investimento, nonché gli specifici regimi o istituti ai quali chiede di avere accesso, fornendo il necessario riscontro probatorio.

Si precisa che fra le questioni che possono essere sollevate in sede di interpello per chiarire le condizioni alle quali è legato l'accesso a regimi speciali o ad altri istituti, sono da intendersi ricomprese anche quelle inerenti alla prosecuzione e al mantenimento del regime speciale o dell'istituto, nonché alla relativa cessazione.

Da quanto sopra evidenziato circa l'ampia portata dell'istituto, il quesito formulato nell'istanza può avere ad oggetto tanto specifici aspetti del piano d'investimento e della sua attuazione, quanto, più in generale, il complessivo trattamento fiscale dell'investimento con riguardo ai diversi settori impositivi.

Nelle ipotesi in cui l'istanza abbia ad oggetto l'abusività di una determinata operazione o fattispecie, l'istante dovrà: esplicitare nel dettaglio l'operazione; individuare il settore impositivo in relazione al quale ravvisa il dubbio; indicare le puntuali disposizioni di riferimento, nonché le valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Laddove il contribuente specifichi nell'istanza il trattamento fiscale ritenuto corretto in relazione al piano di investimento, esplicitando le soluzioni ed i comportamenti necessari alla sua realizzazione - come previsto dalla lettera d) dell'articolo 3, comma 2, del Decreto attuativo - si produrranno gli effetti del silenzio-assenso come illustrati nel paragrafo n. 8 nelle ipotesi in cui non venga resa risposta entro i termini previsti.

Inoltre, è necessario che l'istanza contenga - come previsto dalla lettera e) dell'articolo 3, comma 2, del Decreto attuativo - la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale.

Si precisa altresì che nelle ipotesi di investimenti unitariamente realizzati da gruppi di società o raggruppamenti d'impresE, deve essere allegato il mandato speciale conferito per la presentazione dell'istanza di interpello, quando richiesto. Di contro tale mandato non costituisce oggetto di obbligatoria allegazione se l'incarico (eventualmente) conferito per la presentazione dell'istanza ad una delle imprese emerga dalla procura prevista dalla lettera e) in commento.

È inoltre necessario che l'istanza di interpello sia corredata della documentazione non in possesso dell'Amministrazione precedente o di altre pubbliche amministrazioni indicate dall'istante, che sia rilevante ai fini della risposta. Con riguardo al piano d'investimento si precisa che, laddove lo stesso sia allegato all'istanza, è riconosciuta facoltà all'istante di occultare eventuali dati sensibili (ad esempio legati a segreti industriali), nel caso in cui gli stessi non siano rilevanti ai fini della valutazione delle questioni interpretative sottoposte all'attenzione dell'Agenzia delle entrate.

Si rileva, infine, in ordine ai rapporti fra interpello sui nuovi investimenti e interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto, che la circolare n. 9/E del

2016 ha precisato che devono intendersi escluse dall'area dell'interpello del contribuente "le ipotesi costituenti "nuovo investimento" nell'accezione prevista dall'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 per le quali è possibile attivare la procedura di interpello speciale "dedicata" ivi prevista".

A maggiore chiarimento delle indicazioni fornite nel citato documento di prassi, si evidenzia che il contribuente che non intenda valorizzare il business plan e attivare, pur avendone i requisiti, la procedura di interpello speciale "dedicata" ai nuovi investimenti con le peculiarità e gli effetti propri di quest'ultima, ha facoltà di formulare dei quesiti mirati, isolandoli dal contesto del piano di investimento, attraverso la presentazione di una delle istanze di interpello previste dall'articolo 11 dello Statuto.

5. REGOLARIZZAZIONE DELL'ISTANZA

Il Decreto attuativo prevede (articolo 5, comma 2) che alcuni elementi dell'istanza possono costituire oggetto di regolarizzazione, onde evitare che la loro totale carenza dia luogo all'inammissibilità (articolo 4, comma 1, lettera a).

Si tratta dei requisiti di cui all'articolo 3, comma 2, lettere a) (elementi identificativi delle imprese e dei soggetti coinvolti nella realizzazione del piano di investimento) e b) (descrizione del piano di investimento, inclusi il relativo ammontare, i metodi prescelti per la quantificazione, i tempi e le modalità di realizzazione, le ricadute occupazionali significative e durature, nonché i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano).

A tal fine, l'articolo 5, comma 2, del Decreto attuativo stabilisce che l'Agenzia delle entrate invita l'impresa alla regolarizzazione entro il termine di trenta giorni e che l'integrazione dell'istanza avviene, con le stesse modalità della presentazione dell'istanza di interpello, entro trenta giorni dalla ricezione dell'invito.

Nei casi in cui nell'istanza non siano indicati i recapiti del contribuente, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato presso i recapiti risultanti dai registri ufficiali di posta elettronica certificata o dall'anagrafe tributaria.

I termini per la risposta iniziano a decorrere dalla consegna o dalla ricezione dell'istanza regolarizzata.

Come previsto dall'articolo 5, comma 2, del Decreto attuativo, laddove la regolarizzazione non venga effettuata entro il termine di 30 giorni dall'invito, l'istanza di interpello si considera inammissibile ex articolo 4, comma 1, lettera a), del medesimo Decreto attuativo.

Di contro, il difetto degli elementi contemplati dalle lettere c), d) e e) dell'articolo 3, comma 2, del Decreto attuativo non determina la necessità di procedere alla regolarizzazione dell'istanza, a differenza di quanto previsto dalla disciplina generale in materia di interpelli, atteso che la specifica procedura dell'istituto in esame consente all'Ufficio competente di sanare tali carenze informative, senza differimento dei tempi di risposta, in sede di interlocuzione o di accessi ai sensi dell'articolo 5, commi 3 e 4, del Decreto attuativo.

Si segnala con riguardo agli elementi richiesti dalla lettera c) dell'articolo 3, comma 2, del Decreto attuativo ("le specifiche disposizioni tributarie di cui si richiede l'interpretazione o in relazione alle quali si chiede di valutare l'eventuale abusività delle operazioni connesse al piano di investimento, nonché le specifiche disposizioni antielusive delle quali si chiede la disapplicazione e gli specifici regimi o istituti ai quali si chiede di avere accesso") che, in applicazione dei principi di leale collaborazione e trasparenza nei rapporti fra Fisco e contribuente, ancorché la relativa carenza non dia luogo alla procedura di regolarizzazione, è determinante che l'istante fornisca le indicazioni in commento, al fine di rendere effettivamente operante l'obbligo dell'Agenzia delle entrate di fornire riscontro all'istanza nei termini di legge.

6. INAMMISSIBILITÀ DELL'ISTANZA

6.1 Carente indicazione degli elementi identificativi del soggetto istante e del piano di investimento

Una prima ipotesi di inammissibilità dell'istanza di interpello, prevista dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del Decreto attuativo, è riconducibile alla totale carenza dell'indicazione da parte del contribuente dei propri elementi identificativi come individuati dall'articolo 3, comma 2, lettera a). Tale inammissibilità si verifica solo nelle ipotesi in cui non sia intervenuta la regolarizzazione dell'istanza ai sensi dell'articolo 5, comma 2, entro trenta giorni dall'invito dell'Ufficio.

Sotto questo profilo assume particolare rilievo l'individuazione di tutte le imprese partecipanti all'investimento laddove quest'ultimo venga unitariamente realizzato da più soggetti facenti parte del medesimo gruppo di società o raggruppamento d'impresе. Pertanto, al di là dell'identificazione del soggetto istante, occorre che siano fornite le informazioni in grado di identificare gli altri soggetti coinvolti nell'attuazione del piano e nei confronti dei quali la risposta dell'Ufficio competente esplicherà i propri effetti. Da ciò consegue che in dette ipotesi l'istanza di interpello deve considerarsi ammissibile limitatamente ai soggetti che risultino ritualmente identificati nell'istanza di interpello (anche in seguito alla procedura di regolarizzazione) e che, quindi, sarà produttiva dei propri effetti (su cui infra paragrafo n. 8) esclusivamente nei confronti di questi ultimi.

È altresì causa di inammissibilità, ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'articolo 4 del Decreto attuativo, la totale mancanza di descrizione del

E' altresì causa di inammissibilità, ai sensi della lettera a), del comma 1, dell'articolo 4, del Decreto attuativo, la totale mancanza di descrizione del piano di investimento al quale si riferisce l'istanza (articolo 3, comma 2, lettera b), del Decreto attuativo), sempreché la stessa non sia oggetto di regolarizzazione.

6.2 Preventività

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera b), del Decreto attuativo, in conformità alla ratio dell'istituto, concepito in funzione dell'interesse del contribuente a conoscere la preventiva valutazione del trattamento fiscale del piano d'investimento e delle eventuali operazioni necessarie alla relativa attuazione, l'istanza deve essere presentata prima di porre in essere il comportamento rilevante ai fini tributari. In tal senso, la disciplina dell'interpello sui nuovi investimenti è allineata a quella generale dell'interpello del contribuente, laddove prevede che l'istanza deve essere inoltrata "preventivamente alla scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione nella quale devono trovare applicazione le disposizioni tributarie oggetto dell'istanza di interpello o per l'assolvimento di altri obblighi tributari, correlati alle suddette disposizioni, aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima".

Il Decreto attuativo ha conseguentemente previsto che il discrimine utile a delimitare le istanze ammissibili sotto il profilo temporale non è rappresentato dall'inizio di esecuzione del piano di investimento o dal compimento di atti necessari a tal fine, bensì dalla realizzazione della condotta rilevante sul piano fiscale e, quindi, dall'applicazione della specifica norma tributaria oggetto dell'istanza, entro i termini di scadenza ordinari previsti dalla legge.

Siffatta nozione di preventività consente, quindi, all'investitore interessato di dare principio all'esecuzione dell'investimento, compiendo tutti quegli atti che non interferiscano direttamente con l'applicazione delle norme fiscali cui l'interpello si riferisce. A maggior ragione, in sede di prima applicazione dell'istituto, è verosimile che pervengano istanze di interpello relative a business plan la cui esecuzione (potenzialmente articolata in più anni, come evidenziato al paragrafo 2.1.) sia stata già avviata dal contribuente prima dell'effettiva operatività dell'istituto. Come detto, tale circostanza non osta alla presentazione dell'istanza di interpello, purché sia rispettato il requisito della necessaria natura preventiva del quesito posto.

Pertanto, per i comportamenti che trovano attuazione in dichiarazione, il contribuente è tenuto ad inoltrare l'istanza di interpello prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA, intendendosi per tale il termine ordinario.

Nessun rilievo assume, inoltre, ai fini della preventività, la circostanza che il contribuente sia tenuto ad effettuare versamenti già prima della scadenza di detto termine ordinario. Inoltre, agli effetti dell'IVA rileva il termine di presentazione della relativa dichiarazione, ancorché il contribuente abbia dato attuazione alla norma tributaria prima di detto momento ponendo in essere gli adempimenti preliminari alla dichiarazione che caratterizzano il tributo.

Nelle ipotesi in cui l'istanza abbia ad oggetto comportamenti ripetitivi o riguardi disposizioni tributarie la cui applicazione produca effetti in più periodi d'imposta, si precisa che, laddove l'istanza pervenga successivamente al termine di presentazione ordinario di una dichiarazione interessata, non si esclude la sussistenza del requisito della preventività in relazione ai successivi periodi d'imposta, in ordine ai quali comunque permane l'interesse del contribuente ad ottenere il parere dell'Agenzia.

Per i comportamenti che non trovano attuazione in dichiarazione, occorre far riferimento ad elementi diversi, quali - a titolo esemplificativo - la presentazione di un atto per la sua registrazione. Nelle predette circostanze, è sufficiente che il contribuente presenti l'istanza allegando l'atto (ovvero una bozza di atto) prima che scada il termine ordinariamente previsto per la registrazione dello stesso. Non assume rilievo la circostanza che, in attesa della risposta dell'Agenzia, l'istante provveda a registrare l'atto medesimo, nel qual caso potrà eventualmente provvedere, in seguito alla risposta, o al versamento della residua imposta o alla presentazione di un'istanza di rimborso.

Va da sé che nelle ipotesi contemplate dal presente paragrafo, l'inammissibilità può anche essere parziale, laddove siano presenti più quesiti, solo alcuni dei quali valutabili come non preventivi.

6.3 Reiterazioni di precedenti istanze e obiettive condizioni di incertezza

La lettera c) dell'articolo 4, comma 1, del Decreto attuativo sancisce l'inammissibilità delle istanze che siano dirette a reiterare questioni già esaminate in sede di interpello dall'Agenzia delle entrate. Resta fermo che tale ipotesi di inammissibilità, rispondente all'applicazione dei principi di correttezza e trasparenza che informano il rapporto fra Amministrazione finanziaria e contribuente, non si configura laddove il contribuente prospetti nell'istanza elementi di fatto o di diritto che presentino carattere di novità rispetto ad istanze già inoltrate.

Si precisa che non è configurabile l'ipotesi di inammissibilità in commento laddove l'istante, che abbia già presentato un'istanza di interpello sui nuovi investimenti, ponga in un secondo momento ulteriori quesiti aventi ad oggetto il medesimo piano d'investimento. In sostanza, si determina una vis atractiva della procedura d'interpello sui nuovi investimenti per le ipotesi in cui dallo stesso business plan abbiano origine nuovi quesiti (ferma restando la necessità di verificare ulteriori profili di inammissibilità dell'istanza ai sensi dell'articolo 4 del Decreto attuativo).

(nella misura in cui è necessario verificare l'assenza di inammissibilità dell'istanza di cui si tratta ai sensi dell'articolo 4 del Decreto attuativo).

Con specifico riferimento ai quesiti qualificabili come interpelli "ordinari" (sia "puri" che "qualificatori") di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a) dello Statuto, assumono rilievo, nella valutazione dell'ammissibilità dell'istanza di cui trattasi, anche le obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie o sulla qualificazione della fattispecie oggetto dei medesimi quesiti. Tale causa di inammissibilità opera in applicazione dei principi generali che disciplinano l'interpello del contribuente, ai quali occorre far riferimento per effetto della disposizione di rinvio contenuta nell'articolo 9 del Decreto attuativo. In via generale, l'istanza deve dunque considerarsi inammissibile per difetto delle obiettive condizioni d'incertezza qualora sia stata fornita dall'Amministrazione finanziaria la soluzione interpretativa a casi analoghi a quello prospettato mediante atti resi pubblici ai sensi dell'articolo 5 dello Statuto.

In proposito, si precisa che l'ipotesi di inammissibilità legata alla carenza delle obiettive condizioni d'incertezza non opera laddove l'istanza, pur avendo ad oggetto specifici quesiti, che potrebbero anche risultare singolarmente carenti delle predette condizioni, sia finalizzata a conoscere più in generale il complessivo trattamento fiscale applicabile allo specifico business plan sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate.

Da ultimo si evidenzia che, attesa l'omnicomprensività, sotto il profilo oggettivo, dell'interpello in esame, si possono verificare ipotesi di inammissibilità parziale laddove l'istanza investa più questioni.

6.4 Rapporti con gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

Nel medesimo contesto della legge delega n. 23 del 2014, al fine di favorire l'internazionalizzazione delle imprese e rendere maggiormente attrattivo il sistema fiscale italiano, sono state, altresì, apportate modifiche all'istituto del ruling internazionale, disciplinato dal previgente articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella legge 24 novembre 2003, n. 326, che risulta espressamente abrogato.

In particolare, l'articolo 1 del D. Lgs. n. 147 del 2015 - oltre ad abrogare il citato articolo 8 - ha introdotto l'articolo 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, il quale, nel riproporre la previgente disciplina del ruling, ne ha ampliato l'ambito di applicazione, dettando nuove regole circa la durata e la vigenza degli accordi sottoscritti con l'intento di renderli maggiormente stabili e duraturi.

Gli accordi preventivi di cui alla nuova disposizione possono avere ad oggetto le seguenti fattispecie:

- la definizione dei metodi di calcolo dei prezzi di trasferimento infragruppo (transfer pricing) e la definizione dei valori fiscali di ingresso e di uscita in caso di trasferimento della residenza;
- l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto non residente;
- la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato;
- l'interpretazione di norme, anche relative a convenzioni internazionali, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o canoni.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 7, del D. Lgs. n. 147 del 2015 ogni riferimento alla previgente disciplina del ruling contenuta nell'abrogato articolo 8 del D.L. n. 269 del 2003 deve intendersi effettuato all'articolo 31-ter del citato D.P.R. n. 600 del 1973.

Pertanto, è altresì ascrivibile nel novero delle questioni coperte dalla procedura degli accordi preventivi anche la disciplina del regime "patent box" di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

In particolare, risultano oggetto di procedura degli accordi preventivi le seguenti fattispecie:

- determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali (accordo preventivo obbligatorio);
- determinazione del reddito derivante dall'utilizzo indiretto dei beni immateriali, realizzato nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (accordo facoltativo);
- determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni immateriali realizzate nell'ambito di operazioni con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (accordo facoltativo).

Tutti i quesiti riguardanti le fattispecie sopra elencate devono, quindi, considerarsi inammissibili, in virtù dell'articolo 4, comma 1, lettera d), del Decreto attuativo, considerato che - come precisato dalla Relazione Illustrativa alla norma primaria - l'interpello sui nuovi investimenti "si affianca", per gli investitori con attività internazionale, all'istituto degli accordi preventivi di cui all'articolo 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Tale interpretazione consegue dal carattere peculiare degli istituti in esame: la procedura di ruling di cui all'articolo 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 opera nella conclusione di un vero e proprio accordo avente ad oggetto la definizione di metodi di calcolo e di valori fiscali e la valutazione di

19/3 si concluda nella conclusione di un vero e proprio accordo avente ad oggetto la definizione di metodi di calcolo o di valori fiscali e la valutazione di elementi fattuali suscettibili di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria; di contro, l'interpello sui nuovi investimenti, nell'ottica di rafforzare il rapporto dell'Amministrazione finanziaria con i potenziali investitori anche esteri, si conclude nella formulazione di un parere dell'Agenzia delle entrate sul corretto trattamento fiscale del piano d'investimento e delle connesse operazioni.

Ne consegue che possono costituire oggetto di interpello sui nuovi investimenti tutte le altre questioni interpretative diverse da quelle la cui soluzione è demandata dal legislatore alla specifica procedura degli accordi preventivi.

Sfugge all'anzidetta inammissibilità, per espressa previsione della norma attuativa (articolo 4, comma 1, lettera d), del Decreto attuativo), la preventiva configurabilità di un'azienda qualificabile come stabile organizzazione, attesa la portata dirimente che la questione ha sul trattamento fiscale dell'investimento; tale valutazione può, quindi, costituire oggetto di istanza di interpello sui nuovi investimenti, a meno che non sia stata già attivata dal contribuente, sullo specifico punto, la procedura del ruling. Va da sé che, in ordine alla quantificazione del valore normale degli utili e perdite della stabile organizzazione, resta ferma l'inammissibilità dell'interpello sui nuovi investimenti, trattandosi di materia ordinariamente coperta dalla procedura di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

L'analisi sulla sussistenza dell'azienda che configuri stabile organizzazione può essere effettuata non solamente in materia di imposte dirette, ma anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Tale circostanza costituisce una peculiarità dell'interpello sui nuovi investimenti rispetto agli altri interpelli del contribuente (cfr. circolare n. 9/E del 2016, paragrafo 1.1), in relazione ai quali si è ritenuto che la clausola di inammissibilità prevista per le materie coperte dall'articolo 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 includa la valutazione sull'esistenza della stabile organizzazione in Italia sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA.

6.5 Interferenza con l'esercizio dei poteri accertativi

Sono inammissibili (articolo 4, comma 1, lettera e) del Decreto attuativo) le istanze di interpello che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, in quanto vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza. Il carattere preventivo dell'interpello impone, infatti, di considerare non ammissibili le istanze presentate al solo scopo di ottenere una valutazione sulla legittimità dell'operato degli organi verificatori sulla fattispecie rappresentata.

Come chiarito nella Relazione Illustrativa al citato D. Lgs. n. 156 del 2015, il riferimento alle "attività di controllo" deve intendersi comprensivo dell'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o di annullamento, anche parziale, in autotutela, e delle attività di accertamento tecnico di competenza dell'Amministrazione procedente.

Si precisa che l'inammissibilità in argomento è circoscritta ai soli quesiti dell'istanza ai quali sia riferibile l'attività di accertamento già avviata e di cui l'istante abbia formale conoscenza, non determinandosi alcun effetto preclusivo per fornire risposta ad altri eventuali quesiti presenti nella stessa istanza.

In caso di istanze presentate nell'interesse di più soggetti nell'ambito di gruppi di società o raggruppamenti d'impresе, l'inammissibilità dell'istanza derivante da un'attività di accertamento sulla medesima questione oggetto d'interpello produce effetti nei confronti di tutti i soggetti coinvolti nell'investimento e non solo del soggetto cui l'attività accertatrice è formalmente diretta.

Nella diversa ipotesi in cui l'attività accertatrice sia diretta all'impresa target di un'operazione d'investimento, l'istanza formulata da parte dell'investitore sulla medesima questione oggetto del rilievo è inammissibile in caso di avvenuta formale conoscenza dello stesso da parte dell'impresa target.

7. ATTIVITÀ ISTRUTTORIA

Gli adempimenti dell'Agenzia delle entrate sono individuati, oltre che dall'articolo 2 del D. Lgs. n. 147 del 2015, dall'articolo 5 del Decreto attuativo.

La risposta scritta e motivata dell'Agenzia delle entrate è notificata o comunicata, con le medesime modalità consentite per la presentazione dell'interpello, entro centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza.

Nel caso in cui non sia possibile formulare la risposta sulla base dei documenti allegati o comunque forniti dall'istante, ovvero degli elementi informativi appresi nel corso delle interlocuzioni o degli accessi di cui ai commi 3 e 4 dello stesso articolo 5, l'Agenzia procede a inoltrare richiesta scritta di documentazione integrativa. In tale ipotesi la risposta all'istanza deve essere resa entro novanta giorni, decorrenti dalla data di acquisizione delle informazioni richieste, a prescindere dalla circostanza che l'originario termine di 120 giorni sia stato o meno consumato.

Risponde, infatti, ad esigenze di rispetto dei generali principi di trasparenza e collaborazione del rapporto Fisco-contribuente la circostanza che, in difetto di determinate informazioni e documentazioni comunque richieste all'istante, l'Agenzia delle entrate possa non essere in condizione di fornire riscontro all'istanza di interpello.

Peraltro, nello spirito di alleggerire l'istruttoria e di fornire risposta alle istanze nei tempi più rapidi, il Decreto attuativo ha subordinato la facoltà dell'Agenzia delle entrate di chiedere informazioni e documentazione integrativa (attraverso formale richiesta scritta idonea ad incidere sul termine entro cui rendere la risposta) all'acquisizione degli elementi mancanti attraverso il ricorso prioritario agli altri strumenti previsti dalla norma primaria, ovverosia le interlocuzioni e gli accessi (che, come precisato, non comportano differimento dei tempi di risposta).

La documentazione deve essere trasmessa con le modalità di presentazione dell'istanza, preferibilmente su supporto informatico. In alternativa, l'istante è tenuto ad esplicitare i motivi nei casi in cui sia impossibilitato a fornire la documentazione richiesta.

Il Decreto attuativo prevede inoltre che, laddove la documentazione non venga trasmessa entro il termine di un anno a decorrere dalla relativa richiesta, l'Agenzia delle entrate prende atto della rinuncia all'interpello da parte dell'istante ed effettua la relativa notificazione o comunicazione senza indugio.

In pendenza dei termini di istruttoria dell'interpello, resta sempre ferma la possibilità per i contribuenti di presentare rinuncia espressa all'interpello con le modalità consentite per l'inoltro dell'istanza; anche di tale circostanza, per esigenze di certezza, è onere dell'Agenzia delle entrate dare comunicazione o notificazione tempestive al soggetto istante.

Come già evidenziato, l'Agenzia delle entrate può effettuare interlocuzioni con l'istante, anche invitandolo a comparire per mezzo del suo legale rappresentante ovvero di un suo procuratore, allo scopo di verificare la regolarità dell'istanza (nei casi diversi da quelli di cui alla lettera a) dell'articolo 4 del Decreto attuativo, come sopra illustrati) e la completezza delle informazioni fornite e di acquisire ulteriori elementi informativi.

Al fine di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili per le esigenze istruttorie, i funzionari dell'Agenzia delle entrate possono accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione, previa intesa con l'istante e nei tempi con questo concordati. Di ogni attività svolta in contraddittorio è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Come chiarito dal Provvedimento (paragrafo 1.4), la competenza a svolgere le attività di interlocuzione e gli accessi spetta alla Direzione Centrale Normativa, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti, oppure al competente Ufficio della Direzione Centrale Accertamento (per i soggetti che abbiano avuto accesso al regime della cooperative compliance), che potranno a tal fine avvalersi degli Uffici territorialmente competenti in ragione della sede di svolgimento dell'impresa o della stabile organizzazione interessate dall'attività istruttoria.

Nel caso in cui nell'istanza di interpello siano sollevati profili relativi a tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima inoltra, entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza, la richiesta relativa ai predetti profili ai competenti enti impositori.

Come peraltro già evidenziato nella Relazione illustrativa alla norma primaria, il Decreto attuativo ha chiarito che la risposta verrà fornita al soggetto istante direttamente dall'ente impositore competente, senza l'intermediazione dell'Agenzia, precisando, inoltre, che tale risposta deve essere resa ai sensi e per gli effetti della disciplina generale in tema di interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto.

8. EFFICACIA DELLA RISPOSTA

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del Decreto attuativo, la risposta (espressa o desunta ai sensi del silenzio-assenso di cui al successivo comma 2, su cui infra) vincola l'Agenzia delle entrate in relazione al piano di investimento come descritto nell'istanza ed è valida finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali essa è stata resa.

In sostanza, la risposta fornita (anche desunta per effetto del formarsi del silenzio-assenso) in esito all'istruttoria esplica i suoi effetti non solo nei confronti dell'istante, ma anche verso tutti i soggetti coinvolti nel piano di investimento, ritualmente identificati, per la parte di essa attinente ai profili fiscali di ciascuno, come confermato anche dalla previsione secondo cui "nel caso in cui più soggetti intendano partecipare all'investimento, l'istanza deve contenere la denominazione e gli elementi identificativi di tutte le imprese partecipanti (...)" (articolo 3, comma 2, lettera a), ultimo periodo, del Decreto attuativo).

Si precisa che laddove lo specifico piano d'investimento determini la costituzione di un nuovo soggetto (ad esempio, una newco, una stabile organizzazione, etc.) gli effetti della risposta si esplicheranno anche rispetto a tale nuova entità e che sarà cura dell'istante fornire all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha reso la risposta all'interpello gli estremi identificativi del soggetto di nuova costituzione.

La validità della risposta resa è, per espressa previsione dell'articolo 2, comma 3, del Decreto Internazionalizzazione e dell'articolo 6, comma 1, del Decreto attuativo, subordinata al fatto che non intervengano variazioni nelle circostanze di fatto o di diritto sulla cui base la stessa è resa o desunta.

In proposito, si sottolinea la circostanza che, coerentemente a quanto disposto dalla norma primaria, il Decreto attuativo non ha previsto per l'interpello sui nuovi investimenti la possibilità di rettifica della risposta resa dall'Amministrazione. Ciò costituisce un elemento di differenziazione con la disciplina generale in tema di interpelli, relativamente ai quali il nuovo comma 3 dell'articolo 11 dello Statuto ha, invece, espressamente previsto il potere di rettifica della risposta quale espressione generale dell'immanente potere di autotutela dell'Amministrazione. Potere che

consente a quest'ultima la possibilità di comunicare al contribuente istante un cambio di orientamento rispetto a quanto espresso in occasione di una precedente risposta.

La risposta all'interpello in esame è dunque sottratta all'anzidetto potere di autotutela e resta valida fino a che non intervengano mutamenti delle circostanze di fatto o diritto. Occorre precisare, al riguardo, che fra le circostanze di diritto alla cui invarianza è vincolata la validità della risposta resa devono includersi (oltre alle modifiche normative, alle sentenze della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in particolare nelle ipotesi in cui essa interpreti norme comunitarie cui la norma nazionale si sia conformata) anche le sentenze della Corte di Cassazione, rese dalle Sezioni Unite o dalle Sezioni semplici che esprimano un orientamento consolidato e costante, secondo la definizione del c.d. "diritto vivente" (cfr., ex plurimis, Corte costituzionale: sentenza 21 novembre 1997, n. 350; sentenza 24 giugno 2010, n. 227; sentenza 4 giugno 2014, n. 156).

Tale impostazione discende da una lettura dell'ordinamento giuridico in termini di effettività, il cui fulcro è dato dall'interpretazione giurisprudenziale e, soprattutto, da quella delle Alte magistrature in funzione nomofilattica.

Nello specifico, per quanto riguarda la magistratura ordinaria, la richiamata funzione è assegnata alla Corte di Cassazione dall'articolo 65 dell'ordinamento giudiziario (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12) e pertiene - alla luce delle modifiche normative al codice di procedura civile intervenute nel 2006 - precipuamente alle Sezioni Unite. Per le magistrature speciali, a svolgere la funzione di nomofilachia sono l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato (articolo 99 del codice del processo amministrativo, approvato con Decreto Legislativo 2 luglio 2010, n. 104, e successive modificazioni e integrazioni) e le Sezioni Riunite della Corte dei Conti (articolo 1, comma 7, decreto-legge del 15 novembre 1993, n. 453, convertito in legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni e integrazioni).

L'esposta conclusione non inficia i principi di certezza del diritto e di legittimo affidamento, in quanto restano comunque salvi gli effetti della risposta già prodotti per il contribuente che vi si sia adeguato.

Sarà, in ogni caso, cura dell'Agenzia delle entrate notificare all'interpellante il mutato quadro giurisprudenziale per effetto del quale devono considerarsi variate le circostanze di diritto sulla cui base è stata resa l'originaria risposta all'istanza di interpello.

Coerentemente a quanto sopra illustrato, l'articolo 6, comma 2, del Decreto attuativo, come già stabilito dalla norma primaria, prevede che l'Agenzia delle entrate, avvalendosi degli ordinari poteri istruttori di cui all'articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 52, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può verificare l'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini del rilascio della risposta e la corretta applicazione delle indicazioni date nella stessa.

Si tratta dell'attività di verifica della corretta applicazione delle risposte rese alle istanze di interpello sui nuovi investimenti la cui competenza è attribuita in via esclusiva agli uffici dell'Agenzia delle entrate individuati all'articolo 2 del Provvedimento.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del Decreto attuativo, è previsto che, laddove nel corso della predetta attività emergano variazioni delle circostanze di fatto o di diritto oppure risulti la non veridicità o l'incompletezza delle stesse circostanze rappresentate nell'istanza, la risposta resa non produce gli effetti di cui al comma 1 dello stesso articolo 6. In proposito appare opportuno precisare che nel caso in cui siano accertate variazioni delle circostanze rappresentate nell'istanza la risposta resa è improduttiva degli effetti di cui al comma 1 a decorrere dal momento in cui è subentrata l'anzidetta variazione. Di contro, nelle ipotesi in cui si ravvisi una rappresentazione non completa o non veritiera di dette circostanze da parte dell'istante, la risposta resa non è mai produttiva dei relativi effetti giuridici.

Il comma 3 dello medesimo articolo 6 prevede che gli organi preposti ai controlli sulle imprese che beneficiano degli effetti della risposta sono tenuti, prima di redigere un processo verbale di constatazione o altro atto a contenuto impositivo o sanzionatorio, ad interpellare l'Ufficio competente a rendere la risposta per il necessario coordinamento. L'obbligo di coordinamento si impone a chiunque effettui il controllo sui soggetti interessati dalla risposta e ha lo scopo di verificare, in contraddittorio con l'Ufficio che ha reso la risposta (ivi comprese le ipotesi in cui la stessa risposta sia desumibile in base alla regola del silenzio-assenso) all'interpello sui nuovi investimenti, se l'eventuale ipotesi di contestazione riguardi fattispecie trattate nell'ambito dell'interpello, rispetto alle quali l'Agenzia ha già assunto una formale posizione.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 4, primo periodo, del Decreto attuativo, laddove l'istanza di interpello (regolarizzata o comunque ammissibile) rechi l'indicazione, ex articolo 3, comma 2, lettera d), del Decreto attuativo, del trattamento fiscale che il contribuente ritiene corretto in relazione al piano di investimento, con esplicitazione delle soluzioni e dei comportamenti che l'istante intende adottare in relazione alla sua attuazione, e la risposta all'istanza non pervenga entro il termine di cui all'articolo 5, comma 1, si intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con quanto prospettato dal richiedente (c.d. silenzio-assenso).

9. COORDINAMENTO CON L'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

9.1 Attività di accertamento

Per effetto di quanto previsto dall'articolo 6, comma 4, ultimo periodo, del Decreto attuativo, limitatamente alle questioni oggetto di interpello, sono nulli gli atti amministrativi di ogni genere, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati dall'Amministrazione finanziaria in difformità della risposta fornita dall'Agenzia delle entrate, ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

Da ciò consegue, in primo luogo, che i chiarimenti resi nella risposta - sempre che non intervengano variazioni nelle circostanze di fatto e di diritto - impediscono ai verificatori di formulare rilievi in senso difforme; tale effetto preclusivo è circoscritto alle questioni sollevate nell'istanza e, con particolare riguardo all'interpello antiabuso, ai settori impositivi cui la stessa si riferisce.

I predetti vincoli all'attività di accertamento sono riconosciuti a tutti i soggetti ritualmente identificati nei cui confronti spiega i propri effetti la risposta, ovverosia il soggetto istante, i soggetti coinvolti nell'operazione di investimento e quelli risultanti dallo stesso (impresa target di operazioni di share deal e nuove entità risultanti dalle altre tipologie di investimento).

Premesso quanto appena evidenziato per i destinatari della risposta, si precisa che nelle ipotesi in cui la stessa sia pubblicata sotto forma di circolare o di risoluzione, si producono effetti in sede di verifica anche nei confronti della generalità dei contribuenti: ai sensi dell'articolo 10, comma 2, dello Statuto, infatti, "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria (...)".

La differenza fra le due ipotesi risiede nella circostanza che nei confronti della generalità dei contribuenti resta ferma la debenza del tributo, che invece non può essere pretesa verso i soggetti nei cui riguardi la risposta esplica effetti.

Se l'istanza comprende anche un interpello disapplicativo obbligatorio (cfr. paragrafo n. 4), per effetto della clausola di rinvio recata dall'articolo 9 del Decreto attuativo, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 6, comma 2, del D. Lgs. n. 156 del 2015, che prevede, ai fini della contestazione, una procedura di accertamento "aggravata" analoga a quella prevista in materia di abuso del diritto dall'articolo 10-bis, commi 6 e seguenti, dello Statuto.

Come disposto dall'articolo 7, comma 1, del Decreto attuativo "resta fermo l'esercizio degli ordinari poteri di controllo di cui all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 52, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da parte delle competenti strutture dell'Amministrazione finanziaria esclusivamente in relazione a questioni diverse da quelle oggetto del parere".

Inoltre, per effetto della norma di rinvio contenuta nell'articolo 9 del Decreto attuativo, trova applicazione anche all'interpello in esame la disposizione recata dall'articolo 6, comma 3, del D. Lgs. n. 156 del 2015, a mente della quale "le disposizioni di cui all'articolo 32, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 52, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello".

Da ciò consegue che, considerata la natura non provvedimento della risposta, la documentazione non fornita in occasione dell'istruttoria dell'interpello da parte del contribuente non integra il disposto degli articoli 32, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, nella parte in cui pongono preclusioni alla utilizzabilità, a favore del contribuente, delle notizie e dei dati non adottati, nonché, più in generale, degli atti, dei documenti, dei libri e dei registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio.

9.2 Attività di contenzioso

Per effetto della clausola di rinvio alla disciplina generale in materia di interpello del contribuente, trova applicazione all'istituto in argomento il principio, sancito dall'articolo 6, comma 1, del D. Lgs. n. 156 del 2015, di non impugnabilità delle risposte rese in sede di interpello, le quali avendo natura di pareri, non sono lesive di posizioni giuridiche direttamente ed immediatamente tutelabili in giudizio.

Considerato che, come chiarito al paragrafo 4, l'interpello in esame può essere finalizzato (fra l'altro) alla disapplicazione di norme antielusive specifiche, occorre precisare che la non impugnabilità è temperata per le risposte rese a tale tipologia di interpelli, di cui al secondo comma dell'articolo 11 dello Statuto, avverso le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo, che presenta invece i caratteri dell'immediata e diretta lesività della sfera soggettiva del contribuente.

Per ulteriori profili relativi al coordinamento con l'attività di contenzioso, si rinvia ai chiarimenti resi con la citata circolare n. 9/E del 2016, paragrafo n. 6.

10. RAPPORTI CON IL REGIME DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO

L'adempimento collaborativo, introdotto dagli articoli da 3 a 7 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (recante "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23"), comporta la possibilità per i contribuenti, rispondenti ai requisiti ivi previsti, anche legati all'ammontare del volume d'affari e dei ricavi, di pervenire con

l'Agenzia delle entrate ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

Nell'ambito del regime è prevista, dall'articolo 6, comma 2, dello stesso D. Lgs. n. 128, una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali.

Il Decreto attuativo non ha previsto alcuna preclusione alla presentazione dell'interpello sui nuovi investimenti da parte dei soggetti che siano in regime di adempimento collaborativo.

Pertanto, i contribuenti in cooperative compliance che intendano effettuare un investimento di cui all'articolo 2 del D. Lgs. n. 147 del 2015 potranno presentare istanza di interpello ai sensi e per gli effetti di quanto previsto nel Decreto attuativo direttamente all'Ufficio della Direzione Centrale Accertamento competente per la gestione delle attività relative al regime di adempimento collaborativo (paragrafo 1.2 del Provvedimento). Quest'ultimo gestirà le istanze di interpello sui nuovi investimenti con la tempistica e le modalità proprie del Decreto attuativo. In deroga a tale disposizione, il medesimo Provvedimento sancisce, al paragrafo 1.3, che le istanze provenienti da gruppi di società o raggruppamenti di imprese devono essere inoltrate sempre alla Direzione Centrale Normativa, Ufficio Interpelli Nuovi Investimenti, anche laddove uno o più dei soggetti appartenenti al gruppo o raggruppamento abbiano avuto accesso al regime dell'adempimento collaborativo.

In ordine al coordinamento fra i due istituti, si richiama anche l'articolo 8, comma 1, del Decreto attuativo, secondo cui il contribuente che si conforma al contenuto della risposta resa dall'Agenzia delle entrate può, a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo, sempre che ricorrano gli altri requisiti necessari per l'accesso al regime.

In sostanza, per i contribuenti che si adeguino alla risposta resa in seguito all'interpello sui nuovi investimenti si prevede una facoltà di accesso "agevolato" al regime di cooperative compliance, svincolato, cioè, dal requisito dimensionale ordinariamente richiesto.

Il soggetto che ha facoltà di accesso "agevolato" alla cooperative compliance, tuttavia, non necessariamente coincide con il soggetto che ha materialmente presentato istanza di interpello sui nuovi investimenti.

In linea con quanto stabilito nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 53237/2016 del 14 aprile 2016, contenente "Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo" (paragrafo 2.7), la disposizione attuativa specifica, infatti, che la facoltà di accesso al regime in questi casi è riconosciuta non tanto al socio investitore quanto:

- all'impresa che effettua l'investimento, sia essa un'impresa residente o una stabile organizzazione del soggetto non residente;
- all'impresa il cui patrimonio è oggetto dell'investimento, nel caso (disciplinato dall'articolo 2, comma 1, lettera d), del Decreto attuativo) in cui l'investimento consista in operazioni sul patrimonio di un'impresa.

Nell'ipotesi in cui l'istanza di interpello sia presentata da gruppi di società e raggruppamenti di imprese, coerentemente a quanto sopra indicato, l'istanza di accesso al regime della cooperative compliance deve essere presentata dall'eventuale struttura, impresa residente o stabile organizzazione, costituita dal gruppo o raggruppamento di imprese per effettuare l'investimento nel territorio dello Stato.

In mancanza di tale struttura, laddove nell'ambito del gruppo o raggruppamento sia possibile ravvisare un autonomo soggetto d'imposta, ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del TUIR, come avviene - ad esempio - nelle ipotesi di rete-soggetto e di consorzi con attività esterna (cfr. paragrafo n. 3), l'istanza sarà presentata da tale autonomo soggetto.

In tutte le altre ipotesi, dovrà essere conferito il mandato speciale ad una qualsiasi delle imprese del raggruppamento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

EXPO MILANO 2015 - Ulteriori chiarimenti - Risposte a quesiti in materia fiscale (Frequently Asked Questions - FAQ)

- Iva - Expo 2015 - Risposte a quesiti in materia fiscale - Ulteriori chiarimenti

1. PREMESSA

La presente circolare, che segue alla circolare 7 agosto 2014, n. 26/E, contiene le risposte ai quesiti più frequenti fornite dalla scrivente, sia mediante il Desk appositamente dedicato dall'Agenzia delle entrate all'evento (Expo2015@agenziaentrate.it), sia mediante istanze di interpello, in merito a questioni attinenti alla fiscalità dei soggetti che a vario titolo partecipano ad Expo Milano 2015.

2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

2.1 Regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE

D1: A pagina 13 della circolare n. 26/E del 2014 è chiarito che "i Commissariati Generali di Sezione possono acquistare o importare, ad esempio, i beni necessari alla realizzazione del proprio Padiglione espositivo in regime di non imponibilità IVA". Tale regime di non imponibilità IVA si applica alla realizzazione di tutto il Padiglione, incluse le aree destinate allo svolgimento delle attività commerciali?

R: Come precisato con la circolare 26/E del 2014, la non imponibilità di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE, stipulato a Roma l'11 luglio 2012 e ratificato con Legge 14 gennaio 2013, n. 3 (di seguito, "Accordo BIE" o "Accordo") è prevista per gli acquisti di beni e servizi nonché per le importazioni di beni di importo rilevante effettuati per le loro attività ufficiali da parte dei Commissariati Generali di Sezione.

I Commissariati Generali di Sezione possono, dunque, usufruire del regime di non imponibilità IVA per la realizzazione del proprio Padiglione espositivo.

Si deve ritenere che tale regime sia applicabile agli acquisti di beni e servizi, nonché alle importazioni di beni, relativi alla costruzione dell'intero Padiglione, inclusa la parte dello stesso adibita alle attività commerciali, quali il ristorante, il bar e il negozio, poiché la struttura del Padiglione è riferibile nella sua interezza all'attività istituzionale dei Commissariati Ufficiali di Sezione.

Sono, invece, escluse dal regime di non imponibilità in esame le operazioni connesse al rifornimento, vettovagliamento e arredo degli spazi adibiti allo svolgimento delle attività commerciali, nonché le importazioni di articoli, oggetto di vendita in loco.

Non possono, ad esempio, fruire di tale trattamento fiscale di favore gli acquisti delle cucine e degli utensili da utilizzare nell'attività di ristorazione, nonché le uniformi del personale addetto alle attività di ristorazione e/o di vendita di prodotti. Anche la successiva cessione a terzi - effettuata dal Partecipante Ufficiale al termine dell'esposizione universale - è soggetta ad IVA secondo le regole ordinarie.

D2: Un Partecipante Ufficiale ha affittato degli appartamenti per ospitare il proprio personale durante il periodo di svolgimento di Expo Milano 2015. Il proprietario degli immobili è una S.r.l. e il contratto è intestato al Commissariato Generale di Sezione dello stesso Partecipante.

Per tale servizio, il Commissariato Generale di Sezione può usufruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

In caso di risposta affermativa, avendo già pagato due acconti comprensivi di IVA, è possibile recuperare l'imposta erroneamente versata?

Il citato regime di non imponibilità IVA, inoltre, si estende alle forniture di gas, elettricità e telefonia?

R: La locazione di immobili effettuata al fine esclusivo di consentire la partecipazione dello Stato estero ad EXPO Milano 2015 rientra nel regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE.

Il corrispettivo della locazione degli appartamenti, dunque, può essere fatturato dal locatore in regime di non imponibilità IVA ex articolo 10,

comma 5, del citato Accordo.

Per la restituzione dell'IVA erroneamente addebita in fattura dal fornitore italiano, si conferma la validità delle indicazioni fornite nella Risoluzione n. 10/E del 2014.

Il locatore, pertanto, dovrebbe emettere una nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Per quanto riguarda i servizi di somministrazione di gas, elettricità e le altre utenze, si ritiene che anche per l'acquisto di tali servizi, il Commissariato Generale di Sezione possa usufruire del regime di non imponibilità IVA in esame a condizione che i contratti delle utenze siano allo stesso intestati.

Qualora, invece, le utenze fossero intestate al proprietario degli appartamenti, i servizi sarebbero fatturati a quest'ultimo (S.r.l.) con applicazione dell'IVA con l'aliquota propria dell'operazione. Il proprietario a sua volta riaddebiterà il relativo costo al Commissariato Generale di Sezione in regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

D3: Un Commissariato Generale di Sezione intende acquistare dei prodotti alimentari da un'impresa italiana. Il Commissariato successivamente rivende questi prodotti al pubblico presso il punto di ristoro del suo Padiglione, gestito da una società estera con partita IVA italiana. Il fornitore italiano può emettere la relativa fattura in regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE previa esibizione da parte del Commissariato del form allegato alla Risoluzione n.10/E del 2014?

R: Solo i Partecipanti Ufficiali hanno la possibilità di acquistare beni e/o servizi in regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE e ciò a condizione che detti beni e/o servizi siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività istituzionale espositiva non commerciale del Partecipante stesso.

Nessun acquisto di beni e/o di servizi effettuato per lo svolgimento di un'attività commerciale all'interno di Expo Milano 2015 è agevolato ai fini IVA, a prescindere dal soggetto che lo effettua (Partecipante Ufficiale o Partecipante Non Ufficiale).

Pertanto, dato che i prodotti alimentari che il Commissariato Generale di Sezione compra dall'impresa italiana sono destinati ad essere rivenduti presso il punto ristoro del suo Padiglione, tale acquisto non può essere effettuato usufruendo del regime di non imponibilità IVA sopra citato.

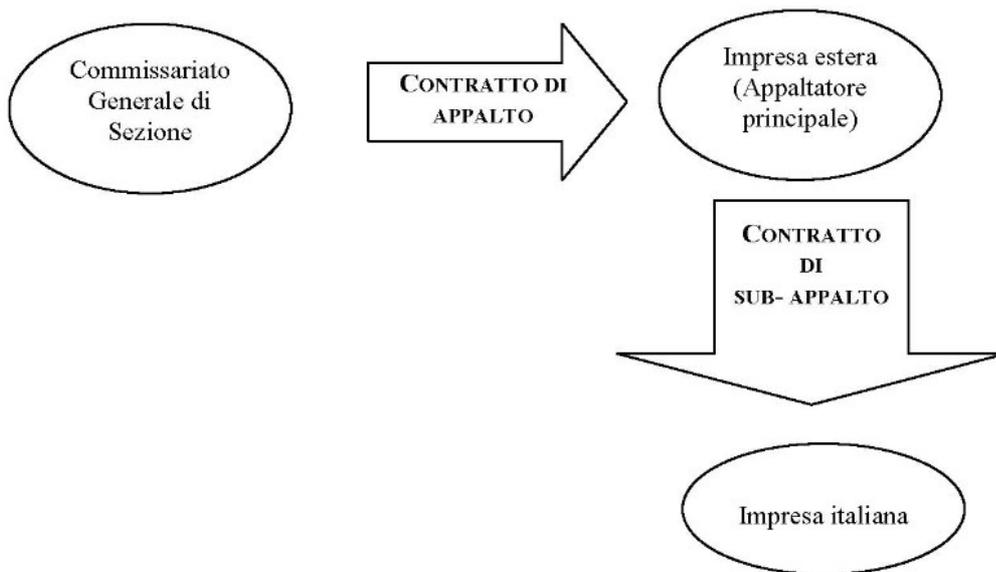
L'acquisto sarà assoggetto ad IVA secondo le disposizioni ordinarie.

D4: Un Commissario Generale di Sezione può acquistare in Italia un'autovettura per gli spostamenti durante Expo Milano 2015 avvalendosi dal regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

R: L'acquisto di un'autovettura da parte di un Commissariato Generale di Sezione può essere effettuato in regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5 del citato Accordo a condizione che il mezzo in esame sia utilizzato esclusivamente nell'ambito dei fini istituzionali espositivi non commerciali dello stesso Commissariato.

D5: Un'impresa italiana ha stipulato un contratto di sub-appalto con un'impresa estera (i.e. appaltatore principale) per la fornitura e posa in opera di carpenteria metallica, destinata alla realizzazione del Padiglione di un Partecipante Ufficiale. L'appaltatore principale ha ottenuto dal Commissariato Generale di Sezione la dichiarazione di cui alla Risoluzione n.10/E del 2014, che lo autorizza a beneficiare dello speciale regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo.

Tale regime è applicabile anche alla fatturazione tra l'appaltatore principale e il sub-appaltatore italiano oppure opera solo nel rapporto tra committente estero (i.e. Commissariato Generale di Sezione) e appaltatore principale?



R: La circolare n. 26/E del 2014 chiarisce che possono fruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE soltanto le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate direttamente ad un Commissariato Generale di Sezione ovvero ad un soggetto, che può essere anche un General Contractor (persona fisica o giuridica), che ne ha la rappresentanza, ossia il potere di agire in nome e per conto dello stesso Commissariato (i.e. mandato con rappresentanza). In quest'ultima ipotesi, infatti, il fornitore italiano emette fattura direttamente al Commissariato Generale di Sezione che, giuridicamente, ha il ruolo di committente dei lavori.

In entrambi i casi è necessaria la previa esibizione al fornitore italiano del modulo (form) allegato alla Risoluzione n. 10/E del 2014.

Tale regime, pertanto, non si estende alle prestazioni rese ad un committente diverso dal Commissariato Generale di Sezione.

Nella fattispecie oggetto del quesito, l'impresa italiana potrebbe emettere fattura in regime di non imponibilità IVA nei confronti del proprio committente, secondo quanto previsto dall'Accordo BIE, a condizione che quest'ultimo (nel caso in esame, impresa estera appaltatore principale) abbia il potere di agire in nome e per conto del Commissariato Generale di Sezione.

Al di fuori delle ipotesi in cui il Commissariato Generale di Sezione si configuri quale committente della prestazione (situazione da valutare anche alla luce dell'ordinamento giuridico del Paese partecipante), il regime di non imponibilità IVA non si applica per carenza del requisito soggettivo richiesto dalla norma agevolativa.

D6: Uno Stato estero (Partecipante Ufficiale) affida ad un suo ente pubblico la realizzazione e gestione della sua partecipazione ad Expo Milano 2015. L'ente ha il fine istituzionale di promuovere gli investimenti nello Stato da parte di soggetti esteri. Al Presidente e legale rappresentante dell'ente è conferito l'incarico di Commissario Generale di Sezione.

Per ragioni di contabilità pubblica dello Stato estero, all'ente non può essere conferito un mandato con rappresentanza. È quindi tale soggetto a stipulare con un'impresa italiana - in nome proprio, ma per conto dello Stato estero - un contratto per la costruzione del Padiglione espositivo.

Ai fini del corretto regime IVA applicabile alla fattispecie in esame, si chiede se l'ente pubblico può essere considerato alla stregua di un Commissariato Generale di Sezione così da applicare alla prestazione di servizi resa dall'impresa italiana il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, anche se a detto ente pubblico non è stato formalmente conferito l'incarico di Commissariato Generale di Sezione.

R: La circolare 7 agosto 2014, n. 26/E, al paragrafo 3.2.1., precisa che:

- il regime di non imponibilità IVA in esame è riservato agli acquisti di beni e/o di servizi e/o alle importazioni di beni effettuati dai Commissariati Generali di Sezione dei Partecipanti Ufficiali, vale a dire dalla struttura mediante la quale un Partecipante Ufficiale realizza e gestisce la propria partecipazione all'esposizione universale;

- in merito all'individuazione del Commissariato Generale di Sezione, l'Accordo BIE non prevede clausole particolari. Pertanto, i Partecipanti Ufficiali hanno un'ampia discrezionalità per organizzare e gestire la propria partecipazione all'evento, nel modo da loro ritenuto più coerente con la propria normativa nazionale;

- in tale ottica, il ruolo di Commissariato Generale di Sezione può essere svolto da un'Amministrazione pubblica del Partecipante Ufficiale, o da un soggetto terzo che opera in nome e per conto del Commissario Generale di Sezione che, in quanto rappresentante dello Stato estero, è illimitatamente responsabile delle azioni del proprio Commissariato;

- in considerazione della molteplicità dei Paesi partecipanti e, quindi, della diversità dei relativi ordinamenti giuridici, eventuali modelli organizzativi di partecipazione diversi da quelli sopra illustrati possono essere valutati in sede di interpello, ai fini del riconoscimento del regime di non imponibilità IVA previsto dall'Accordo con il BIE.

Avendo riguardo al modello organizzativo di partecipazione ad Expo Milano 2015 adottato dallo Stato estero in questione, nonostante all'ente pubblico prescelto non sia stato esplicitamente conferito l'incarico di Commissariato Generale di Sezione, è possibile ritenere che tale soggetto rappresenti la struttura (i.e. Commissariato Generale di Sezione) di cui si avvale il Partecipante Ufficiale per realizzare e gestire la propria partecipazione all'esposizione universale.

Si tratta, infatti, di un ente pubblico il cui fine istituzionale è la promozione economica e lo sviluppo degli investimenti dello Stato estero e al quale è stato formalmente attribuito il ruolo di soggetto responsabile di tutte le attività connesse alla partecipazione del Paese estero ad Expo Milano 2015, che è funzione tipica dei Commissariati Generali di Sezione.

Ad avvalorare il riconoscimento di detto ruolo contribuisce, altresì, l'esplicita nomina a Commissario Generale di Sezione conferita al Presidente e legale rappresentante dell'ente, che sottoscriverà il modulo allegato alla risoluzione n. 10/E del 2014 per richiedere il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

2.2. Obblighi contabili e di conservazione documentale

D: Il Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale deve tenere una contabilità speciale con riferimento alle fatture emesse a suo nome? Ha un obbligo di rendicontazione e/o di informazione nei confronti dell'Amministrazione fiscale italiana?

R: Quando il Commissariato Generale di Sezione non svolge alcuna attività commerciale in Italia, mediante ad esempio una stabile organizzazione ivi localizzata, non è tenuto ad osservare particolari obblighi contabili o dichiarativi ai fini fiscali. I moduli che compila e consegna ai fornitori per usufruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10 del citato Accordo vanno conservati con le stesse modalità previste per i documenti ufficiali emessi dallo stesso Commissariato, unitamente alla documentazione dei relativi pagamenti.

2.3 Modalità di compilazione semplificata del "form" allegato alla Risoluzione n. 10/E del 2014

D: Il form allegato alla Risoluzione n.10/E del 2014, prevede al punto c.2) "informazioni riguardanti beni e servizi".

Invece di procedere all'elencazione dettagliata di tutti i beni e servizi rientranti nell'oggetto di un contratto di appalto (cosa questa che risulterebbe assai laboriosa e complessa), è possibile fare un semplice rimando all'oggetto del contratto (di cui si allegherebbe copia) e quindi a tutti i beni e servizi necessari alla realizzazione di detto oggetto, senza procedere all'elencazione di cui sopra?

Basterebbe scrivere semplicemente "Beni e servizi necessari ad adempiere all'oggetto del contratto di cui si allega copia"?

R: Si può ritenere corretta la modalità di compilazione del form suggerita, secondo cui in tale documento non è riportato l'elenco dei beni e dei servizi forniti ma gli estremi del contratto d'appalto in base al quale sono effettuate le forniture dei beni e servizi in esame. Ciò a condizione che il contratto sia allegato e che in esso siano indicate, in modo sufficientemente chiaro e dettagliato, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni oggetto della sua esecuzione.

2.4 Articolo 72, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972

D1: In luogo del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, è possibile per la Commissione UE usufruire del regime IVA di cui all'articolo 72, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972?

R: L'articolo 72, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede la non imponibilità IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi dell'Unione europea.

I presupposti cui è subordinata l'applicazione di tale regime sono:

1. l'inerenza degli acquisti all'attività istituzionale della UE (i.e. Commissione UE). In altri termini, gli acquisti di beni e/o di servizi devono essere effettuati dalla Commissione nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali. A tal fine, si ritiene sia sufficiente la produzione ai propri fornitori di un'apposita dichiarazione attestante la sussistenza di tale condizione di inerenza;

2. il valore minimo dell'operazione (superiore a 300,00 euro).

Al ricorrere dei citati presupposti, i fornitori potranno emettere le fatture relative alle operazioni (i.e. cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nei confronti della Commissione UE in regime di non imponibilità indicando il titolo di non imponibilità e la relativa norma [articolo 72, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972].

Tale regime è ovviamente alternativo a quello previsto dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE e più favorevole per i fornitori, in quanto le operazioni da loro effettuate a favore della Commissione UE rilevano ai fini del loro plafond per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972 alle operazioni di cessione alle esportazioni ed alle operazioni a queste assimilate.

D2: In luogo del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, i Commissariati Generali di Sezione possono richiedere l'applicazione dell'articolo 72, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972?

R: Il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 72, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972 si applica, sotto il profilo soggettivo, anche agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle sedi e dai rappresentanti diplomatici e consolari (compreso il personale tecnico-amministrativo) a condizioni di reciprocità (i.e. il Paese ospite deve concedere, nel proprio territorio, ai rappresentanti diplomatici italiani analoga agevolazione ai fini delle imposte indirette).

Qualora il ruolo di Commissariato Generale di Sezione sia affidato alle sedi diplomatiche e consolari, torna quindi applicabile la norma richiamata.

Per provare la reciprocità e quindi ottenere il beneficio della non imponibilità ai sensi del richiamato articolo 72, le sedi e i rappresentanti diplomatici e consolari appartenenti a Stati esteri sono tenuti ad esibire ai propri fornitori il modello predisposto dal Comitato europeo, allegato alla C.M. 10 marzo 1998, n. 78/E. Tale modello ha la finalità di dimostrare, mediante attestazione del Ministero degli esteri, che i destinatari dell'agevolazione si trovano nelle condizioni previste dalla norma.

Va da sé che se ricorressero le condizioni richieste dall'articolo 72, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, nei termini anzidetti, in alternativa al regime di non imponibilità di cui all'art. 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE, i fornitori potrebbero emettere le fatture relative ai servizi resi senza applicazione dell'IVA indicando quale titolo di non imponibilità il corrispondente riferimento normativo.

2.5. Royalties

D: La società pubblica estera Alfa, con partita IVA estera e senza stabile organizzazione in Italia, è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale ed è incaricata della realizzazione, gestione e smantellamento del Padiglione espositivo.

L'attività di ristorazione presso il Padiglione non è effettuata da Alfa, ma da un'impresa estera, che verserà ad Alfa una fee, commisurata agli incassi del ristorante. Ai fini Iva, l'operazione in esame è territorialmente rilevante in Italia?

R: La concessione a terzi da parte di un Partecipante Ufficiale dell'attività di ristorazione si configura come attività commerciale e, poiché è resa nell'ambito dell'evento espositivo, mantiene ai fini IVA, la natura di "servizio relativo ad un'attività fieristica e di esposizione".

Nella fattispecie in esame, il committente del servizio è un'impresa estera che, a seguito dell'esercizio dell'attività di ristorazione presso il Padiglione, ha in Italia una stabile organizzazione sia ai fini IVA, sia fini delle imposte dirette.

Pertanto la prestazione resa da Alfa a quest'ultima è territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'IVA, con aliquota del 22 per cento, è assolta dalla stabile organizzazione italiana dell'impresa estera mediante il meccanismo del reverse charge.

2.6. Acquisti intra-UE

D1: Un ente pubblico con partita IVA estera è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale. Deve acquistare da un fornitore comunitario beni da trasportare in Italia da destinare allo svolgimento della sua attività istituzionale espositiva non commerciale: trattasi in particolare di apparecchiature audio-video a supporto del Padiglione.

Per tale acquisto intra-UE, il Commissariato Generale di Sezione può usufruire del regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, posto che sia la norma, sia i relativi documenti di prassi, menzionano solo l'acquisto e/o l'importazione di beni?

R: Si ritiene che il regime agevolativo di non imponibilità IVA previsto dall'Accordo BIE riguardi tutti gli acquisti effettuati dai Commissariati Generali di Sezione, compresi quindi gli acquisti intra comunitari, al ricorrere ovviamente delle condizioni previste dall'articolo 10, comma 5, del citato Accordo e dall'articolo 38 del D. L. 30 agosto 1993, n. 331.

D2: Un ente pubblico estero Beta, con partita IVA estera e senza stabile organizzazione in Italia, è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale.

Beta dà in concessione all'impresa estera Gamma le attività commerciali da svolgere all'interno del Padiglione espositivo.

Si chiedono chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA delle seguenti fattispecie:

1. Beta acquista nel suo Stato UE dei beni destinati ad essere venduti da Gamma presso il Gift Shop del Padiglione. Gamma vende tali beni in nome proprio, ma per conto di Beta. Il trasporto in Italia dallo Stato UE di acquisto è curato da Beta;

2. Beta compra in Italia i beni destinati ad essere venduti nel Gift Shop del Padiglione. Gamma li vende in nome proprio, ma per conto di Beta. Il trasporto e la consegna a Gamma sono curati da Beta.

R: Si premette che gli acquisti in esame non beneficiano del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE in quanto relativi ad un'attività commerciale.

L'operazione descritta al punto 1 è un acquisto intracomunitario di beni effettuato da Beta e soggetto all'IVA italiana. Beta, in particolare, assolve la relativa imposta mediante il meccanismo del reverse charge. A tal fine, può:

- identificarsi direttamente in Italia oppure
- nominare un rappresentante fiscale in Italia.

Se in base alle previsioni contrattuali fosse, invece, Gamma ad acquistare i beni nello Stato UE e Beta effettuasse il trasporto degli stessi per conto di Gamma, l'acquisto intra-UE sarebbe effettuato da Gamma e sarebbe tale società a dover assolvere l'IVA con il meccanismo del reverse-charge. Quest'ultima è un soggetto stabilito ai fini IVA in Italia in quanto, svolgendo un'attività commerciale presso il Padiglione, ha in loco una stabile organizzazione con partita IVA italiana.

L'operazione descritta al punto 2 è, invece, una cessione interna in quanto i beni sono acquistati in Italia. Il fornitore italiano quindi emette fattura con IVA italiana nei confronti di Beta, che può ottenere il rimborso di tale imposta utilizzando la procedura prevista dall'articolo 38-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972 per i soggetti stabili in altro Stato UE, naturalmente nel presupposto che non abbia in Italia una stabile organizzazione.

Beta quando rivende i beni a Gamma, essendo un soggetto non residente, non è tenuta a versare in Italia l'IVA per operazioni attive poste in essere in quanto, l'imposta sarà versata dall'acquirente (nel caso Gamma) mediante il meccanismo del reverse charge.

Resta, infine, da precisare che per effetto de mandato senza rappresentanza, che Beta ha conferito a Gamma, per la vendita dei beni presso il Gift Shop, Gamma è tenuta ad retrocedere gli effetti della vendita a Beta.

In particolare per effetto di tale contratto:

- Gamma vende i beni a terzi con applicazione dell'IVA e
- Beta vende i beni a Gamma sulla base del prezzo di vendita praticato a terzi, al netto della commissione a questa spettante. Gamma, come detto, è tenuta ad assolvere l'imposta mediante reverse charge.

2.7. Obbligo di comunicazione "black list"

D: Un'impresa italiana sta realizzando uno stand fieristico a Expo Milano 2015 per una società estera con sede in un Paese black list. La prestazione, secondo quanto indicato nella circolare 26/E del 2014, paragrafo 7, è "non soggetta Iva ai sensi art. 7-ter DPR 633/72".

L'impresa italiana deve adempiere all'obbligo di comunicazione "black list" e quindi comunicare i dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti del suo cliente secondo le regole e le scadenze ordinarie?

R: Si conferma che le prestazioni di servizi relative alla costruzione di uno stand fieristico presso Expo Milano 2015 fornite da un'impresa italiana ad un soggetto passivo IVA estero sono fuori campo IVA in quanto non territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

In merito all'obbligo di comunicazione black list, l'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010 ha esteso tale adempimento alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti in Italia agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi black list o rese dai soggetti medesimi.

In ordine agli adempimenti/obblighi dichiarativi connessi alle operazioni effettuate in relazione all'evento espositivo, né l'Accordo BIE, né altra disposizione normativa, prevedono deroghe rispetto alle regole di carattere generale.

Pertanto, i dati relativi alle operazioni effettuate dall'impresa italiana nei confronti del soggetto passivo IVA con sede nel Paese black list devono essere comunicati secondo le regole e le scadenze ordinarie.

2.8. Sub-appalti nel settore edile - reverse charge

D: La circolare n. 26/E del 2014, al paragrafo 7, chiarisce che le operazioni aventi ad oggetto la realizzazione e lo smontaggio dei Padiglioni di Expo Milano 2015 sono considerate "prestazioni relative ad un'attività fieristica e di esposizione". Si chiede se, con specifico riferimento ai servizi di realizzazione di tali Padiglioni, forniti nell'ambito di contratti d'appalto da subappaltatori, sia applicabile o meno il meccanismo del "reverse-charge" di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/72.

R: La qualifica delle operazioni relative alla realizzazione e allo smontaggio dei Padiglioni resa nella circolare n. 26/E del 2014 non assume valenza di carattere generale, bensì rileva soltanto ai fini dell'individuazione del luogo in cui detti servizi devono essere, in linea di principio, assoggettati ad IVA (i.e. ai fini della rilevanza territoriale dei servizi).

In altri termini, la qualificazione dei servizi in argomento nei termini anzidetti non attiene alla natura intrinseca degli stessi, i quali - se riconducibili ad attività comprese nella sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007 e se territorialmente rilevanti in Italia - possono ricadere, ai fini dell'assolvimento della relativa imposta, nell'ambito di applicazione del sistema del reverse-charge, al ricorrere, ovviamente, di tutte le condizioni richieste dall'articolo 17, comma 6, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972 (i.e. esistenza di un rapporto di subappalto e appartenenza di entrambi i soggetti passivi del rapporto al comparto dell'edilizia).

In proposito, tenuto conto del carattere temporaneo dei Padiglioni espositivi, in quanto si tratta di strutture destinate ad essere demolite/smantellate al termine dell'esposizione universale, i servizi relativi alla costruzione degli stessi possono, in linea di principio, essere compresi nell'ambito dell'attività per la realizzazione di costruzioni di natura temporanea di cui alla sezione F della Tabella ATECO 2007.

Per maggiore chiarezza si consideri il seguente esempio.

Un'impresa di costruzioni italiana (i.e. appaltatore principale) stipula un contratto di appalto con un General Contractor estero per la realizzazione di un Padiglione espositivo. L'impresa italiana a sua volta affida in sub-appalto a società specializzate italiane parte degli interventi oggetto del citato contratto di appalto. Ritenendosi verificati, nei termini anzidetti, i presupposti per l'applicazione del sistema dell'inversione contabile previsto per il settore edile, l'IVA relativa alle prestazioni di servizi rese all'appaltatore principale dalle società subappaltatrici - alle quali è stata affidata parte dei lavori di costruzione del Padiglione - dovrà essere assolta secondo il citato meccanismo.

3. ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI - STABILE ORGANIZZAZIONE - REGIME IVA

D1: Il Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale svolgerà direttamente un'attività commerciale all'interno del Padiglione del suo Stato di appartenenza. È configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione italiana ai fini IVA? Deve richiedere una partita IVA italiana? Può provvedere direttamente il Commissariato oppure occorre rivolgersi ad un commercialista? Una volta ottenuta la partita IVA, le dichiarazioni e gli adempimenti devono essere fatti da un commercialista? Occorre trasferire la sede del Commissariato presso il Padiglione espositivo?

R: Il Commissariato Generale di Sezione che svolge un'attività commerciale all'interno del Padiglione è considerato agli effetti dell'IVA un soggetto passivo stabilito in Italia e quindi è tenuto ad assolvere ai relativi adempimenti. Se, ad esempio, è lo stesso Commissariato a gestire il ristorante, il bar o il negozio presso il proprio Padiglione, è configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (i.e. IRES e IRAP) nonché ai fini IVA in quanto trattasi di strutture di mezzi umani e tecnici, con un sufficiente grado di permanenza, atte a ricevere ed effettuare prestazioni di servizi.

Ai fini IVA, pertanto, il Commissariato dovrà presentare la dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 35 del D.P.R. n.633 del 1972, utilizzando il modello AA7/10, entro 30 giorni dalla data di inizio dell'attività economica nel quale, tra l'altro, dovrà essere indicato il luogo di esercizio dell'attività. Questo ed altri adempimenti, quali la dichiarazione annuale IVA, possono essere curati direttamente oppure con l'ausilio di un commercialista.

Se il Commissariato è già in possesso di un codice fiscale italiano, l'Agenzia delle entrate rilascia un nuovo identificativo valido come partita IVA, sempre a seguito della presentazione del modello AA7/10. Nel modello deve essere indicata la persona fisica (verosimilmente il Commissario Generale di Sezione) che ha la rappresentanza della stabile organizzazione e il relativo codice fiscale personale.

Il trasferimento della sede del Commissariato presso il Padiglione espositivo non è obbligatorio.

D2: Un Partecipante Ufficiale UE intende procedere alla costituzione di una stabile organizzazione presso il suo Padiglione espositivo cui affidare la gestione delle attività commerciali di vendita prodotti e di ristorazione. Ai fini IVA, intende procedere all'identificazione ai sensi dell'articolo 35 ter D.P.R. n. 633 del 1972.

R: La presenza di una stabile organizzazione in Italia di un Partecipante Ufficiale fa acquisire a quest'ultimo lo status di soggetto passivo IVA stabilito in Italia. Di conseguenza è preclusa la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633

del 1972.

Il Partecipante Ufficiale (i.e. Commissariato Generale di Sezione) è quindi tenuto a richiedere l'attribuzione di una partita IVA per la sua stabile organizzazione, presentando il modello AA7/10 ad un qualunque Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate o al nostro punto di contatto presso Expo-Centro Servizi.

Il modello è reperibile sul nostro sito istituzionale in diverse lingue. Come già precisato nella risposta D1, se il Commissariato è già in possesso di un codice fiscale italiano, l'Agenzia delle entrate rilascia un nuovo identificativo valido come partita IVA, sempre a seguito della presentazione del modello AA7/10.

Nel modello deve essere indicata la persona fisica (verosimilmente il Commissario Generale di Sezione) che ha la rappresentanza della stabile organizzazione e il relativo codice fiscale personale.

D3: Alcuni Partecipanti, anziché dichiarare l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione, dichiarano presso la Camera di Commercio l'apertura di un'unità locale. Tale modo di operare è corretto?

R: L'apertura di un'unità locale è cosa diversa dall'apertura in Italia di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Uno show room, ad esempio, o un ufficio di rappresentanza utilizzati solamente per fini espositivi, informativi, promozionali o ricognitivi del mercato interno, costituiscono delle unità locali. Sono o diventano stabili organizzazioni quando utilizzati, ad esempio, per effettuare anche attività di vendita.

Ciò che rileva ai fini fiscali è ovviamente la situazione di fatto e non il dato formale. Pertanto se l'unità locale svolge di fatto un'attività commerciale in occasione e per la durata di EXPO, questa è una stabile organizzazione sia ai fini delle imposte dirette (IRES e IRAP) sia ai fini IVA anche se risulta registrata alla Camera di Commercio come unità locale.

D4: L'IVA versata allo Stato italiano dalla stabile organizzazione incaricata della gestione delle attività commerciali del Partecipante ufficiale può essere oggetto di rimborso?

R: La stabile organizzazione costituisce un soggetto passivo IVA e in quanto tale ha diritto al recupero dell'IVA assolta in relazione ai beni e ai servizi acquistati o importati per l'esercizio della propria attività commerciale. Tale recupero avviene in primis tramite l'esercizio della detrazione dell'imposta, da effettuarsi secondo le regole di cui agli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972.

Nel corso dell'anno, il diritto alla detrazione può essere esercitato in occasione delle singole liquidazioni periodiche dell'imposta (di regola, con cadenza mensile).

In altri termini, se, ad esempio nel corso del mese di giugno 2015, la stabile organizzazione vende a terzi dei beni (i.e. gadget) o presta a terzi dei servizi (i.e. somministrazione di alimenti e bevande) incassa un prezzo che è comprensivo dell'IVA. Tale IVA va versata all'Erario - di norma - entro il 16 mese successivo (luglio 2015) al netto dell'IVA assolta dalla stessa stabile sugli acquisti dei beni e dei servizi effettuati nel mese di giugno 2015.

Ai fini IVA, inoltre, la stabile organizzazione deve presentare la dichiarazione annuale IVA, nella quale riepiloga le operazioni attive e passive effettuate nel corso del 2015, nonché i versamenti effettuati in occasione delle liquidazioni periodiche (i.e. 16 di ogni mese).

Se da tale riepilogo risultasse che l'IVA riscossa fosse complessivamente inferiore rispetto a quella complessivamente assolta sugli acquisti, emergerebbe un credito, che la stessa stabile può:

1. utilizzare in compensazione di altre imposte dovute in Italia (ad esempio, IRES e IRAP);
2. chiedere a rimborso;
3. riportare all'anno successivo per utilizzarlo in detrazione del debito risultante dalle liquidazioni periodiche (naturalmente, nel presupposto che il soggetto continui ad esercitare l'attività in Italia).

In sede di dichiarazione, è possibile chiedere il rimborso solo se l'IVA a credito è di ammontare superiore a 2.582,28 euro e se derivante da una delle situazioni di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La dichiarazione va presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo (i.e. 30.09.2016), utilizzando il modello UNICO 2016.

In alternativa a quanto sopra chiarito, la stabile organizzazione può recuperare il credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno e, in particolare, per ciascuno dei primi tre trimestri dell'anno (il recupero del credito IVA relativo al quarto trimestre può essere chiesto solo in sede annuale), nei modi seguenti:

1. presentando la richiesta di rimborso del credito;
2. utilizzando il credito in compensazione.

In particolare, è possibile chiedere il rimborso trimestrale se nel singolo trimestre l'importo del credito IVA è superiore a 2.582,28 euro e se si verifica una delle condizioni di cui all'articolo 38-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il soggetto passivo deve trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite intermediari abilitati ad Entratel, la richiesta di rimborso utilizzando l'apposito modello IVA TR reperibile sul sito:

(<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/cosadevifare/richiedere/rimborsi/iva+crediti+trimestrali+iva+tr/modello+cre> entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

Maggiori informazioni circa l'esecuzione dei rimborsi e le garanzie eventualmente richieste a tal fine sono disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate

(<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Rimborsi/Iva+presentazione+garanzia/NP+IvaPr>

D5: L'impresa Alfa è una società italiana alla quale diversi Commissariati Generali di Sezione hanno dato l'incarico di curare "chiavi in mano" la loro partecipazione ad Expo Milano 2015.

Ciò comporta la necessità per la stessa di acquistare beni e servizi legati alla costruzione dei relativi Padiglioni espositivi (servizi edili), nonché beni e servizi legati alla gestione e smantellamento dei medesimi (utenze, catering, manutenzione, ecc.).

L'impresa Alfa quindi corrisponderà ai propri fornitori l'IVA in relazione ai beni e servizi acquistati ma riaddebiterà tali beni e servizi ai Commissari Generali di Sezione in regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 5, Accordo BIE. Al riguardo si chiede di conoscere:

- se sia possibile considerare le cessioni e le prestazioni di servizi effettuate in regime di non imponibilità ai Commissari Generali di Sezione nel computo dell'aliquota media per la richiesta di rimborso IVA infrannuale;
- in caso di risposta affermativa, se tale fattispecie possa rientrare nelle situazioni in cui è previsto il rimborso IVA prioritario;
- se esistano eventuali ulteriori soluzioni o procedure per avviare alla formazione di un rilevante credito Iva in capo ad Alfa.

R: Per determinare l'aliquota media di cui all'articolo 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, da indicare nel modello TR, ai fini del rimborso IVA infrannuale, può tenersi conto delle operazioni non imponibili di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

Poiché si tratta di operazioni non imponibili che non conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso, possono tornare applicabili i principi enunciati con la circolare n. 13 del 1990 (ultimo paragrafo intitolato "questioni varie"). Tale documento di prassi, infatti, chiarisce che:

- per la determinazione dell'aliquota media relativa alle operazioni di acquisto e di vendita registrate nell'anno d'imposta occorre tener conto non soltanto di tutte le operazioni assoggettate all'IVA ma anche di quelle ad aliquota "zero";
- al fine di che trattasi può tenersi conto di tutte quelle operazioni, anche non soggette all'imposta, a condizione che risultino oggettivamente rilevabili dalla contabilità regolarmente tenuta, escluse quelle che conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso, quali quelle previste dagli articoli 7, 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le operazioni effettuate da Alfa in regime di non imponibilità di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE non sono comprese tra quelle che conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso e, pertanto, le stesse rientrano nel computo dell'aliquota media.

Per quanto concerne, poi, la possibilità che Alfa sia ammessa all'erogazione prioritaria del rimborso entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, occorre verificare se la stessa rientri tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi dell'articolo 38-bis, decimo comma, del DPR n. 633 del 1972. A tal fine si ricorda che attualmente sono ammessi alla predetta procedura:

- i soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lettera a), del sesto comma, dell'articolo 17;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, e cioè quelli che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, e cioè quelli che producono zinco, piombo e stagno, nonché i

semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;

- ? i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, e cioè produzione di alluminio e semilavorati;

- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi);

- gli operatori economici titolari del codice ATECO2007 59.14.00 (attività di proiezione cinematografica);

- i soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 (split payment).

Da quanto desumibile dal quesito, non sembra che Alfa rientri in una delle suddette categorie.

Ne consegue che, per le operazioni non imponibili effettuate nei confronti dei Commissariati Generali di Sezione, Alfa potrà chiedere il rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 30 comma 3, lett. a) del citato D.P.R. n. 633 del 1972, ma non potrà accedere all'erogazione prioritaria dello stesso.

3.1. Royalties

D: Presso il Padiglione di un Partecipante Ufficiale sono svolte diverse attività commerciali in relazione alle quali si pongono i seguenti quesiti:

Il Partecipante Ufficiale (in breve, "PU") affida in toto a terzi l'attività di ristorazione, riservandosi il diritto a ricevere una fee per la concessione in gestione di parte dello spazio espositivo del Padiglione.

Come va considerato tale provento in capo al Partecipante Ufficiale? Ha natura istituzionale, in quanto trattasi di un compenso relativo alla promozione dell'immagine e della tradizione culinaria del PU, oppure va in ogni caso considerato di natura commerciale?

Il PU ha una stabile organizzazione in Italia in quanto gestisce direttamente il Gift Shop.

R: Si ritiene che, ai fini IVA, la concessione da parte di un PU dell'attività di ristorazione mantenga la natura di "servizio commerciale relativo ad un'attività fieristica e di esposizione", la cui rilevanza territoriale in Italia è commentata nella circolare n. 26/E del 2014.

Ai fini delle imposte dirette, la fee percepita dal PU può essere soggetta all'applicazione di una ritenuta in uscita ai sensi degli articoli 25, comma 4, e 26-quater del D.P.R. n. 600 del 1973, al ricorrere delle condizioni ivi previste.

Detto trattamento va ovviamente coordinato con le disposizioni previste al riguardo da una Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito, ove applicabile.

La ritenuta sarebbe operata dal soggetto che gestisce l'attività commerciale in quanto, anche se limitata alla durata di Expo Milano 2015, lo svolgimento di tale attività comporta l'esistenza in Italia di una sua stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Ad ogni buon fine si ricorda che se la fee fosse percepita dalla stabile organizzazione italiana del PU, non sarebbe soggetta a ritenuta alla fonte (cfr. articolo 25, comma 4, ultimo periodo del citato DPR) e concorrerebbe alla formazione del suo reddito imponibile nonché del valore della sua produzione netta. In tal caso, inoltre, l'operazione sarebbe soggetta ad IVA con aliquota del 22 per cento in quanto territorialmente rilevante in Italia.

3.2. Enti non commerciali non residenti - Determinazione del reddito

D: Un ente non commerciale non residente riveste il ruolo di Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale.

Oltre all'attività istituzionale, tale ente svolge direttamente le attività commerciali presso il proprio Padiglione per la durata di Expo Milano 2015. Ciò comporta l'esistenza di sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Ai fini della determinazione del reddito di detta stabile organizzazione, l'ente non commerciale estero può adottare la contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, nel rispetto del limite del volume d'affari ragguagliato ad anno, e conseguentemente applicare le modalità di calcolo forfettarie del reddito previste dall'articolo 145 del TUIR?

R: Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che un ente non commerciale non residente che esercita un'attività commerciale mediante una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (i.e. il Partecipante Ufficiale che svolge in via principale l'attività istituzionale espositiva e che esercita attività commerciale nell'ambito di Expo Milano 2015 mediante una stabile organizzazione) sia soggetto alle stesse disposizioni e agli stessi obblighi contabili previsti per gli enti non commerciali residenti che svolgono non in via prevalente un'attività commerciale.

Pertanto, il suo reddito complessivo è costituito dall'insieme dei redditi conseguiti in Italia ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, determinati secondo

le disposizioni della categoria di appartenenza.

Se l'ente non commerciale non residente in qualità di Commissariato Generale di Sezione consegue in Italia solo il reddito prodotto dalla stabile organizzazione italiana, dovrà dichiarare unicamente tale reddito, determinato secondo le disposizioni previste per il reddito d'impresa, così come richiamate dall'articolo 154 del TUIR.

In particolare, ai sensi del comma 3 di tale articolo "agli enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciali mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, si applicano le disposizioni dei commi 2, 3 e 5 dell'art. 144".

Anche se la norma citata non richiama espressamente l'articolo 145 del TUIR, si ritiene che le disposizioni in esso contenute siano applicabili anche agli enti non commerciali non residenti al fine di evitare un'ingiustificata disparità di trattamento.

In merito si ricorda che possono optare per tale modalità di determinazione del reddito gli enti non commerciali ammessi al regime di contabilità semplificata. Peraltro l'articolo 20 del DPR 600 del 1973 prevede che la contabilità semplificata si applica agli enti non commerciali senza specificare la residenza degli stessi.

Per il combinato disposto degli articoli 18 e 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 possono optare per la contabilità semplificata gli enti non commerciali che in un anno conseguono ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR non superiori a 400 mila euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700 mila euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Per quelli che intraprendono l'attività d'impresa, tali limiti vanno ovviamente intesi in via prospettiva e ragguagliati ad anno (cfr. articolo 18, comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Con riferimento alla fattispecie prospettata, quindi, il Commissariato Generale di Sezioni può determinare il reddito della sua stabile organizzazione italiana ai sensi dell'articolo 145 del TUIR a condizione che abbia i requisiti per accedere al regime di contabilità semplificata.

Al riguardo si fa presente che le soglie di ricavi previste dall'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'accesso alla contabilità semplificata sono "disallineate" rispetto a quelle previste dall'articolo 145 del TUIR, ai fini della determinazione degli scaglioni di reddito cui applicare le percentuali ivi stabilite.

In altri termini, mentre il citato articolo 18 prevede quali limiti massimi di ricavi 400 mila e 700 mila euro, l'articolo 145 del TUIR reca una soglia massima di ricavi e componenti positivi di reddito compresa tra 25.822,85 e 516.456,90 euro.

Tale disallineamento è dovuto al mancato adeguamento dell'articolo 145 del TUIR alle modifiche apportate all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 dall'articolo 7, comma 2, lett. m) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, che ha elevato i precedenti limiti di 600 milioni e 1 miliardo di lire alle attuali soglie.

In merito si ritiene che prevalgano i limiti previsti dal citato articolo 18 in quanto l'accesso alla contabilità semplificata è condizione necessaria per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 145 del TUIR.

Ne consegue che per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata, che intendono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito in esame, i loro ricavi concorrono alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

a) Attività di prestazioni di servizi:

- fino a euro 15.493,71 di ricavi: 15%

- oltre euro 15.493,71 fino a euro 400.000,00: 25%.

b) Altre attività:

-? fino a euro 25.822,84 di ricavi: 10%

- oltre euro 25.822,84, fino a euro 700.000,00: 15%.

4. COSTITUZIONE DI UNO SPECIAL PURPOSE VEHICLE (SPV)

D: L'Agenzia delle Entrate ha attribuito al Commissariato Generale di Sezione di un PU un codice fiscale italiano. Il Commissariato Generale di Sezione sta valutando di strutturarsi mediante la costituzione di uno SPV (nel caso di specie, una società a responsabilità limitata), al quale affidare la funzione di Commissariato Generale di Sezione. Tale possibilità è ammessa dalla circolare n. 26/E del 7 agosto 2014, paragrafo 3.2.1.

Al riguardo si chiede se tale S.r.l., che svolgerà tanto l'attività istituzionale quanto quella commerciale, è obbligata a richiedere - in sede di costituzione - un nuovo codice fiscale e un numero di partita IVA oppure esiste un meccanismo per cui il codice fiscale già assegnato al

Commissariato Generale di Sezione "passi" allo SPV?

Un'altra soluzione percorribile potrebbe essere quella di procedere alla chiusura del codice fiscale già assegnato al Commissariato Generale di Sezione ed attribuirne uno nuovo in sede di costituzione della S.r.l. Tuttavia, in tale ultima ipotesi come ci si deve comportare con riferimento a talune fatture pervenute, intestate al codice fiscale che si andrebbe a chiudere?

R: Con riferimento al primo quesito, si rileva che il codice fiscale precedentemente assegnato al Commissariato può essere trasferito allo SPV, che fungerà da "nuovo" Commissariato.

L'operazione va effettuata in sede richiesta della partita IVA. A tal fine, occorre presentare - presso un qualsiasi Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate o al nostro punto di contatto presso Expo - Centro Servizi - il modello AA7, barrando la casella 2 (inizio attività per soggetti già in possesso del codice fiscale) nel quadro A, indicando nella stessa riga il codice fiscale assegnato al "vecchio" Commissariato e come data di inizio (verosimilmente) quella di costituzione della S.r.l.

È anche importante indicare nel Quadro B, la denominazione dello SPV seguita dalla dicitura "Expo 2015 - Commissariato Generale di Sezione - Stato X".

Gli altri quadri del modello AA7/10 vanno ovviamente compilati con i dati della S.r.l., il cui amministratore svolgerà sia la funzione di rappresentante legale della stessa, sia quella di Commissario.

Riguardo al secondo quesito (i.e. validità delle fatture intestate al "vecchio" Commissariato), si rileva che la "sostituzione" del Commissariato Generale di Sezione non va ad inficiare la validità delle fatture precedentemente emesse in quanto intestate ad un soggetto che in quel momento era appositamente individuato come Commissariato Generale di Sezione.

È importante, però, che detta "sostituzione" risulti da atti ufficiali emessi da soggetti o autorità del PU muniti dei necessari poteri di delega cosicché in sede di eventuale controllo possa essere ricostruita l'intera fattispecie.

Va da sé che i nuovi moduli di cui alla Risoluzione n. 10/E del 2014 per acquistare beni e/o servizi in regime di non imponibilità IVA andranno compilati dal "nuovo" Commissariato (i.e. S.r.l. - SPV) fornendo altresì la documentazione attestata tale qualifica.

Ad ogni buon fine, si ricorda quanto precisato nella circolare n. 26/E del 2014, paragrafo 3.2.1, in merito alla responsabilità dello SPV.

Dell'operato di tale soggetto deve risultare illimitatamente responsabile il Commissario Generale di Sezione e quindi il Partecipante Ufficiale (i.e. Stato X).

Pertanto un diverso modus operandi volto, ad esempio, a limitare o a far venir meno la responsabilità del Commissario Generale di Sezione mediante l'interposizione, tra quest'ultimo e il fornitore, di uno o più soggetti terzi, con responsabilità limitata, come ad esempio uno SPV, costituito ad hoc, sarebbe in contrasto con la ratio del citato Accordo e impedirebbe a tale SPV di assumere il ruolo di Commissariato. Tale assunzione di responsabilità sarebbe bene risultasse dall'atto costitutivo dello SPV.

5. SOSTITUTO D'IMPOSTA

D: L'articolo 10, comma 1, dell'Accordo con il BIE prevede che "i Commissariati Generali di Sezione, i loro beni, averi e redditi sono esentati, nell'ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali, da ogni imposizione diretta e, nei limiti previsti dal presente articolo, dalle imposte indirette, da parte dello Stato, delle Regioni, delle Provincie e dei Comuni".

Non si fa invece alcun riferimento ad un'eventuale esenzione dei Commissariati Generali di Sezione dagli obblighi previsti per i sostituti d'imposta.

Pertanto se un avvocato esegue una prestazione nei confronti di un Commissario Generale di Sezione in possesso di codice fiscale, quest'ultimo deve operare la ritenuta d'acconto all'atto del pagamento del compenso con successivo obbligo di presentazione del modello 770?

R: Per stabilire se i Commissariati Generali di Sezione siano oppure no sostituti d'imposta, occorre verificare la loro natura giuridica, nonché il tipo di attività da loro svolta.

In particolare, si deve ritenere che il Commissariato Generale di Sezione sia tenuto ad operare le ritenute, ove previste, per i compensi corrisposti in occasione di Expo Milano 2015 qualora, pur non svolgendo attività commerciale, operi già in Italia come sostituto d'imposta.

Viceversa, qualora non operi già in Italia in tale veste, si ritiene che il Commissariato possa non assolvere neanche agli obblighi di sostituto d'imposta che deriverebbero dalla attività istituzionale posta in essere in occasione dell'evento espositivo.

Secondo quanto previsto dall'Accordo BIE, infatti, i Commissariati Generali di Sezione sono esonerati da tutte le obbligazioni e gli adempimenti fiscali per il reddito eventualmente prodotto in Italia in occasione di Expo Milano 2015 in quanto generalmente non svolgono attività commerciale.

In tal caso, il Commissariato Generale di Sezione non deve operare la ritenuta d'acconto all'atto del pagamento del compenso all'avvocato, ferma restando la rilevanza reddituale del compenso per quest'ultimo.

Resta inteso che se il Commissariato Generale di Sezione svolgesse in Italia un'attività commerciale, quale quella di ristorazione oppure di vendita gadget, anche se limitata alla durata di Expo Milano 2015 (i.e. 6 mesi), lo svolgimento di tale attività determinerebbe l'esistenza di una sua stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA. Sarà pertanto detta stabile organizzazione ad essere tenuta all'adempimento degli obblighi di cui agli articoli 23, 24, 25 e 25-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento ai lavoratori dipendenti, ai collaboratori e ai lavoratori autonomi che prestano attività lavorativa presso di essa.

Sarà sempre tale stabile organizzazione ad adempiere anche ai relativi obblighi di versamento e di presentazione del Modello 770.

6. PERSONALE DEI PARTECIPANTI

D1: Un Commissariato Generale di Sezione, mediante la sua sede di Milano, assume delle persone da impiegare nella realizzazione e gestione della partecipazione dello Stato estero ad Expo Milano 2015. Tali persone usufruiscono delle esenzioni previste dall'articolo 12 dell'Accordo con il BIE?

R: L'articolo 12, comma 1, lett. a) dell'Accordo BIE dispone per il periodo di permanenza in Italia, "l'esenzione da ogni forma di tassazione diretta sui salari, emolumenti, indennità corrisposti dal Commissariato Generale di Sezione o per conto di esso" al Personale delle Sezioni che non abbia la cittadinanza o la residenza in Italia.

Per usufruire di tale privilegio, quindi, il personale assunto dal Commissariato non deve avere la cittadinanza italiana o la residenza in Italia, fermo restando che, come chiarito nella circolare n. 26/E del 2010, il periodo di permanenza in Italia finalizzata alla partecipazione ad Expo Milano 2015 non fa acquisire la residenza fiscale in Italia al Personale delle Sezioni.

L'Accordo BIE non precisa dove deve essere assunto il Personale. Può anche essere personale assunto ad esempio negli USA e distaccato a Milano. Oppure personale assunto in Italia, ma con residenza USA.

Ne consegue che se il personale assunto dal Commissariato Generale ha la residenza in Italia e presta la sua attività lavorativa in Italia, non si applica detta esenzione, anche se il personale è impiegato per Expo Milano 2015.

D2: Alla costruzione del Padiglione espositivo partecipano alcuni lavoratori giunti in Italia appositamente dallo Stato estero (Partecipante Ufficiale).

I lavoratori sono assunti dalla società estera "Alfa" che ha l'appalto per la realizzazione del citato Padiglione e verranno regolarmente stipendiati dalla stessa nello Stato estero.

Il General Contractor è una società italiana, che ha dato mandato ad Alfa di realizzare il Padiglione.

Si chiedono informazioni sulle modalità di tassazione dei redditi percepiti da tali lavoratori durante il periodo di permanenza in Italia e sulle modalità da seguire per il loro ingresso nel nostro Paese.

R: Nel presupposto che i lavoratori siano titolari di un contratto di lavoro dipendente, si osserva quanto segue.

L'articolo 15 (lavoro subordinato), paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra l'Italia e lo Stato estero di residenza dei lavoratori, prevede che le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente (nella fattispecie in esame, l'Italia), sono imponibili soltanto nel primo Stato (i.e. Paese di residenza dei lavoratori) se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato (i.e. Italia) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato (i.e. Italia), e

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato (i.e. Italia).

Quindi nel presupposto che la società estera "Alfa" sia l'effettivo datore di lavoro dei lavoratori in esame e corrisponda direttamente (i.e. non per il tramite di una sua stabile organizzazione italiana) a tali soggetti le retribuzioni pattuite, i redditi da essi percepiti in Italia per un periodo o periodi non superiori a 183 giorni nel medesimo anno fiscale non sono soggetti ad imposizione in Italia.

Di contro, gli emolumenti corrisposti ai dipendenti di Alfa soggiornanti in Italia per un periodo o periodi superiori a 183 giorni, sono soggetti alla potestà impositiva concorrente dell'Italia

In quest'ultima ipotesi, Alfa è tenuta ad operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n.600 del 1973, se ha in Italia una stabile organizzazione. Diversamente i lavoratori dovranno presentare la dichiarazione dei redditi in Italia per le somme percepite a seguito delle prestazioni lavorative rese in Italia.

D3: Un Partecipante Ufficiale ha stipulato un contratto con un'impresa estera Beta per la gestione delle attività commerciali presso il proprio Padiglione espositivo.

L'impresa fornisce anche del personale, in parte addetto all'attività commerciale e in parte a quella istituzionale non commerciale. Tale personale è dipendente dell'impresa estera e continua ad essere retribuito da quest'ultima anche durante il periodo di permanenza in Italia.

I lavoratori in questione, qualora dovessero rimanere per tutto il periodo dell'Esposizione (+ 183 giorni) in Italia, dovrebbero dichiarare il reddito e versare le relative imposte in Italia nonostante non svolgano attività commerciale e non abbiano in Italia alcun reddito?

R: Le Linee guida del Ministero dell'Interno chiariscono che i fornitori di servizi - quali quelli in esame - non sono considerati come facenti parte del Personale alle dirette dipendenze di un Commissario Generale di Sezione.

Di conseguenza i redditi percepiti da tali lavoratori non sono esenti da imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 12 dell'Accordo BIE, ma sono ivi tassabili ai sensi delle disposizioni fiscali interne e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ove in vigore.

Da quanto riportato nel quesito si desume che la stabile non sostiene il costo delle retribuzioni e quindi nella fattispecie in esame ricorrono le condizioni di cui alle lettere b) e c) del paragrafo 2 dell'articolo 15 (lavoro subordinato) del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi, al quale si conforma la Convenzione vigente tra Italia e lo Stato estero di residenza dell'impresa Beta.

In merito alla condizione della lettera a) del paragrafo 2 del citato articolo 15 (i.e. soggiorno in Italia per un periodo o per periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato), ricordiamo che la durata di Expo Milano 2015 è di 184 giorni e pertanto detto requisito non può ritenersi in linea di principio verificato.

Al riguardo si precisa che ai fini del conteggio del limite dei 183 giorni, rilevano solo i giorni di effettiva presenza fisica del lavoratore sul territorio italiano.

Se quindi il lavoratore, durante lo svolgimento di Expo Milano 2015, dovesse assentarsi per qualche giorno perché, ad esempio, torna nel suo Stato di residenza, la condizione della lettera a) sarebbe soddisfatta e le sue remunerazioni sarebbero tassate solo in quest'ultimo Stato.

Resta inteso che il rispetto del termine dei 183 giorni previsto dalla citata lettera a) va dimostrato da parte del lavoratore, mediante idonea documentazione, quale ad esempio, carte d'imbarco, ecc.

In caso contrario (cioè superamento del limite dei 183 giorni), qualora l'impresa estera non abbia in Italia una stabile organizzazione e pertanto non operi quale sostituto d'imposta applicando le relative ritenute sui redditi di lavoro dipendente erogati, il lavoratore deve presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO 2016 - Persone Fisiche) in Italia e autoliquidarsi le imposte sul reddito percepito durante la sua permanenza in Italia. Il Modello UNICO - PF e le relative istruzioni saranno disponibili sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate a partire dai primi mesi del 2016.

Se invece, come nella fattispecie in esame, l'impresa estera (Beta) ha in Italia una stabile organizzazione, quest'ultima è tenuta ad effettuare le ritenute e il lavoratore presenta il Modello Unico - PF, scomputandosi dall'imposta dovuta in Italia le ritenute subite.

7. BIGLIETTI EXPO - RIVENDITA

D1: Alfa, commerciante al minuto nonché rivenditore ufficiale dei biglietti di Expo Milano 2015, ha acquistato un pacchetto di biglietti con bonifico bancario senza ricevere fattura. A fronte della rivendita dei biglietti ad una impresa, Alfa è tenuta ad emettere fattura applicando l'IVA?

R: I biglietti di accesso all'Expo Milano 2015 sono soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento, ai sensi dell'articolo 46-ter, comma 4, del decreto-legge n. 69 del 2013.

L'Organizzatore (i.e. Expo Milano 2015) assolve all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dei biglietti stessi, che devono contenere i dati previsti dall'articolo 3 del D.M. 13 luglio 2000, tra cui quelli richiesti per lo scontrino fiscale.

La emissione dei biglietti deve inoltre avvenire mediante appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate (per ulteriori dettagli, cfr. circolare n. 26/E del 2014, paragrafo 10).

Expo 2015 S.p.A. può emettere i biglietti, con le modalità sopra descritte, all'atto del pagamento del corrispettivo da parte dell'acquirente o in un momento anteriore. Quest'ultima ipotesi si verifica quando i titoli di accesso sono consegnati a terzi per la successiva rivendita. In tal caso, i

biglietti devono indicare anche la dicitura "emesso per la vendita da parte di", con l'indicazione dei dati identificativi del soggetto che provvede alla relativa distribuzione.

I titoli di accesso sono quindi sono a tutti gli effetti dei documenti fiscali, che certificano il pagamento del corrispettivo, comprensivo di IVA, pagato dall'acquirente.

Nella fattispecie oggetto del presente quesito, l'Organizzatore ha affidato ad Alfa il compito di vendere i biglietti di Expo Milano 2015. Per quanto in precedenza chiarito, Expo 2015 S.p.A. non emette fattura per l'emissione dei biglietti in quanto essi stessi sono dei documenti fiscali.

Analogamente al momento della rivendita dei biglietti a terzi Alfa non è tenuta ad emettere fattura, neanche su richiesta dell'impresa.

Resta inteso che Alfa sarà tenuta a fatturare il proprio aggio per la rivendita.

D2: Se ad acquistare i biglietti è un Partecipante Ufficiale (i.e. Commissariato/Commissario Generale di Sezione), quest'ultimo può richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

R: Nonostante l'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIR riservi il regime di non imponibilità IVA agli acquisti di beni e servizi effettuati Commissariati Generali di Sezione per lo svolgimento della loro attività istituzionale, si ritiene che tale regime non possa essere applicato alla fattispecie in esame data l'impossibilità di stabilire a priori se l'acquisto dei biglietti sia effettuato per finalità istituzionali.

Ad ogni buon fine si ricorda che qualora ai Commissariati Generali di Sezione spettino dei biglietti gratuiti o ridotti, il titolo di accesso dovrà riportare la dicitura "gratuito" o "ridotto", fermo restando, in quest'ultimo caso, l'applicazione dell'aliquota al 10 per cento su tale minore importo.

* * * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

Prevenzione e contrasto dell'evasione - Anno 2014 - Indirizzi operativi.

- Lotta all'evasione - Attività di tutoraggio e controllo - Indirizzi operativi 2014

1. PREMESSA

Nell'anno 2014 l'Agenzia delle Entrate è chiamata alla duplice sfida del consolidamento dei positivi risultati sinora conseguiti e dello sviluppo di una strategia di contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale, che consenta di contribuire in modo sostanziale al raggiungimento degli obiettivi affidati al Governo dagli art. 3 e 9 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (di seguito "legge delega fiscale"), in materia, rispettivamente, di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo e dall'art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, che impegna il Governo a relazionare le Camere sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale e sui risultati conseguiti e attesi.

L'Atto di indirizzo del Ministro per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2014-2016 del 31 dicembre 2013, ha indicato, tra l'altro, le linee direttrici dell'azione di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale dell'Agenzia delle Entrate individuandole nell'ulteriore incremento della qualità dell'attività di accertamento e nella scelta adeguata della tipologia di controllo, fattori che sinergicamente combinati devono portare ad una riduzione del tax gap, attraverso l'emersione di maggiore base imponibile.

Il Ministro ha anche assegnato all'Agenzia il compito di presidiare la centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria.

Un adeguato confronto con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro lato, permette all'ufficio di individuare con maggior attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli.

Altrettanto importante è la necessità di mantenere e sviluppare in maniera strutturata i rapporti di collaborazione e coordinamento con tutti gli altri soggetti istituzionali che in ragione dei compiti agli stessi affidati possono produrre o innescare attività accertative degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, quali l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le Procure della Repubblica, l'INPS, l'INAIL, la SIAE e gli enti territoriali.

I rapporti con la Guardia di finanza continueranno ad essere improntati alla collaborazione ed al coordinamento, nell'ottica dello sviluppo di dinamiche sinergiche di azione.

Del pari, devono essere consolidati i rapporti di collaborazione con le strutture regionali e provinciali di Equitalia, al fine di curare nel miglior modo possibile l'attività di riscossione.

Per quanto concerne, in concreto, il rafforzamento del contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, considerato che i fenomeni in esame non sono uniformemente distribuiti a livello territoriale e settoriale, il fulcro dell'azione di controllo continua ad essere un'attenta e strutturata analisi del rischio, riferita a ciascuna macro-tipologia di contribuenti, che valorizzi la conoscenza delle dinamiche economiche presenti in ciascuna realtà provinciale acquisita dagli studi predisposti dai diversi enti che svolgono indagini statistiche sui vari indicatori economici presenti nelle diverse realtà regionali, avvalendosi, altresì, delle applicazioni informatiche a disposizione e del database db Geo, non trascurando di considerare anche la particolare crisi economica che sta colpendo il territorio nazionale.

La ricerca di fonti informative inerenti il tessuto economico di riferimento deve tendere a cogliere dalle stesse concreti spunti di indagine, utili ad individuare i settori sui quali, a livello territoriale, è più opportuno porre attenzione in vista dell'effettuazione dei controlli.

È necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all'evasione, ma anche dare risposte alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità.

D'altra parte, la condivisione, da parte dei cittadini, della strategia fiscale, unica strada percorribile per un recupero stabile del tax gap, richiede un costante impegno dell'Agenzia volto a generare nei contribuenti la percezione della correttezza e proporzionalità dell'azione di controllo.

In tale ottica prioritaria, particolare impegno deve essere riservato all'approfondimento dei comportamenti evasivi più gravi, segnatamente individuati tra quelli che, oltre ad avere impatti rilevanti sul gettito erariale, provocano distorsioni alla libera concorrenza che, in un contesto economico come quello attuale, amplificano la loro portata lesiva a danno dei contribuenti che adottano comportamenti leali con il Fisco. Tali effetti connotano, in particolare, l'evasione nel settore dell'imposta sul valore aggiunto.

La strategia del controllo sarà quindi improntata ad una significativa selezione delle forme più insidiose di frodi ed evasioni rilevanti, abbandonando rilievi di carattere meramente formale, in coerenza con il principio della proficuità comparata e avvalendosi di specifiche analisi di rischio che consentano la individuazione dei comportamenti di maggiore pericolosità.

Pertanto, nello svolgimento dell'attività di controllo i singoli Uffici devono:

- effettuare un attento esame di proficuità comparata, privilegiando gli elementi da cui possano scaturire maggiori imposte accertabili, tralasciando quelli di scarsa rilevanza in termini di recupero di imposta e di minore sostenibilità, la cui realizzazione può generare nei contribuenti l'opinione di un'Amministrazione che presta attenzione a situazioni poco significative e

recupero di imposte o di minore sostenibilità, la cui valorizzazione può generare nei contribuenti l'opinione di un'Amministrazione che presta attenzione a situazioni poco significative o, ancor peggio, di natura esclusivamente formale;

- considerare attentamente la presenza del rischio di evasione nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, anche in relazione alle possibili ricadute sulle altre imposte;
- tendere ad un spostamento delle lavorazioni su annualità più recenti, al fine di ottimizzare l'attività di riscossione ed evitare l'effetto "urgenza" che scaturisce dalla trattazione sistematica di pratiche per annualità in scadenza;
- approfondire i casi in cui sussistono ricorrenze di comportamenti evasivi/elusivi identici da parte di una pluralità di imprese e/o professionisti, collocati in specifiche aree territoriali, cercando di individuare l'eventuale soggetto che ha proposto i comportamenti, al fine di interrompere il reiterarsi degli stessi;
- ridurre il tasso di conflittualità, attraverso una crescita nell'utilizzo degli strumenti partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento e quelli defattivi del contenzioso [1];
- utilizzare i diversi strumenti di ricostruzione presuntiva del reddito con la massima attenzione, evitando di contestare redditi non connessi con la concreta realtà riferibile al contribuente ed alla sua effettiva capacità contributiva;
- dedicare l'attività principalmente ai settori economici con alto livello di tax gap e a quelli che meno sono stati interessati da controlli negli ultimi anni [2].

Le attività istruttorie esterne, salvo i casi in cui gli esiti dell'analisi del rischio impongano un'azione di controllo su anni di imposta diversi, potranno essere indirizzate sull'anno d'imposta 2012, tenendo conto, in ogni caso, degli esiti del coordinamento con la Guardia di finanza.

L'attività di accertamento deve essere orientata a confermare il miglioramento qualitativo dei controlli. A tal fine, un indicatore rilevante è costituito dall'incremento del valore mediano delle imposte o delle maggiori imposte accertate e definite, segnatamente nel caso degli accertamenti di iniziativa, frutto dell'analisi del rischio e delle selezioni effettuate dalle singole Direzioni Provinciali.

Ferme restando le linee strategiche contenute nella presente circolare, di seguito vengono, altresì, sintetizzati gli indirizzi contenuti nei documenti trasmessi alle strutture operative dell'Agenzia nel primo semestre del 2014 e le indicazioni presenti nelle comunicazioni di servizio e note operative che hanno accompagnato segnalazioni, liste di soggetti e applicazioni di supporto all'attività di controllo, con riguardo:

- alle attività di controllo fiscale destinate, in modo specifico, alle diverse macro-tipologie di contribuenti e che quindi integrano nel loro complesso la peculiare strategia da adottare per ridurre i rischi di evasione/elusione che caratterizzano ciascuna delle dette macro-tipologie (attività specifiche);
- alle attività che per loro natura non possono specificamente riferirsi alle suddette macro-tipologie di contribuenti, ma le riguardano tutte "trasversalmente", in modo più o meno marcato (attività trasversali).

Tra gli strumenti da considerare per l'attività di analisi del rischio e di selezione delle posizioni da inserire nel piano dei controlli, si segnala che nel primo semestre del 2014 è stato messo a disposizione degli Uffici l'applicativo "Spesometro integrato", relativo agli anni 2010 e 2011, che può costituire un importante strumento per comprendere meglio fin dalla fase di selezione i rapporti intrattenuti dai singoli operatori commerciali individuati per le attività di controllo.

2. ATTIVITÀ SPECIFICHE

2.1 GRANDI CONTRIBUENTI

Le attività riguardanti i "Grandi Contribuenti" saranno consolidate anche mediante l'analisi di ciascuna posizione fiscale (tutoraggio) in modo da assicurare una maggiore efficacia del giudizio prognostico circa la maggiore o minore rischiosità dei soggetti.

In un'ottica di ottimizzazione dell'impiego delle risorse disponibili, per i grandi contribuenti rispetto ai quali, negli anni precedenti, non sia stato rilevato un livello di rischio alto, ovvero gli esiti dell'attività di controllo abbiano permesso di appurare che l'evento a motivo del quale era stato attribuito un rischio alto non si è verificato, qualora per l'anno in corso dalle dichiarazioni o dai bilanci non emergano scostamenti o eventi significativi, il tutoraggio potrà essere svolto mediante un sintetico aggiornamento della scheda di rischio, che potrà riguardare solo i dati relativi alle ultime dichiarazioni fiscali presentate e al bilancio di esercizio.

In attuazione delle previsioni dell'articolo 6 della legge delega fiscale, l'Agenzia delle entrate, in linea con l'adozione di forme di interlocuzione avanzata basate sulla collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca, già diffuse in altri Paesi e note come 'Cooperative Compliance Programmes', proseguirà l'impegno avviato nel mese di giugno 2013 in collaborazione con il mondo delle imprese, nel progetto pilota "Regime di adempimento collaborativo", tuttora in corso, che si propone di analizzare i sistemi di controllo interno orientato alla gestione del rischio fiscale (cd. Tax Control Framework).

A conclusione del predetto iter, è previsto il coinvolgimento diretto delle Direzioni Regionali alle quali saranno illustrati gli esiti derivanti da detta prima fase di analisi anche al fine di consentire all'Agenzia di fornire un eventuale contributo tecnico al legislatore, alla luce di quanto previsto dall'art. 6, comma 1, della legge delega fiscale.

Con riferimento alle attività di verifica e di accertamento, le strutture regionali preposte al controllo dei grandi contribuenti, pur mantenendo alta l'attenzione su tutte le questioni relative all'interpretazione giuridica delle norme, dovranno preferenzialmente concentrare la propria capacità d'indagine verso quelle fattispecie che possono rappresentare una reale evasione o elusione tributaria.

Si pensi, a titolo esemplificativo, a tutte le situazioni di delocalizzazione dei redditi verso paesi a fiscalità più favorevole, laddove gli intenti perseguiti siano quindi quelli di realizzare arbitraggi impositivi.

Con specifico riferimento all'adesione al regime degli oneri documentali nell'ambito dei prezzi di riferimento, ai fini della graduazione del rischio di evasione/elusione, si evidenzia che la comunicazione di per sé non costituisce elemento atto a escludere la possibilità di sottoporre il soggetto a controllo; peraltro, gli uffici dovranno procedere alla selezione di posizioni da sottoporre a controllo in presenza di adesione al regime, soltanto se sussistono ulteriori motivazioni che orientano per tale scelta [3].

Inoltre, anche in considerazione del sempre delicato stato dell'economia, è necessario accordare priorità alla lavorazione degli elementi che riguardano pretese che possono comportare significative ricadute sulle aziende interessate dai controlli, instaurando, ove possibile e qualora tale modalità non sia incompatibile con la decadenza dell'azione accertatrice, un proficuo contraddittorio, preventivo rispetto all'emissione degli avvisi di accertamento, che consenta agli uffici di porre in essere una completa ed esaustiva istruttoria prima dell'eventuale emanazione dei provvedimenti.

Appare, infine, necessario ricordare l'opportunità di indirizzare prioritariamente le attività di accertamento nei confronti di tutte quelle situazioni che richiedono la massima attenzione a tutela del credito erariale (ad esempio, in presenza di erogazione di rimborsi, la decadenza di polizze fideiussorie o situazioni debitorie di particolare rilevanza) e ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.

2.2 IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI

Al fine di potenziare le attività di controllo nel comparto delle imprese di medie dimensioni e migliorarne la proficuità si raccomanda l'adozione delle seguenti iniziative:

- coordinamento da parte della Direzione Regionale dell'attività di controllo con riguardo alle imprese di medie dimensioni appartenenti a gruppi di imprese, prevedendo, nei casi in cui se ne ravveda l'opportunità, l'istituzione di nuclei misti di verificatori delle Direzioni Provinciali e dell'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale;
- supervisione da parte della Direzione Regionale dell'analisi di rischio effettuata dalle Direzioni Provinciali, soprattutto per quanto concerne il segmento delle imprese medio-grandi (fatturato superiore ai 25 milioni di euro), dei fenomeni di evasione/elusione suscettibili di coinvolgere imprese di medie dimensioni appartenenti a gruppi societari e del turn-over delle imprese di medie dimensioni nei singoli ambiti provinciali; con particolare riferimento a quelli ad alta densità di contribuenti (al riguardo si richiamano le indicazioni fornite con comunicazione di servizio n. 11 del 2011);
- per i contribuenti che hanno perso la qualifica di grande contribuente trasmissione da parte delle strutture regionali alle Direzioni Provinciali competenti delle schede di rischio predisposte in sede di tutoraggio.

Per quanto attiene, in particolare, all'analisi di rischio, si rammenta l'importanza della mappatura delle imprese di medie dimensioni presenti nella provincia [4] e del censimento dei rischi di evasione/elusione seguendo gli indirizzi già forniti con la comunicazione di servizio n. 84 del 2013.

Nell'analisi del rischio deve essere riservata particolare attenzione ai fenomeni di migrazione delle imprese dalla platea dei grandi contribuenti a quella delle imprese di medie dimensioni, anche per effetto di specifiche operazioni societarie finalizzate a contrarre la loro dimensione.

Per tale tipologia di imprese deve essere potenziata l'azione di coordinamento con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria, con la sperimentazione di nuovi modelli di controllo mutuati dalle esperienze maturate in relazione ai grandi contribuenti, quali il tutoraggio.

Con specifico riferimento, infine, all'adesione al regime degli oneri documentali nell'ambito dei prezzi di riferimento, vale quanto detto per il comparto dei grandi contribuenti.

2.3 IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI

La programmazione delle attività istruttorie e di accertamento da realizzare relativamente al comparto in esame deve tener conto di un'attenta analisi del rischio e di selezione mediante l'utilizzo, secondo le indicazioni operative e metodologiche fornite, degli specifici applicativi di analisi e delle liste delle posizioni trasmesse nel corso dell'ultimo periodo dello scorso anno e del primo semestre del 2014.

Con riferimento ai contribuenti nei cui confronti si applicano gli studi di settore, si richiamano gli indirizzi diramati in occasione della diffusione dei percorsi di analisi e selezione esperibili mediante l'utilizzo degli applicativi dedicati e delle liste riguardanti, in particolare, i soggetti destinatari delle comunicazioni concernenti la rilevata esistenza di anomalie degli indicatori economici, ricostruiti dai dati dichiarati ai fini degli studi di settore e che risultano non aver mutato il comportamento ritenuto anomalo.

Inoltre, si richiama l'attenzione sul riscontro della sussistenza, in capo al contribuente, dei requisiti per usufruire del regime premiale, ai sensi dell'art. 10, commi 9 a 13, del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011 n. 214.

La norma prevede una serie di vantaggi per i contribuenti congrui, coerenti e normali che hanno assolto fedelmente all'obbligo di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Al fine di contrastare i fenomeni di infedele dichiarazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore, è tra l'altro prevista dall'articolo 39, secondo comma, lettera d-ter) la possibilità di effettuare un accertamento di tipo induttivo in caso di omessa presentazione dei modelli degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Di conseguenza, nell'evidenziare la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo, piuttosto che quale mero strumento accertativo, si deve porre particolare attenzione all'attività di accesso breve, che deve essere volta anche a rintracciare i casi in cui il contribuente si sia collocato "abusivamente" nel c.d. regime premiale.

Sul punto, nel ricordare come tale attività sia tra quelle più rappresentative sul territorio in termini di immagine e deterrenza, con la conseguenza che deve essere svolta da personale formato in modo specifico, è necessaria una maggior sinergia tra gli Uffici Territoriali (cui è nominalmente demandata l'attività) e gli Uffici Controllo, al fine di incrementare il tasso di positività dei verbali redatti.

In generale, si ricorda che è stata di recente diffusa la metodologia aggiornata in materia di controlli da studi di settore che racchiude una sintesi della prassi, sia con riferimento all'attività istruttoria che, più strettamente, di accertamento.

Con specifico riferimento, infine, all'attività di controllo per il tramite dello strumento delle indagini finanziarie, si ricorda come tale mezzo istruttorio debba essere utilizzato solo a valle di

un'attenta attività di analisi del rischio che faccia emergere significative anomalie dichiarative, preferibilmente quando e già in corso un'attività istruttoria dell'ufficio.

Lo strumento delle indagini finanziarie, da privilegiarsi nel caso di controlli nei confronti di esercenti arti e professioni la cui posizione fiscale, in considerazione dell'attività esercitata, può essere più difficilmente riscontrabile con altre modalità istruttorie, deve sempre essere utilizzato evitando richieste di dettaglio su importi poco rilevanti e chiaramente riferibili alle normali spese personali e/o familiari e tenendo conto degli indici di capacità contributiva già conosciuti dall'ufficio in relazione al soggetto esaminato ed al suo nucleo familiare.

In tale ambito, in particolare, appare opportuno evidenziare l'importanza che assume il ricorso al contraddittorio preventivo con il contribuente, attesa la rilevanza delle presunzioni stabilite dal comma 1, n. 2, secondo periodo, dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 e gli effetti che dalle stesse potrebbero derivare.

Nel ribadire, in coerenza con la passata prassi in materia, che scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale del soggetto sottoposto a controllo, preme nuovamente sottolineare come le presunzioni fissate dalla citata norma a salvaguardia della pretesa erariale devono essere applicate dall'Ufficio secondo logiche di proporzione e ragionevolezza avulse da un acritico automatismo, giovandosi in via prioritaria della collaborazione del contribuente e delle dimostrazioni che questi potrà addurre a titolo di giustificazione delle operazioni finanziarie rilevate, con riguardo in particolare ai prelievi.

Si evidenzia come, in tale contesto, resti in ogni caso affidata alla sensibilità dell'organo accertatore procedente la scelta, nel caso concreto, dei poteri e degli strumenti, nell'ambito di quelli messi a disposizione dall'ordinamento tributario, che meglio siano in grado, sulla base degli elementi a disposizione, di ricostruire la capacità contributiva complessiva del soggetto. Dall'esame dell'insieme delle operazioni finanziarie rilevate e dalla valutazione della relativa coerenza complessiva rispetto alla concreta realtà economico-operativa e conseguentemente alla capacità contributiva del contribuente, infatti, l'Ufficio dovrà far discendere la scelta del metodo di accertamento, anche induttivo, da adottare e, su questa base, procedere alla valorizzazione delle risultanze delle indagini finanziarie.

2.4 ENTI NON COMMERCIALI, ONLUS E ALTRI SOGGETTI CHE FRUISCONO DI REGIMI AGEVOLATIVI (SOCIETÀ COOPERATIVE E SETTORE AGRICOLO)

Con riguardo al comparto degli enti non commerciali si ribadisce la necessità che le Direzioni Provinciali concentrino la loro attività nei confronti dei soggetti che apparentemente si presentano come non profit, ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali, evitando di perseguire situazioni di minima rilevanza, che nonostante le ridotte dimensioni assumono evidente rilievo sociale in relazione al contesto in cui operano gli enti, come nei casi, ad esempio, in cui l'attività istituzionale riguarda la formazione sportiva per giovani, oppure sia rivolta ad anziani o a soggetti svantaggiati.

Del pari, l'attività di controllo nei confronti delle ONLUS deve essere specificamente indirizzata a verificare che le attività in concreto esercitate siano effettivamente ricomprese tra quelle ritenute meritevoli dalla normativa di settore, evitando rilievi e contestazioni di carattere meramente formale che impattano negativamente sulle organizzazioni che meritoriamente operano nel mondo del volontariato.

In dettaglio, rispetto ai soggetti iscritti all'Anagrafe delle ONLUS, nell'analisi del rischio si terrà conto principalmente degli elementi che eventualmente dovessero emergere nel corso del controllo preventivo effettuato dalle Direzioni Regionali.

Per quanto riguarda, invece, le organizzazioni di volontariato, che devono risultare iscritte negli specifici registri tenuti dalle Regioni o dalle Province, le Direzioni Regionali promuoveranno la stipula di specifici accordi o protocolli d'intesa con gli enti territoriali di competenza, diretti all'acquisizione dei dati e delle informazioni riguardanti tali soggetti, al fine di migliorare la conoscenza di tale settore e conseguentemente l'efficacia dell'azione di contrasto.

Per quanto concerne, ancora, il regime agevolativo previsto per le società cooperative, la selezione degli Uffici deve indirizzarsi prioritariamente ai soggetti che si qualificano come cooperative, ma non risultano iscritti nel relativo Albo, nonché nei confronti di quelli per i quali vengono rilevati specifici indicatori di rischio, costituiti, tra gli altri, da crediti IVA di importo elevato non giustificati in base al settore di attività o al volume d'affari, da perdite di esercizio sistematiche che denotano situazioni apparentemente antieconomiche, da brevi periodi di attività, da evidenti incoerenze degli indicatori gestionali (quale, ad esempio, il costo del lavoro rispetto ai ricavi di vendita) o dall'omessa dichiarazione degli elementi rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Con riferimento, infine, al rischio di utilizzo abusivo delle agevolazioni fiscali riservate al settore dell'agricoltura, la selezione dei soggetti nei cui confronti indirizzare l'attività di controllo deve essere eseguita tenendo conto prioritariamente delle imprese che svolgono le c.d. "attività connesse" (manipolazione, commercializzazione e trasformazione) aventi ad oggetto prodotti agricoli acquisiti prevalentemente da terzi. Richiedono, infine, un'attenzione specifica le posizioni dei soggetti che si qualificano come esercenti attività agricola e nel contempo svolgono vere e proprie imprese commerciali di ristorazione e/o alberghiere dissimulate sotto forma di agriturismo.

2.5 PERSONE FISICHE

Nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, nel 2014 è stata data attuazione alla normativa prevista dall'art. 38, commi quarto e seguenti del D.P.R. n.600/73 e dal D.M. 24 dicembre 2012 (il cosiddetto Redditometro).

A questo riguardo è stato predisposto il nuovo applicativo informatico "VE.R.DI.", destinato alle attività di analisi del rischio sulle persone fisiche e di ausilio alla determinazione sintetica del reddito.

Si tratta di uno strumento innovativo che sarà oggetto di implementazioni e miglioramenti volti ad ottimizzarne le funzionalità. Di conseguenza, nel corso del corrente anno lo stesso deve essere utilizzato da tutte le Direzioni Provinciali con spirito propositivo, al fine di individuare anche eventuali aspetti suscettibili di miglioramento.

Si invitano, quindi, tutte le Direzioni Regionali a farsi portavoce delle esperienze delle Direzioni Provinciali, comunicando alla Direzione Centrale accertamento ogni osservazione, integrazione o modifica che venga ritenuta opportuna.

Nel merito, particolarmente curata deve essere la fase preliminare della selezione dei soggetti "a rischio", in modo da attivare il procedimento accertativo solo nei confronti di coloro che presentano scostamenti significativi tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata.

L'analisi delle posizioni evidenziate dall'applicativo VE.R.DI., inoltre, dovrà essere effettuata anche avvalendosi degli altri strumenti di analisi e selezione disponibili che potrebbero indurre

a privilegiare opportunamente anche altre metodologie di controllo più idonee alla fattispecie concreta.

Elemento essenziale del procedimento di controllo basato sul c.d. "redditemetro" è costituito dalla valutazione attenta delle prove addotte dai contribuenti nella fase di contraddittorio, che è elemento essenziale del procedimento.

Pertanto, al fine di pervenire ad una ricostruzione presuntiva efficace del reddito complessivo vanno curate con particolare attenzione le modalità di verbalizzazione dei momenti di confronto con il contribuente, con evidenza della documentazione giustificativa esibita, nonché delle argomentazioni logiche addotte, evitando in ogni caso di addvenire a pretese accertative non correlate alla reale capacità contributiva del soggetto.

Con riferimento alla pianificazione delle altre attività di controllo delle persone fisiche, ai fini delle imposte dirette, oltre a tenere conto delle posizioni segnalate nell'ambito delle "liste selettive", le Direzioni Provinciali si atterranno alle linee strategiche di azione relativamente ai seguenti processi lavorativi.

Controlli sugli oneri dedotti, sulle detrazioni di imposta e ritenute

Le posizioni segnalate sono individuate a livello centrale a seguito di specifiche attività di analisi del rischio, basate su criteri che tengono conto dei più frequenti e significativi rischi di microevasione che caratterizzano generalmente la platea dei contribuenti di riferimento. Resta ferma in ogni caso la possibilità da parte dell'Ufficio di attivare il controllo nei confronti di posizioni per le quali disponga di elementi specifici.

L'avvio del controllo, dal punto di vista operativo, continua ad essere gestito centralmente con la trasmissione delle richieste di documentazione di cui all'art. 36-ter, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Per una parte consistente delle dichiarazioni segnalate il controllo continuerà ad essere perfezionato centralmente con conseguente produzione automatica ed invio delle comunicazioni di cui al comma 4 del citato art. 36-ter.

Accertamenti parziali eseguiti sulla base di criteri di incrocio relativi a diverse tipologie reddituali

Per gli accertamenti parziali automatizzati predisposti centralmente, all'interno della nuova applicazione G.I.A.R.A., sono stati resi disponibili, per l'anno 2009, alle Direzioni Provinciali ed al Centro Operativo di Pescara, segnalazioni effettuate a livello centralizzato in base ai criteri relativi alle categorie reddituali "Lavoro dipendente", "Assegni periodici", corrisposti al coniuge e "Locazione Fabbricati" la cui titolarità sia riconducibile al medesimo contribuente.

Con riferimento al medesimo periodo d'imposta, sono state, inoltre, segnalate alle Aree controllo delle Direzioni Provinciali, attraverso l'applicazione I.Con.A., le persone fisiche titolari dei seguenti redditi, parzialmente o totalmente non dichiarati:

- fondari da "immobili fantasma";
- di lavoro dipendente e assimilati (tra i quali quelli derivanti da assegni periodici);
- di partecipazione in società di persone e in SRL in trasparenza;
- diversi e di lavoro autonomo abituale e non professionale;
- redditi soggetti a tassazione separata, in particolare indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, indennità percepite per la cessazione da funzioni notariali e indennità percepite da sportivi professionisti.

Tale applicazione fornisce alle Direzioni Provinciali un format, già comprensivo di dati contabili e motivazioni, che consente la predisposizione di un unico avviso di accertamento parziale.

3. ATTIVITÀ TRASVERSALI

3.1 ATTIVITÀ IN MATERIA DI ANTIFRODE

Le strutture antifrode centrale e regionali proseguiranno l'attività di contrasto alle frodi fiscali, coordinandosi con gli altri enti ed istituzioni che perseguono le stesse finalità ed avvalendosi della collaborazione delle strutture provinciali dell'Agenzia delle Entrate che rivestono un ruolo fondamentale per il presidio del territorio e per una immediata individuazione di elementi indicativi di fenomeni fraudolenti.

In tale contesto, l'esperienza maturata negli anni passati dalle strutture antifrode, che ha permesso di affinare tecniche e metodi operativi, verrà condivisa con le altre strutture periferiche attraverso l'avvio di percorsi formativi teorico-pratici specificatamente dedicati alla formazione dei funzionari delle Direzioni Provinciali.

In linea con le attività degli anni precedenti, dovrà continuare ad essere particolarmente incisivo il contrasto ai fenomeni di frode intracomunitaria, delle false lettere d'intento e delle compensazioni di crediti erariali inesistenti.

Con riferimento a tale ultima tipologia di frode, l'esperienza ha mostrato come questa sia presente principalmente nel settore del facility management, ed in particolare nei servizi che soggetti esterni forniscono alle aziende per tutte quelle tipologie di attività caratterizzate dal consistente utilizzo di manodopera scarsamente specializzata.

Vista l'insidiosità del fenomeno, si invitano le strutture antifrode regionali ad effettuare monitoraggi costanti finalizzati alla individuazione dei soggetti da controllare e, in particolare, ad orientare l'analisi alla definizione del contesto ed al reale perimetro societario di riferimento, provvedendo ove si riscontri il fenomeno a porre in essere azioni coordinate sul territorio, anche attraverso il coinvolgimento delle strutture provinciali interessate.

Sempre nell'ambito del contrasto alle indebite compensazioni, si segnala il fenomeno dell'utilizzo di detto strumento per il pagamento di somme iscritte a ruolo. Anche in questo caso le strutture antifrode regionali provvederanno a specifiche analisi mirate all'individuazione tempestiva delle posizioni a rischio, per attivare i controlli e procedere al recupero del credito indebitamente utilizzato.

Sul punto si ricorda che la procedura per il Monitoraggio delle Compensazioni (Moni.C.) consente anche di effettuare analisi per l'individuazione delle compensazioni indebite connesse al

pagamento di somme iscritte a ruolo.

Si richiama, altresì, l'attenzione dei responsabili delle strutture antifrode regionali sul monitoraggio delle attività connesse all'immatricolazione di autoveicoli, con particolare riguardo alle istanze inerenti le immatricolazioni con i regimi di deroga all'obbligo di versamento dell'Iva con il modello "F24 - Immatricolazioni auto UE", che prevedono l'assoggettamento delle auto al regime del margine o l'immatricolazione delle auto come bene strumentale.

Rimane inoltre ferma la necessità di continuare a dare concreta attuazione all'art. 27 del D.L. n. 78 del 2010, norma che prevede la facoltà di escludere dall'archivio VIES i soggetti che presentano determinati profili di rischio.

Di conseguenza, gli operatori intracomunitari nei cui confronti venga riscontrata la presenza di criticità fiscali connesse a fenomeni fraudolenti devono essere segnalati tempestivamente agli uffici competenti per l'immediata esclusione dall'archivio VIES. Nel caso in cui, inoltre, a carico di presunti operatori intracomunitari sia dimostrata la mancanza dei presupposti oggettivi (artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/72) e soggettivi (artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/72), gli stessi devono essere segnalati tempestivamente agli uffici competenti per l'immediata chiusura d'ufficio della partita Iva.

Si ribadisce, da ultimo, l'opportunità di monitorare nel tempo le attività che i soggetti, in precedenza coinvolti in fenomeni fraudolenti, intraprendono successivamente, in quanto è stato riscontrato che sovente gli stessi reiterano le condotte fraudolente utilizzando sovente i medesimi schemi societari.

3.2 ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALLA EVASIONE INTERNAZIONALE

Relativamente al contrasto agli illeciti fiscali internazionali si ricorda che le norme contenute nel D.L. n. 167 del 1990 sono state profondamente rivisitate dall'art. 9 della legge del 6 agosto 2013, n. 97.

Il nuovo assetto normativo, illustrato dalla circolare n. 38/2013, ha dotato l'Agenzia delle Entrate di nuovi ed efficaci strumenti di contrasto all'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito, immediatamente operativi.

Per quanto attiene, invece, all'attività di contrasto ai fenomeni di fittizio trasferimento all'estero della residenza fiscale, il presidio, costituito dal meccanismo di controllo introdotto dal D.L. n. 112 del 2008 (art. 83, commi 16 e 17), viene implementato dal nuovo applicativo SO.NO.RE. che permette di selezionare le persone fisiche che, pur risultando formalmente non residenti ai fini fiscali in Italia, presentano tuttavia indizi di collegamento col territorio nazionale in quanto percepiscono redditi ricorrenti, dispongono di immobili o conti correnti, ricevono afflussi di capitale.

L'applicativo permette anche di individuare le posizioni di quei soggetti stranieri che, pur vivendo e lavorando in Italia da anni e che, quindi, sono da considerare fiscalmente residenti in Italia, non hanno mai provveduto a formalizzare la propria residenza, né tantomeno adempiuto agli obblighi fiscali nazionali.

All'Ufficio per il contrasto degli illeciti fiscali internazionali viene affidato il compito di continuare a coordinare la procedura di collaborazione volontaria per l'emersione delle attività economiche e finanziarie illecitamente detenute all'estero da contribuenti nazionali, già presentate e quelle che verranno presentate sulla scorta della normativa primaria in corso di esame da parte del Parlamento.

3.3 ATTIVITÀ A PROIEZIONE INTERNAZIONALE

Anche per il 2014 si invitano gli Uffici a ricorrere, ove ritenuto opportuno o necessario, agli strumenti della cooperazione internazionale, sia mediante l'attivazione dello scambio di informazioni a richiesta nei confronti delle amministrazioni fiscali estere, sia attraverso la consultazione e l'utilizzo delle informazioni da queste ultime pervenute a mezzo di scambio automatico.

Per quanto riguarda tale ultima modalità, si rammenta che le informazioni relative a redditi di fonte estera prodotti da residenti italiani sono organicamente incluse nell'applicativo INDEX, a disposizione degli uffici. Gli stessi dovranno comunque fare ricorso allo strumento della richiesta di informazioni - da inoltrare per il tramite dell'Ufficio Scambio informazioni - ogni qual volta si rilevi la necessità di approfondire ulteriori aspetti rispetto a quanto risulta dai dati presenti in INDEX.

Con riferimento poi, all'assistenza fornita dall'Agenzia delle Entrate alle Amministrazioni fiscali estere, va precisato che nel 2013 il flusso di scambio spontaneo di informazioni verso l'estero è risultato molto inferiore a quello in entrata.

Vanno pertanto incrementate le iniziative di scambio spontaneo, soprattutto in materia di IVA, avuto anche riguardo alle numerose raccomandazioni rivolte in tal senso dalla Commissione Europea a tutela degli interessi finanziari nazionali e comunitari.

In relazione allo scambio di informazioni in materia diversa dall'IVA, si segnala che con D.lgs. 4 marzo 2014, n. 29 è stato riformulato l'art. 31-bis del DPR n. 600 del 1973 in materia di assistenza amministrativa. In particolare, il nuovo comma 2 bis dell'art. 31-bis contiene un rinvio alle scadenze temporali imposte dagli articoli 7, 8 e 10 della direttiva.

Di specifico interesse per gli uffici è l'articolo 7 che, con riferimento allo scambio di informazioni su richiesta, prevede che l'Autorità interpellata comunichi le informazioni al più presto e comunque entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Occorre dunque che tutti gli Uffici pongano la massima attenzione alla tempistica connessa alla raccolta delle informazioni, al fine di rispettare la scadenza complessiva dei sei mesi per le risposte da fornire alle Autorità estere.

Si segnala altresì, il nuovo istituto della collaborazione tra funzionari contenuta nell'art. 31-bis, comma 5 bis, del DPR n. 600/1973 (articolo 11 della direttiva 2011/16/UE), che disciplina la presenza negli uffici amministrativi e la partecipazione alle indagini amministrative di funzionari degli Stati membri.

Per quanto concerne, ancora, l'attività di controllo su soggetti con attività internazionale in presenza di una procedura di ruling di standard internazionale, si rammenta che ai sensi dell'art. 8, comma 4, del D.L. n. 269 del 2003, per i periodi d'imposta per i quali l'accordo è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 e seguenti del DPR n. 600 del 1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.

Nell'ipotesi invece di un'attività di controllo avviata simultaneamente ad una istruttoria di ruling internazionale, si conferma la necessità di procedere a un'attenta valutazione di opportunità,

al fine di evitare una sovrapposizione di interventi i quali, pur se condotti alla stregua di norme e logiche diverse, implicano lo svolgimento di attività istruttorie assimilabili.

In ogni caso, al fine di consentire che nell'ambito dell'attività di controllo gli Uffici tengano conto delle procedure di ruling internazionale in corso e degli accordi conclusi, è possibile riscontrare in SERPICO l'esistenza di ruling in corso o conclusi, con le relative informazioni di sintesi.

Con riguardo, ancora, alla tematica della doppia imposizione eventualmente determinata dagli esiti dell'attività di controllo, si richiama la circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 in materia di composizione delle controversie fiscali internazionali, la quale assegna un ruolo prioritario alle Direzioni Regionali e Provinciali in termini di partecipazione alle attività istruttorie propedeutiche allo svolgimento del contenzioso internazionale e al suo buon esito. Tale partecipazione deve essere intesa, in particolare, in termini di raccordo tra l'attività di accertamento esplicata dagli uffici e la gestione dei relativi esiti nelle sedi internazionali.

Con specifico riferimento, infine, alle attività istruttorie esterne aventi ad oggetto il riscontro dei prezzi di trasferimento praticati dal soggetto in verifica, occorre evidenziare che a seguito della pubblicazione della menzionata circolare n. 21/E del 2012, si è assistito a un crescente ricorso all'istituto della procedura amichevole. Se da un lato il fenomeno si riconnette a una maggiore familiarità con gli strumenti contenziosi internazionali da parte dei contribuenti, dall'altro esso sollecita la massima attenzione da parte delle articolazioni dell'Amministrazione finanziaria preposte all'esecuzione dei controlli e alla redazione dei relativi atti istruttori.

In particolare, l'attività di verifica su fattispecie riconducibili al transfer pricing deve sempre essere caratterizzata da un elevato grado di approfondimento dei fatti e delle circostanze del caso.

In tale contesto, il rigore tecnico e il puntuale approfondimento, caso per caso, dell'effettiva realtà economica sottesa alle transazioni infragruppo costituiscono la valida e irrinunciabile premessa non solo ai fini di un corretto dialogo fra Amministrazione finanziaria e contribuente durante le fasi istruttorie, ma anche ai fini dell'eventuale, successivo confronto con le amministrazioni fiscali estere in sede di procedura amichevole attivata per rimuovere la doppia imposizione originata dall'avviso di accertamento.

3.4 ATTIVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE

L'attività di riscossione rappresenta una priorità strategica nell'ambito degli obiettivi istituzionali dell'Agenzia delle Entrate ed è pertanto indispensabile che ciascuna Direzione Regionale e Provinciale si adoperi per garantire il miglioramento qualitativo e quantitativo dei risultati conseguiti.

Al riguardo, è quanto mai evidente che la rilevanza dell'attività di riscossione per il perseguimento anche dell'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, rende improcrastinabile il potenziamento delle strutture deputate a tale attività.

Si richiama, in particolare, la necessità di organizzare, all'interno degli Staff di ciascuna Direzione Provinciale, una vera e propria attività di intelligence finalizzata ad individuare l'esistenza di crediti esigibili, o per i quali sussista il pericolo per la riscossione, al fine di operare le conseguenti segnalazioni all'Agente della Riscossione.

Un rinnovato impegno, inoltre, dovrà essere profuso per contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione, nelle sue molteplici sfaccettature, e per garantire la tempestiva insinuazione dei crediti vantati nei confronti di soggetti interessati da procedure concorsuali.

Per quanto concerne, ancora, la trattazione e la definizione delle proposte di transazione fiscale, ai sensi degli artt. 182-bis e 182-ter della Legge Fallimentare, si ricorda che le Direzioni Provinciali non sono più tenute, diversamente da quanto indicato nella circolare n. 21/E del 2011, ad inviare alla Direzione Centrale accertamento le proposte con falcidia, per i debiti tributari ed accessori, superiore a due milioni di euro.

Di contro, le Direzioni Regionali avranno cura di segnalare le problematiche di ordine interpretativo-procedimentale affrontate e risolte in sede di esame delle richieste di parere pervenute dalle Direzioni Provinciali. Tali segnalazioni, che dovranno essere effettuate indipendentemente dall'entità della falcidia, consentiranno, unitamente alle specifiche richieste di consulenza che ordinariamente pervengono in materia, di avere una più completa cognizione delle questioni scaturenti dalla concreta applicazione dell'istituto della transazione fiscale e, conseguentemente, di assicurare l'uniformità di comportamento delle strutture operative.

Per quanto attiene da ultimo all'attività di contrasto all'evasione da riscossione per il tramite delle Autorità fiscali estere, permane un notevole squilibrio tra le richieste di recupero inviate dall'Agenzia ad altri Stati membri e l'attività di riscossione svolta nel nostro territorio per conto e in favore delle anzidette Amministrazioni fiscali.

Occorre dunque aumentare decisamente l'impegno, in collaborazione con gli Agenti della riscossione, per attivare tempestivamente la mutua assistenza al fine di chiedere il recupero di un credito erariale nazionale (nonché l'adozione di misure cautelari) allo Stato di residenza del debitore dell'imposta italiana ovvero allo Stato in cui siano state individuate da parte dell'ufficio specifiche fonti reddituali e attività patrimoniali delle quali il debitore medesimo sia beneficiario. Nel merito si sottolinea la possibilità di attivare richieste di informazioni che consentano di assumere preventivamente dai partner esteri elementi anagrafici e reddituali relativi al debitore.

In quest'ottica [5], sono state trasmesse ai competenti uffici delle liste di soggetti debitori per i quali risultano formati ruoli negli ultimi anni e che risultano avere, in base alle banche dati a disposizione (in primo luogo, la banca dati INDEX), un collegamento con l'estero ovvero una fonte di reddito di provenienza estera.

Le posizioni così individuate devono essere oggetto di vaglio per verificare l'esistenza delle condizioni di attivazione dell'assistenza al recupero.

Con riferimento alle fonti normative in vigore, si segnala che con D.M. 28 febbraio 2014 è stata data attuazione al D.lgs. n. 149 del 2012, che ha recepito la direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure.

L'Ufficio Centrale di collegamento per il recupero crediti, istituito presso l'Ufficio Cooperazione operativa di questa Direzione Centrale, è competente per la trasmissione delle domande di assistenza alla riscossione dei crediti relativi ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate [6].

Oltre alla citata direttiva 2010/24/UE, un'ulteriore base giuridica per l'assistenza al recupero crediti - utilizzabile con la Norvegia e l'Islanda - è rappresentata dalla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'OCSE, siglata a Strasburgo il 25 gennaio 1988. Non sussistono, in tal caso, soglie minime di attivazione della richiesta di recupero.

Un ultimo aspetto di rilievo riguarda la partecipazione alle procedure concorsuali e di liquidazione in corso all'estero per crediti vantati dall'Agenzia verso soggetti stabiliti. Trattasi di

Un ultimo aspetto di rilievo riguarda la partecipazione alle procedure concorsuali o di liquidazione in corso all'estero per crediti vantati dall'Agenzia verso soggetti in stato di insolvenza. Trattasi di procedure di natura civilistica, che esulano dall'ambito della mutua assistenza amministrativa (non accordata, di prassi, nell'ambito di simili procedure) e sono in genere connotate da specificità giuridico-legali variabili a seconda della legislazione vigente nello Stato di apertura della procedura medesima.

Con circolare n. 25/E del 2013 le Direzioni Provinciali o Regionali competenti in relazione al credito vantato sono state invitate ad attivarsi, non appena ricevuta notizia dell'apertura della procedura estera, per effettuare l'analisi e il consolidamento della posizione fiscale del debitore, al pari di ciò che avviene in caso di fallimento in Italia. Tanto al fine di predisporre la domanda di insinuazione del credito erariale, che dovrà essere direttamente inviata dalla competente Direzione Regionale o Provinciale in riscontro alle comunicazioni ricevute dai curatori e liquidatori esteri, nel rispetto della tempistica e delle formalità previste nello Stato in cui la procedura è aperta.

Ove in relazione alla summenzionata diversità delle legislazioni domestiche dovessero insorgere dubbi o criticità di natura legale (ad esempio, questioni di rappresentanza, di competenza, di disallineamento con contestuali procedure nazionali, eccetera), potrà essere utilmente richiesta la consulenza della Direzione Centrale Accertamento.

4. PIANIFICAZIONE, CONSUNTIVAZIONE E RISCOSSIONE DA ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Il modello di budget adottato per l'anno corrente, improntato ad un maggior grado di autonomia, ha previsto la distinzione tra "Risultati" e "Piano di Lavoro". Nei Risultati sono stati inseriti gli indicatori che, per loro natura, rappresentano l'esito delle azioni, mentre nel Piano di Lavoro sono contenuti tutti quei target realizzando i quali si perviene ai Risultati.

Per l'area strategica controlli, le linee di attività contenute nel Piano di Lavoro, diversificate per tipologia di controllo e per tipologia di contribuente, sono state condivise con ciascuna struttura di secondo livello nell'ambito del processo di formazione del budget di produzione, assegnato con la nota prot. n. 39874 del 20 marzo 2014 del Direttore dell'Agenzia.

Nel nuovo modello di budget gli indicatori individuati quali "Risultati" dell'attività di prevenzione e contrasto all'evasione sono:

- versamenti diretti da istituti definatori dell'attività di controllo sostanziale e formale - espressione degli esiti finanziari dell'attività di controllo sostanziale e controllo formale;
- accertamenti II.DD., IRAP e IVA - espressione della complessiva azione accertatrice;
- interventi esterni presso la sede del contribuente - espressione della complessiva azione di controllo svolta attraverso le modalità istruttorie esterne della verifica, del controllo mirato e dell'accesso breve.

Le componenti che assumono rilevanza ai fini del calcolo di detti indicatori sono evidenziate in dettaglio nell'Allegato n. 2 alla nota di avvio del processo di budget (nota prot. 146664 del 9 dicembre 2013) e nelle "schede prodotto" allegate alla nota di assegnazione del budget di produzione del 20 marzo u.s. a cui si rimanda.

Per l'anno 2014 è stato altresì previsto l'indicatore "Riscossioni da attività di controllo" (Indicatore: codice 00021VE1), espressione degli esiti finanziari della complessiva attività di accertamento e controllo.

Ai fini del monitoraggio, per ciascuna linea di attività programmata sono adottati criteri specifici per la consuntivazione che si basano su elementi informativi trasmessi di norma mediante le diverse procedure informatiche operazionali di ausilio all'intero iter dell'attività di controllo (dalla fase di attivazione dell'atto di accertamento a quella di abbinamento del relativo versamento). Al riguardo per l'anno corrente, allo stato, si confermano i criteri già illustrati con la comunicazione di servizio n. 18 del 2013, alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Pertanto si sottolinea l'importanza che riveste la corretta, completa e tempestiva trasmissione dei dati al sistema informativo secondo le indicazioni fornite nelle comunicazioni di servizio e nelle guide operative che accompagnano l'estensione delle procedure informatiche agli uffici.

Allo scopo di dotare gli uffici di avanzati strumenti tecnici-informatici di ausilio all'attività di controllo sempre più idoneamente e tempestivamente aggiornati, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 3 gennaio 2014, n. 646 è stato istituito l'albo nazionale degli sperimentatori. In conseguenza dell'importanza strategica delle attività di aggiornamento delle procedure svolte dai componenti dell'Albo degli sperimentatori, le ore di attività destinate alla sperimentazione sono da considerarsi, ai fini della consuntivazione delle stesse come attività di controllo.

Per analisi di dettaglio soprattutto in merito alla qualità dell'azione, si rimanda, inoltre, alla consultazione dei dati mart in BI>Monitoraggio Accertamento > Analisi Libera, con riferimento all'attività di accertamento e in BI>Riscossione >Moneta>Analisi libera>e BI> Riscossione >Riscossione Coattiva >Analisi libera per un'attenzione più specifica anche agli esiti della fase di riscossione.

Le Direzioni regionali e le strutture operative, come di consueto, devono garantire una sistematica e scrupolosa vigilanza sulla puntuale immissione dei dati, nonché una costante ricognizione, mediante gli strumenti informatici in uso, dei dati trasmessi.

[1] Al riguardo, si evidenzia la necessità di adottare atti di autotutela non solo su richiesta del contribuente ma, ove ne sussistano i presupposti, anche d'ufficio per assicurare adeguati canoni di buona amministrazione ed evitare impropri utilizzi dello strumento della mediazione, con conseguenti appesantimenti dell'attività degli uffici legali.

[2] Sul punto si ricorda che nell'applicativo B.I. è possibile, all'interno dell'indice I.P.T., visualizzare la ripartizione dei controlli effettuati da ciascuna Direzione Provinciale per settore economico.

[3] In tema di prezzi di trasferimento si veda anche quanto riportato successivamente al paragrafo 3.3, ultima parte.

[4] comunicazione di servizio n. 82 del 2013

[5] con nota n. 34805 dell'11 marzo 2014

[6] A tal fine si richiamano i contenuti della nota n. 188277 del 28 dicembre 2011 e della comunicazione di servizio n. 72 del 18 ottobre 2012.

Prevenzione e contrasto dell'evasione - Anno 2013 - Indirizzi operativi

- RISCOSSIONE E ACCERTAMENTO - PREVENZIONE E CONTRASTO ALL'EVASIONE –
ATTIVITA' ANTIEVASIONE – ATTIVITA' ANTIFRODE – EVASIONE INTERNAZIONALE -
ANNO 2013 – INDIRIZZI OPERATIVI - GRANDI CONTRIBUENTI

1. PREMESSA

2. ATTIVITÀ SPECIFICHE

2.1 GRANDI CONTRIBUENTI

2.2 IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI

2.3 IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI

2.4 ENTI NON COMMERCIALI, ONLUS E ALTRI SOGGETTI CHE FRUISCONO DI REGIMI AGEVOLATIVI (SOCIETÀ COOPERATIVE E SETTORE AGRICOLO)

2.5 PERSONE FISICHE

3. ATTIVITÀ TRASVERSALI

3.1 ATTIVITÀ IN MATERIA DI ANTIFRODE

3.2 ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALLA EVASIONE INTERNAZIONALE

3.3 ATTIVITÀ A PROIEZIONE INTERNAZIONALE

3.4 ATTIVITÀ RELATIVE AD ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA

3.5 ATTIVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE

4. PIANIFICAZIONE E CONSUNTIVAZIONE

5. OBIETTIVO MONETARIO 2013

1. PREMESSA

L'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2013-2015, firmato in data 24 aprile 2013 dal Ministro dell'Economia e delle Finanze pro tempore, ha individuato tra le priorità politiche, di cui l'Amministrazione finanziaria dovrà tenere conto, il rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale.

L'azione di prevenzione e di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale, pertanto, deve svilupparsi anche nel corso dell'esercizio 2013 secondo un modus operandi ormai consolidato: i) mappatura delle diverse macro-tipologie di contribuenti (grandi contribuenti e medie imprese, piccole imprese e lavoro autonomo, persone fisiche, enti non commerciali) e analisi del rischio mirate; ii) utilizzo di metodologie di intervento differenziate per ciascuna macrotipologia e coerenti con altrettanti distinti sistemi di analisi e valutazione del rischio di evasione, approfondendo le peculiarità che connotano ciascuna realtà territoriale ed economica; iii) contrasto dei fenomeni di evasione e/o elusione più pericolosi e diffusi; iv) selezione delle posizioni soggettive con situazioni di rischio elevate; v) miglioramento qualitativo dei controlli finalizzato alla definizione della pretesa tributaria con la partecipazione dei contribuenti stessi al procedimento di accertamento mediante gli istituti dell'adesione ordinaria, dell'adesione ai contenuti del verbale di constatazione e ai contenuti dell'invito al contraddittorio, nonché dell'acquiescenza.

In via generale, dovendo tendenzialmente realizzare, in relazione ai vari settori di attività economica (commerciale, servizi, professionale), un'azione di controllo riferita a diverse categorie interessate, si ricorda che vanno tenute in conto, già in fase di analisi del rischio e soprattutto nella fase di selezione, sia le peculiari caratteristiche socio-economiche dei diversi ambiti territoriali e il profilo di rilevanza nel particolare contesto economico, sia il peso dei vari settori di attività presenti in ciascun territorio.

Le analisi del rischio, pertanto, devono essere effettuate in modo strutturato per comparto economico in modo tale da intercettare situazioni "concrete" di rischio di evasione/elusione in ciascun comparto, tanto ai fini dell'attività istruttoria esterna quanto ai fini dell'attività di accertamento vera e propria.

La qualità e l'efficacia dell'attività di controllo dipendono, infatti, da una selezione accurata delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo tra quelle individuate a seguito dell'analisi del rischio, nonché da un'adeguata attività istruttoria, anche in contraddittorio con il contribuente. In tal modo, sarà possibile realizzare in tempi più rapidi non solo la definizione della pretesa tributaria, ma anche la riscossione delle somme dovute.

In tale contesto, fra l'altro, dovrà tenersi conto degli impegni naturalmente derivanti da norme di legge, come, ad esempio, quelli previsti dal comma 5-ter dell'art. 2 del D.L. n. 138 del 2011 con riguardo all'attività di controllo delle posizioni soggettive che hanno omesso il pagamento delle somme iscritte a ruolo e non recuperate relativamente alle sanatorie di cui alla legge n. 289 del 2002, per i cui approfondimenti si rinvia alla nota n. 50167 del 24 aprile 2013 della Direzione Centrale Accertamento.

Si sottolinea inoltre che gli obiettivi numerici di budget per l'esercizio 2013 sono stati fissati su livelli compatibili con il massimo sforzo delle risorse disponibili e con l'esigenza di ottimizzare gli esiti dei singoli controlli indirizzandoli sulle situazioni a maggior rischio fiscale e improntando l'azione amministrativa all'efficacia, efficienza ed economicità in modo da garantire il miglioramento qualitativo dei risultati conseguiti negli esercizi precedenti.

Quest'ultimo obiettivo deve consentire l'incremento dell'importo mediano delle imposte o maggiori imposte accertate e definite, con riguardo alle diverse macro-tipologie di contribuenti.

Va ribadito, peraltro, che l'attività di controllo, oltre al recupero delle somme evase e all'irrogazione delle relative sanzioni, è mirata altresì a dissuadere i contribuenti da comportamenti fiscalmente non corretti e ad interrompere condotte illecite di frode fiscale messe in atto, in molti casi, sin dall'avvio dell'attività economica. In altri termini, i risultati efficaci derivanti della complessiva attività di prevenzione e contrasto dell'evasione, oltre al necessario recupero dell'evasione pregressa, dovranno produrre un progressivo incremento dell'adempimento spontaneo (c.d. "compliance").

Ai fini dell'espletamento delle attività di controllo nel corso del 2013, gli specifici indirizzi forniti con le circolari n. 13/E del 2009, n. 20/E del 2010, n. 21/E del 2011 e n. 18/E del 2012 rimangono sostanzialmente confermati, con le implementazioni di seguito evidenziate con il consueto, distinto riguardo:

- alle attività di controllo fiscale destinate, in modo specifico, alle diverse macrotipologie di contribuenti e che quindi integrano nel loro complesso la peculiare strategia da adottare per ridurre i rischi di evasione/elusione che caratterizzano ciascuna delle dette macro-tipologie (Attività specifiche);
- alle attività che per loro natura non possono specificamente riferirsi alle suddette macrotipologie di contribuenti, ma le riguardano tutte "trasversalmente", in modo più o meno marcato (Attività trasversali).

2. ATTIVITÀ SPECIFICHE

2.1 GRANDI CONTRIBUENTI

Con riferimento alle attività riguardanti i cosiddetti "Grandi contribuenti" le linee di intervento per l'anno 2013 mireranno a proseguire nell'approccio sinora adottato, che ha consentito il raggiungimento e il consolidamento di risultati importanti sotto il profilo non soltanto dell'azione di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, ma anche dell'innalzamento del livello di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

Il superamento delle tradizionali modalità di controllo basate sulla tipologia di processo rispetto all'attuale sistema incentrato sulla qualifica del contribuente ha consentito di intercettare e contrastare efficacemente fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva molto complessi, elevando il grado di specializzazione delle strutture dedicate e l'uniformità delle attività di controllo su tale comparto.

Quanto agli obiettivi di budget, si conferma che, per il corrente anno, in relazione all'attività di tutoraggio, le Direzioni Regionali utilizzeranno l'apposito applicativo per la predisposizione delle schede di rischio, avendo cura, come di consueto, di evidenziare le valutazioni effettuate in relazione agli elementi che emergono dall'analisi della posizione del soggetto, funzionale all'attribuzione del livello di rischio e alla conseguente individuazione delle più adeguate modalità istruttorie da utilizzare per il controllo. I grandi contribuenti sottoposti a tutoraggio nell'anno 2013 sono circa 3200.

Al fine di ottimizzare l'impiego delle risorse disponibili, si richiama l'attenzione sulla circostanza che le attività da svolgere nel 2013 hanno ad oggetto soggetti già sottoposti a tutoraggio negli anni precedenti, nei confronti dei quali, pertanto, è stato già attribuito uno specifico profilo di rischio. In merito, con riferimento alle imprese per le quali l'attività istruttoria eseguita negli anni precedenti ha consentito di attribuire un profilo di rischio "basso" per almeno due anni di imposta consecutivi, l'attività di tutoraggio, per il corrente anno potrà limitarsi al mero aggiornamento della scheda di rischio limitatamente ai dati relativi alle ultime dichiarazioni presentate e al bilancio di esercizio.

Si richiama, comunque, l'attenzione sulla circostanza che, per ciascuna impresa che rientra nel piano di attività per il 2013, costituisce parte integrante del tutoraggio la verifica del rispetto della soluzione interpretativa indicata dall'Agenzia delle Entrate in sede di risposta alle istanze di interpello presentate dalle imprese (vedasi articolo 27 comma 12 del D.L. n.185 del 2008). Si sottolinea, pertanto, l'importanza di tale fase nell'ambito del processo di analisi del rischio al fine di valutare il comportamento del contribuente e l'adeguato livello di rischio da attribuire allo stesso.

Si rammenta, inoltre, che in sede di determinazione del livello di rischio si deve tener conto dei comportamenti che attestino la propensione del contribuente alla costruzione di un rapporto collaborativo con l'Amministrazione finanziaria basato sulla trasparenza e sulla fiducia. Ciò può verificarsi, oltre che nei casi già indicati nella circolare n. 18/E del 2012, ad esempio nel caso in cui il contribuente abbia comunicato il possesso della documentazione idonea a comprovare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

L'adesione al regime degli oneri documentali deve essere in specie considerata

nell'ambito dell'attività di tutoraggio, ai fini della graduazione del rischio di evasione/elusione, quale indice di trasparenza e collaborazione nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. In merito vale osservare che, se da un lato la comunicazione di per sé non costituisce elemento atto a escludere la possibilità di sottoporre il soggetto a controllo, dall'altro gli Uffici dovranno vigilare e valutare attentamente la circostanza che la selezione di posizioni da sottoporre a controllo in presenza di adesione al regime sia adeguatamente motivata. In tale contesto, si ricorda comunque l'esigenza di procedere, in sede di controllo, ad un'adeguata ed equilibrata valutazione della documentazione predisposta dai contribuenti che hanno aderito al regime degli oneri documentali, al fine di verificare la sussistenza o meno di un genuino impegno dell'impresa a rendere trasparente il processo di determinazione dei prezzi delle proprie transazioni infragruppo.

Gli esiti delle valutazioni che scaturiscono dall'attività svolta nel 2012, anno del completamento del progetto di graduale assoggettamento al tutoraggio dei contribuenti con volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro, oltre a costituire la base informativa di riferimento per la scelta della più adeguata modalità istruttoria da utilizzare ai fini della selezione dei soggetti o delle operazioni da sottoporre a controllo, dovrà formare oggetto di condivisione, con particolare riferimento ai rischi individuati, nell'ambito dell'attività di coordinamento operativo con la Guardia di Finanza a livello regionale, in modo da assicurare il rafforzamento complessivo dell'azione di controllo sui grandi contribuenti.

In relazione ad operazioni particolari che debbono formare oggetto di specifica analisi, anche in esito al riscontro di fenomeni o schemi rilevati lo scorso anno, l'attività dovrà essere improntata al monitoraggio delle fattispecie già riscontrate, con particolare riferimento agli schemi di pianificazione fiscale aggressiva attuata anche su scala internazionale. Si richiama l'attenzione su particolari schemi già individuati in sede di controllo e recentemente oggetto di studio da parte dell'OCSE ("Aggressive Tax Planning Based on After Tax Hedging" OECD, 2013, reperibile direttamente all'indirizzo internet che segue: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/After_Tax_Hedging_Report_Website.pdf).

Inoltre occorre attribuire priorità, coerentemente con gli obiettivi del progetto avviato dall'Ocse in materia di fiscalità delle imprese multinazionali "Addressing Base Erosion And Profit Shifting" (reperibile al seguente indirizzo: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en) ai fenomeni di erosione/spostamento di base imponibile su scala internazionale.

In ultimo, si invitano le strutture in indirizzo a segnalare al Settore Grandi contribuenti della Direzione Centrale Accertamento particolari fattispecie rinvenute nel corso di attività di verifica, che possano rientrare nell'ambito di potenziali filoni di indagine da diffondere o coordinare su base nazionale.

Con riferimento alle attività di accertamento, si segnala che tra gli elementi che hanno contribuito al raggiungimento degli importanti risultati spiccano: la qualità dei rilievi; il sempre più efficace coordinamento tra strutture centrali e strutture regionali nell'ambito della definizione di controversie rilevanti (sia in termini di soggetti coinvolti sia di importi incassati); la valorizzazione del dialogo e delle forme di interlocuzione con i contribuenti; il coordinamento e l'interazione con le giurisdizioni fiscali estere. Inoltre, si evidenziano le attività realizzate in stretto coordinamento con la Guardia di Finanza, in particolare quelle che hanno condotto all'analisi congiunta di fattispecie che, per la loro complessità, hanno richiesto un confronto a livello nazionale con il Comando Generale della Guardia di Finanza.

Sotto il profilo operativo occorre effettuare una ricognizione degli elementi informativi più rilevanti e recenti, accordando, in tale ambito, priorità nell'azione accertatrice alle posizioni che, con ragionevole attendibilità, presentano un maggior grado di sostenibilità delle pretese. Dall'esame delle attività accertative svolte negli anni precedenti è emerso, infatti, che la scelta di procedere in via prioritaria alla lavorazione dei suddetti elementi

attività accertative svolte negli anni precedenti e, inoltre, che si sono adoperate in via prioritaria alla individuazione dei soggetti che hanno contribuito in maniera importante alla definizione degli stessi, garantendo il recupero dell'evasione pregressa e facilitando la tax compliance da parte del contribuente sulle medesime fattispecie negli anni successivi.

Inoltre, è opportuno dare priorità a talune fattispecie individuate secondo i seguenti consolidati criteri: (i) posizioni riguardanti periodi di imposta per i quali il potere di accertamento decade alla data del 31 dicembre 2013, tenuto conto della proficuità dei controlli; (ii) elementi che richiedono un'ulteriore attività istruttoria (ad esempio, le segnalazioni relative a fattispecie elusive o abusive, o quelle riguardanti la deducibilità di costi connessi a operazioni con soggetti residenti in Paesi "black list"); (iii) situazioni che richiedono la massima attenzione a tutela del credito erariale (ad esempio, erogazione di rimborsi, decadenza di polizze fideiussorie o situazioni debitorie di particolare rilevanza).

Per le attività di accertamento si evidenziano i chiarimenti offerti alla generalità dei contribuenti dalla circolare n. 31/E del 2012, in relazione alla definizione dei rilievi sulla competenza, la quale ha notevolmente ampliato la possibilità di evitare il fenomeno della doppia imposizione mediante la definizione delle posizioni debitorie e creditorie fra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Inoltre si richiama l'attenzione sulle novità introdotte dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 febbraio 2013 in relazione alla ripartizione dei compiti e della competenze al controllo in materia di imposta sulle assicurazioni di cui alla legge n. 1216 del 1961 al fine di rendere più efficienti e semplificati i rapporti con i contribuenti.

Per quanto concerne i soggetti che non rivestono la qualifica di grandi contribuenti in tutti i periodi d'imposta oggetto di controllo, sarà necessario attivare l'opportuno coordinamento tra le Direzioni Regionali e le competenti Direzioni Provinciali, al fine di condividere gli elementi informativi raccolti, anche con riferimento agli esiti dell'attività di tutoraggio, e assicurare la gestione uniforme delle fattispecie.

Qualora, peraltro, nell'ambito delle attività istruttorie esterne (anche poste in essere dalla Guardia di Finanza) o nelle successive fasi di accertamento, si rilevino elementi relativi a fenomeni di "esterovestizione" o di stabili organizzazioni occulte, che potrebbero comportare l'accertamento di ricavi non dichiarati superiori alla soglia di cento milioni di euro, ai fini di un'efficace trattazione di tali elementi, sarà cura del Direttore Provinciale, unitamente al Capo dell'Ufficio Controlli, utilizzare le professionalità più adeguate, possibilmente, tra quelle che si occupano dei controlli nei confronti delle imprese di medie dimensioni, operando in stretto coordinamento con la Direzione Regionale e con l'ufficio competente per i grandi contribuenti.

Si evidenzia che l'Agenzia, nell'ottica dell'evoluzione dell'attività di tutoraggio, ha avviato un "progetto pilota" sul regime di adempimento collaborativo, rivolto ad un limitato numero di imprese che, su base volontaria e in presenza di determinati requisiti (quali, ad esempio, l'aver almeno adottato sistemi aziendali di controllo interno per la gestione del rischio fiscale), intendano partecipare ad appositi tavoli tecnici per individuare in concreto, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto nonché per verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post. Gli esiti del progetto, la cui implementazione finale vedrà il contributo e la collaborazione delle strutture regionali competenti nei confronti dei Grandi contribuenti, potranno avere un impatto diretto in termini di ridefinizione dei rapporti tra amministrazione e grandi imprese, in coerenza con talune importanti esperienze internazionali e con le recenti indicazioni in sede OCSE riguardanti i programmi cosiddetti di "cooperative compliance".

2.2 IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI

Il livello quantitativo dei controlli nel comparto delle imprese di medie dimensioni ha consentito la tendenziale attuazione di quanto disposto dall'art. 24, comma 2, del D.L. n. 78 del 2010 (controllo di almeno un quinto della platea).

Al fine di potenziare le attività di controllo in argomento e migliorarne la proficuità si richiamano le seguenti iniziative:

- coordinamento da parte della Direzione Regionale dell'attività di controllo con riguardo alle imprese di medie dimensioni appartenenti a gruppi di imprese, prevedendo, nei casi in cui se ne ravveda l'opportunità, l'istituzione di nuclei misti di verificatori delle Direzioni Provinciali e dell'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale;
- supervisione dell'analisi di rischio da parte della Direzione Regionale, soprattutto per quanto concerne il segmento delle imprese medio-grandi (fatturato superiore ai 25 milioni di euro), dei fenomeni di evasione/elusione suscettibili di coinvolgere imprese di medie dimensioni appartenenti a gruppi societari e del turn-over delle imprese di medie dimensioni nei singoli ambiti provinciali, particolarmente in quelli ad alta densità di contribuenti (al riguardo si richiamano le indicazioni fornite con comunicazione di servizio n. 11 del 2011);
- immissione di personale esperto degli Uffici regionali impegnati nei controlli sui grandi contribuenti, anche per un periodo di tempo limitato, negli Uffici Controlli provinciali, onde affiancarlo al personale di questi ultimi Uffici per favorirne la crescita professionale ed implementare la qualità dei controlli;
- effettuazione delle attività istruttorie esterne per situazioni di particolare rilevanza da parte dei predetti Uffici regionali (ad esempio, nel caso di

imprese di medie dimensioni collegate a Grandi contribuenti);

- per i contribuenti che hanno perso la qualifica di grande contribuente, che saranno segnalati dalla Direzione Centrale Accertamento, le strutture regionali avranno cura di trasmettere alle Direzioni Provinciali competenti le schede di rischio già predisposte in sede di tutoraggio, garantendo comunque l'opportuno coordinamento;
- intensificazione del coordinamento con la Guardia di Finanza, anche mediante la condivisione dell'analisi di rischio relativa alla platea delle imprese di medie dimensioni presenti nella realtà provinciale.

Per quanto attiene, in particolare, all'analisi di rischio si rammenta l'importanza della mappatura delle imprese di medie dimensioni presenti nella Provincia (comunicazione di servizio n. 19 del 2011) e del censimento dei rischi di evasione/elusione seguendo gli indirizzi già forniti con la comunicazione di servizio n. 91 del 2012.

Per gli opportuni approfondimenti sia della mappatura delle imprese che del censimento dei rischi vanno, inoltre, utilizzati l'applicativo RADAR - Imprese medie, seguendo le istruzioni contenute nella comunicazione di servizio n. 61 del 2013, e il nuovo applicativo ASSO, seguendo le istruzioni contenute nella comunicazione di servizio n. 2 del 2013. Le posizioni a rischio vanno come di consueto considerate, ai fini dell'esecuzione di attività istruttorie esterne (laddove necessario) o di altre attività istruttorie propedeutiche alla realizzazione del numero programmato di accertamenti.

Tra i vari fattori di rischio vanno privilegiati:

- l'assenza di controlli negli ultimi anni;
- la bassa redditività negli ultimi anni;
- l'effettuazione di operazioni che impattano notevolmente sulla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP o dell'IVA dovuta;
- la presenza del rischio di evasione in materia di IVA.

Per ulteriori approfondimenti relativi alla bassa redditività negli ultimi anni si rinvia alla comunicazione di servizio n. 54 del 2013.

Anche per quanto riguarda l'analisi del rischio nel comparto delle imprese di medie dimensioni occorre seguire le indicazioni in materia di adesione al regime degli oneri documentali nell'ambito dei prezzi di trasferimento specificate nel precedente paragrafo nell'ambito dell'attività di tutoraggio dei Grandi contribuenti.

Le attività istruttorie esterne, salvo i casi in cui gli esiti dell'analisi di rischio impongano un'azione di controllo su anni di imposta diversi, vanno indirizzate sull'anno di imposta 2010 e, nel secondo semestre, anche sull'anno di imposta 2011. L'obiettivo numerico assegnato per tali attività conferma sostanzialmente quello consuntivato nel 2012, ferma restando l'esigenza di massimizzare i risultati derivanti dalle attività medesime, considerato il forte assorbimento di risorse che le stesse comportano.

Per le attività di accertamento l'obiettivo numerico 2013 è stato fissato in linea con quello consuntivato nel 2012, al precipuo intento di vedere migliorata la qualità dei controlli, mediante un incremento del valore mediano delle maggiori imposte accertate e definite, indotto soprattutto dall'aumento della maggiore IVA. Valgono qui pure le indicazioni fornite con riguardo ai Grandi contribuenti circa l'opportunità di considerare con priorità gli elementi informativi più rilevanti e recenti e che presentano un maggior grado di sostenibilità delle pretese.

2.3 IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI

Il confronto dei risultati delle attività di controllo realizzate nell'anno 2012 rispetto agli anni 2010 e 2011, riguardanti la macrotipologia in argomento, ha confermato il positivo trend di crescita in termini qualitativi con specifico riferimento ai valori mediani delle maggiori imposte accertate e definite. Tali valori, particolarmente apprezzabili presso una parte rilevante delle Direzioni Provinciali, evidenziano l'efficacia di specifiche e preventive attività di analisi di rischio e selezione realizzate sfruttando le procedure d'ausilio all'accertamento e le liste d'ausilio predisposte e messe a disposizione da parte della Direzione Centrale Accertamento.

Pertanto, si confermano le indicazioni contenute nelle circolari degli ultimi anni, ricordando che resta di fondamentale importanza l'attività di analisi e selezione.

In particolare, si ricordano gli indirizzi operativi e metodologici contenuti nelle note operative già diramate nel corso dei primi mesi del corrente anno nelle quali peraltro è posto l'accento sulla necessità di selezionare soggetti con attività economiche strutturate e non marginali, che operano da più anni, ovvero soggetti che svolgono di fatto attività economiche in maniera totalmente irregolare. Dette note riguardano: i) i soggetti che hanno evidenziato comportamenti anomali nella gestione delle rimanenze di magazzino, ii) i professionisti che hanno presentato pratiche di aggiornamento catastale (DOCFA), iii) i soggetti che hanno realizzato, in qualità di gestori ed esercenti, la raccolta delle somme incassate nel 2008 e nel 2009 per mezzo degli apparecchi da intrattenimento ex art. 110 comma 6 del TULPS e hanno omesso di dichiarare, in tutto o in parte, le

somme spettanti come remunerazione della loro attività.

Inoltre sono stati diffusi percorsi di analisi e selezione realizzati mediante gli applicativi RADAR e INTERSECO riguardanti, in particolare, i soggetti che hanno dichiarato ammontari significativi dei componenti negativi di reddito rientranti nella categoria dei "costi residuali", i soggetti non congrui ovvero anomali sulla base delle risultanze dei dati dichiarati ai fini degli studi di settore, i professionisti che hanno omesso di dichiarare in tutto o in parte compensi di lavoro autonomo certificati dai sostituti di imposta nei modelli 770 ovvero compensi percepiti dalle Strutture Sanitarie Private, nonché le società non operative.

Nel corso dell'anno saranno altresì messe a disposizione degli uffici operativi: i) le posizioni delle imprese e dei professionisti che hanno omesso di dichiarare per il periodo d'imposta 2011, in tutto o in parte, ricavi o compensi a fronte di attività di ristrutturazione o consulenza edilizia o riqualificazione energetica segnalate mediante la procedura PANDORA, ii) le liste dei soggetti che, destinatari nel corso del 2012 delle apposite comunicazioni concernenti la rilevata esistenza di anomalie, relative al triennio 2008-2010, degli indicatori economici ricostruiti dai dati dichiarati ai fini degli studi di settore, risultano - dai dati dichiarati per il periodo d'imposta 2011 - non aver mutato il comportamento ritenuto anomalo.

Come di consueto, il controllo di tali soggetti va sviluppato selezionando dalle liste di ausilio le posizioni la cui verifica, secondo i criteri già in passato descritti, può garantire la maggiore proficuità, anche a fini preventivi.

Si ricorda, inoltre, che costituiscono un valido supporto per l'attività di controllo nei confronti delle imprese di minori dimensioni e dei lavoratori autonomi le metodologie di controllo differenziate per attività economiche dirette al consumatore finale, già diramate in anni pregressi, alcune delle quali sono state di recente oggetto di revisione.

Con specifico riferimento all'attività di controllo della platea dei lavoratori autonomi, si ribadisce l'opportunità di utilizzare lo strumento delle indagini finanziarie: tale mezzo istruttorio, in ogni caso, dovrà essere utilizzato solo a valle di una attenta attività di analisi del rischio che faccia emergere - soprattutto su un trend di anni - significative anomalie dichiarative.

Quale indirizzo generale, si sottolinea l'importanza di mantenere e sviluppare in maniera strutturata i rapporti di collaborazione e coordinamento, oltre che con la Guardia di Finanza, anche con altri enti che svolgono attività ispettiva che possa produrre o innescare attività accertative da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate, in particolare l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'INPS, la SIAE e i Comuni.

Infine, con particolare riferimento alle attività istruttorie esterne, si ricorda che:

- e attività di verifica riguardano il periodo di imposta 2010, mentre nel secondo semestre potranno riguardare anche il 2011;
- gli accessi brevi, confermando l'indirizzo già da tempo adottato, sono di norma destinati alla verifica dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore procedendo, ove si tratti di soggetti obbligati alla emissione di scontrini o ricevute e l'accesso avvenga nei luoghi di esercizio dell'attività, al preliminare controllo della regolare emissione, nonché al controllo della regolarità del personale impiegato. Tali accessi andranno a sommarsi ai controlli effettuati dalla Guardia di Finanza nell'ambito dell'attività ad essa specificamente demandata, di presidio del territorio.

2.4 ENTI NON COMMERCIALI, ONLUS E ALTRI SOGGETTI CHE FRUISCONO DI REGIMI AGEVOLATIVI (SOCIETÀ COOPERATIVE E SETTORE AGRICOLO)

Con riferimento ai controlli rientranti nel comparto degli enti non commerciali, delle ONLUS e degli altri soggetti che fruiscono di regimi agevolativi, nell'ultimo triennio si registrano progressi qualitativi molto importanti.

Nel corso del 2013 occorre pertanto consolidare il trend positivo seguendo gli indirizzi operativi nel tempo forniti con le specifiche Comunicazioni di Servizio emanate in materia.

ENTI NON COMMERCIALI

Nel settore degli enti non commerciali l'analisi del rischio di abuso dei regimi agevolativi deve essere eseguita con la massima cura, in modo da ottenere una selezione mirata a individuare i soggetti che apparentemente si presentano come "non profit", ma in realtà dissimulano vere e proprie attività commerciali, ovvero ai casi più rilevanti in termini di potenziale proficuità del controllo.

Occorre quindi evitare di perseguire le situazioni di minima rilevanza in termini di potenziale proficuità del controllo che, nonostante le ridotte dimensioni, assumono evidente rilievo sociale in relazione al contesto in cui operano gli enti, come nei casi, ad esempio, in cui l'attività istituzionale, svolta in via esclusiva, riguarda la formazione sportiva per giovani (scuole calcio, tennis, pallacanestro, ed altre comunque ricomprese tra le attività dilettantistiche riconosciute dal CONI), oppure sia rivolta nei confronti di anziani o di soggetti svantaggiati.

Infatti, come precisato anche con la circolare n. 13/E del 2009 (par. 2.4), l'individuazione dei più rilevanti rischi di abuso dei regimi agevolativi ha lo scopo non solo di recuperare maggiori imposte evase, ma soprattutto di ottimizzare l'effetto di deterrenza indotto dalle attività di controllo nel comparto in esame.

A tal fine, è necessario che le attività di analisi e di selezione siano condotte in modo da diversificare la platea dei soggetti da sottoporre al controllo, ponendo attenzione al fatto che i controlli siano equamente distribuiti tra le diverse categorie di enti e gli specifici ambiti di attività in cui questi operano.

In proposito si ricordano le istruzioni operative fornite sia con la specifica metodologia di controllo in materia di enti associativi che con le comunicazioni di servizio dirette ad evidenziare le molteplici attività potenzialmente a rischio nel settore, come quelle, ad esempio, riguardanti: la somministrazione di alimenti e bevande da parte di ristoranti, bar, pub, birrerie, ecc., mascherati da associazioni culturali o soggetti affiliati ad associazioni di promozione sociale; l'attività spettacolistica da parte di discoteche e locali di intrattenimento in genere, svolta da associazioni e circoli privati, che, in realtà, sono aperti al pubblico; l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte di fittizi circoli culturali.

Pertanto, la selezione dei soggetti da sottoporre al controllo va effettuata attraverso una sempre maggiore acquisizione di informazioni e conoscenza del mondo associativo locale, facendo particolare riferimento alle diverse forme di attività potenzialmente a rischio che emergono in ciascuna realtà territoriale.

In proposito si evidenzia il recente applicativo informatico "Terzo settore" che consente di effettuare la mappatura di tutti i soggetti appartenenti al mondo del non profit presenti nel territorio di competenza ed individuare gli enti per i quali risultano elementi di rischio dall'incrocio dei parametri, reddituali e non, considerati da detto applicativo (per gli approfondimenti si rinvia alle Comunicazioni di servizio n. 11 e n. 40 del 2013).

Al fine di una più efficace azione di contrasto all'utilizzo illegittimo delle agevolazioni in materia, diretta anche a tutelare le vere forme associazionistiche incentivate dal legislatore fiscale, le Direzioni Regionali consolideranno le attività dei tavoli tecnici già avviati con i referenti del Forum del Terzo Settore e promuoveranno a livello locale ulteriori forme di collaborazione, anche attraverso specifici protocolli d'intesa, con gli enti territoriali di competenza quali, ad esempio, i Comuni circa il rilascio agli enti associativi delle autorizzazioni relative ad attività commerciali, come la somministrazione di alimenti e bevande o lo svolgimento di spettacoli aperti al pubblico.

ONLUS

L'attività di controllo effettuata dall'Agenzia in questo specifico ambito assume rilievo anche ai fini della tutela della fede pubblica che viene riposta da coloro che si rivolgono alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale in virtù della loro particolare qualificazione.

Tuttavia proprio tale affidamento determina la necessità di presidiare con particolare attenzione il comparto in esame al fine di verificare che le attività in concreto esercitate dai soggetti che formalmente si qualificano "ONLUS" siano effettivamente ricomprese tra quelle ritenute meritevoli dalla normativa di settore, perseguendo esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

Rispetto ai soggetti iscritti all'Anagrafe delle Onlus, nell'analisi del rischio si terrà conto degli elementi che eventualmente dovessero emergere nel corso del controllo preventivo effettuato dalle Direzioni Regionali, che in tale ambito svolgono un ruolo fondamentale al fine di individuare tempestivamente posizioni particolarmente a rischio ed eseguire i successivi controlli sostanziali da parte delle competenti strutture territoriali.

Per quanto attiene alle "Onlus di diritto", l'analisi riguarderà prioritariamente le cooperative sociali e le organizzazioni di volontariato.

In particolare, le cooperative sociali, come già indicato nell'apposita metodologia in materia di "Analisi, selezione e controllo delle società cooperative", devono risultare iscritte nella specifica sezione dell'Albo nazionale delle società cooperative, i cui dati sono rilevabili tramite il collegamento con le Camere di Commercio e dagli elenchi trasmessi alle Direzioni Regionali (cfr. Comunicazioni di servizio n. 34 del 2012 e n. 27 del 2013).

Rispetto alle organizzazioni di volontariato, che devono risultare iscritte negli specifici registri tenuti dalle Regioni o dalle Province, i relativi dati vanno chiesti all'ente territoriale di competenza al fine di intercettare specifici profili di rischio circa lo svolgimento di vere e proprie attività commerciali, non rientranti nei limiti previsti dal D.M. 25 maggio 1995.

Anche nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle ONLUS, le Direzioni Regionali promuoveranno forme di collaborazione con gli enti territoriali tramite specifici protocolli d'intesa aventi ad oggetto lo scambio di informazioni relative alle organizzazioni di volontariato e l'analisi congiunta delle criticità nel comparto al fine di intraprendere le azioni di rispettiva competenza dirette a migliorare la proficuità dei controlli.

SOCIETÀ COOPERATIVE

Con riferimento all'attività di controllo nei confronti delle società cooperative, l'analisi di rischio deve garantire l'individuazione di elementi che possano far supporre la mancanza delle finalità mutualistiche e, di conseguenza, l'abusivo ricorso alla forma cooperativa allo scopo di fruire indebitamente dei benefici fiscali previsti.

Pertanto, ai fini delle attività di analisi e selezione delle società cooperative di competenza si terrà conto di quelle che presentano maggiori rischi di evasione e/o di elusione sulla base della conoscenza del territorio e delle attività operative eseguite, nonché del particolare settore in cui operano.

crisi e/o di crisi sulla base della conoscenza del territorio e delle attività operative svolte, nonché del particolare settore in cui operano tali soggetti, che potrebbe assumere un alto indice di realizzazione di fenomeni fraudolenti.

In particolare, la selezione deve riguardare i soggetti che si qualificano come cooperative, ma non risultano iscritti nel relativo Albo, nonché quelli per i quali vengono rilevati specifici indicatori di rischio, costituiti, tra gli altri, da crediti IVA di importo elevato non giustificati in base al settore di attività o al volume d'affari, da brevi periodi di attività, da evidenti incoerenze degli indicatori gestionali (quale, ad esempio, il costo del lavoro rispetto ai ricavi di vendita) o dall'omessa dichiarazione degli elementi rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per i soggetti tenuti all'adempimento, per i quali si rinvia all'approfondimento contenuto nella metodologia diramata in materia di società cooperative.

In tale contesto, una particolare attenzione dovrà essere rivolta alle cooperative di produzione e lavoro e alle cooperative edilizie di abitazione.

SETTORE AGRICOLO

Il comparto dei soggetti che fruiscono delle agevolazioni fiscali riservate al settore dell'agricoltura riveste notevole rilievo in relazione al rischio di fenomeni di abuso.

Ai fini dell'analisi si deve tenere conto dei requisiti che qualificano i soggetti che operano nel settore in argomento esaminando prioritariamente le imprese che svolgono le c.d. "attività connesse" (commercializzazione, trasformazione, ecc.), aventi ad oggetto prodotti agricoli acquisiti prevalentemente da terzi.

Richiedono, inoltre, un'attenzione specifica le posizioni dei soggetti che si qualificano come esercenti attività agricola e nel contempo svolgono attività di prestazione di servizi o per i quali le informazioni a disposizione evidenzino la possibile esistenza di vere e proprie imprese commerciali di ristorazione e/o alberghiere dissimulate sotto forma di agriturismo.

Ulteriori indicatori di rischio del comparto in parola potrebbero essere costituiti dalla presenza di volumi d'affari non coerenti con l'estensione dei terreni posseduti o lo svolgimento delle attività di somministrazione di alimenti e bevande o di organizzazione di manifestazioni spettacolistiche.

Ai fini dell'analisi e selezione delle società agricole che determinano il reddito nei modi ordinari, attraverso l'utilizzo dell'applicativo RADAR è possibile individuare specifici indicatori del rischio costituiti dalla presenza di crediti IVA utilizzati in compensazione o riportati al successivo periodo di imposta di entità anomala rispetto al volume d'affari dichiarato, perdite per più periodi di imposta, anomale variazioni ed oscillazioni del fatturato nel breve e medio periodo, operazioni straordinarie.

Inoltre, si porrà attenzione alle società agricole (comprese le società cooperative) che fruiscono del regime speciale IVA previsto dall'art. 34 del d.P.R. n. 633 del 1972 e che intrattengono scambi commerciali con altre società direttamente o indirettamente controllate, favorendo la creazione di crediti IVA da utilizzare per il pagamento di imposte e contributi.

2.5 PERSONE FISICHE

Nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi, le Direzioni Provinciali proseguiranno sulla base delle linee strategiche di azione seguite negli ultimi anni relativamente ai seguenti processi lavorativi:

- controlli "formali" delle dichiarazioni dei redditi, ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973;
- accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati" e non, in materia di imposte sui redditi;
- controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche;
- controlli ordinari da liste selettive (criterio V e criterio Z).

Il piano di controlli "formali" riguarda il periodo d'imposta 2010.

Le posizioni segnalate anche con riferimento a tale anno sono individuate a livello centrale a seguito di specifiche attività di analisi del rischio, basate su criteri che tengono conto dei più frequenti e significativi rischi di evasione che caratterizzano generalmente la platea dei contribuenti di riferimento.

Resta ferma la possibilità da parte degli Uffici di attivare il controllo nei confronti di posizioni per le quali si disponga di elementi specifici.

L'avvio del controllo, dal punto di vista operativo, continua ad essere gestito centralmente con la trasmissione delle richieste di documentazione di cui all'art. 36-ter, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Per una parte consistente delle dichiarazioni segnalate il controllo continuerà ad essere perfezionato centralmente con conseguente produzione automatica ed invio delle comunicazioni di cui al comma 4 del citato art. 36-ter.

Per l'attività dell'anno 2013 è previsto un incremento dei criteri selettivi per i quali sarà operata la predetta modalità di segnalazione.

A fine 2012 è stata introdotta una nuova modalità di trasmissione/ricezione della documentazione afferente il controllo formale. I contribuenti utenti Entratel e Fisconline possono trasmettere i documenti richiesti avvalendosi del canale telematico CIVIS, che facilita il rapporto degli stessi con l'Amministrazione finanziaria.

Con riguardo agli accertamenti parziali automatizzati sulla base di incroci, all'interno dell'applicazione G.I.Ad.A, sono disponibili con riferimento alle dichiarazioni al relative al periodo d'imposta 2008:

- per gli Uffici territoriali le liste relative al criterio "Lavoro dipendente" ;
- per il Centro Operativo di Pescara e gli Uffici territoriali della Direzione Provinciale di Bolzano le liste relative al criterio "Locazione Fabbricati".

Ai fini dell'emanazione di accertamenti parziali non automatizzati, sono state messe a disposizione degli Uffici posizioni relative all'anno d'imposta 2008 assistite da una nuova procedura di gestione; l'applicativo ICONA di supporto all'attività degli uffici consente la trattazione integrata ed unitaria di più criteri selettivi relativi a diverse tipologie di reddito accertabile riconducibili ad un medesimo contribuente. Trattasi in particolare di redditi correlabili ai c.d. immobili fantasma, redditi prodotti in forma associata, redditi di partecipazione in società a responsabilità limitata che hanno optato per la trasparenza fiscale, assegni periodici corrisposti al coniuge e redditi di lavoro dipendente.

Si conferma anche per il 2013 l'importanza dei controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche. Particolare cura dovrà essere posta nell'attività di analisi e selezione delle posizioni più significative che consenta un miglioramento qualitativo dei risultati; in particolare un ammontare mediano della maggiore imposta accertata e definita superiore rispetto a quello ottenuto nel precedente anno.

Come è noto, per i controlli relativi ai redditi dall'anno di imposta 2009 e successivi è applicabile il D.M. 24 dicembre 2012 che stabilisce le nuove modalità della determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente ai sensi del quinto comma dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, dando così piena attuazione alla modifica normativa introdotta con l'art. 22 del D.L. n.78 del 2010.

Per i necessari approfondimenti si rinvia alla circolare n. 24/E del 31 luglio 2013.

Si ricorda, anche in relazione alle opportune iniziative di tipo organizzativo da adottare, che il nuovo strumento accertativo attribuisce particolare rilevanza al momento di confronto con il contribuente; infatti tra le novità più significative introdotte vi è il c.d. "contraddittorio necessario". Il contribuente è chiamato, infatti, a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento prima ancora di avviare l'eventuale procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n.218/97.

Particolare cura dovrà essere posta nella fase selettiva in modo da attivare il procedimento accertativo solo nei confronti di coloro che presentano rischio di evasione fondato su dati di spesa oggettivi, non compatibili con il reddito dichiarato.

Con riferimento ai controlli ordinari sulla base di "liste selettive" si ricorda che sono state messe a disposizione degli uffici sia la nuova "lista selettiva" criterio Z (plusvalenze derivanti da vendita infraquinquennale di immobili) sia il consolidato criterio V (cessioni terreni edificabili), riferite ambedue ai periodi di imposta 2008 e 2009.

3. ATTIVITÀ TRASVERSALI

3.1 ATTIVITÀ IN MATERIA DI ANTIFRODE

Il rafforzamento delle misure di contrasto alle frodi fiscali costituisce un'esigenza sempre più avvertita sia a livello nazionale che comunitario, in considerazione del fatto che tali fenomeni, oltre ad arrecare rilevanti pregiudizi ai bilanci statali e comunitari, comportano gravi violazioni della concorrenza che ostacolano il regolare funzionamento del mercato.

Il contesto impone all'Agenzia di mantenere alto il livello di attenzione attraverso il consolidamento dei metodi investigativi utilizzati dalle strutture a ciò specificamente preposte. Occorre, peraltro, sensibilizzare su questa linea di attività anche tutte le articolazioni delle Direzioni Provinciali che rivestono un ruolo essenziale sia per l'individuazione di spunti investigativi, sia quali destinatari di verbali o segnalazioni predisposti da parte dell'Ufficio Centrale Antifrode o delle strutture antifrode regionali.

Al riguardo, nel corso del 2013 è necessario continuare a potenziare:

- l'analisi di rischio, per procedere quanto prima all'individuazione delle condotte fraudolente in atto interrompendo, ove ancora possibile, la realizzazione degli illeciti e i conseguenti danni per l'Erario. L'attenzione dovrà pertanto essere focalizzata sulle annualità di imposta più recenti, in ragione della tipologia dei soggetti indagati (spesso con periodo di vita estremamente breve) e della possibilità di rinvenire in fase di attività istruttoria elementi probatori utili ad individuare i soggetti coinvolti ed i rispettivi ruoli ricoperti nel disegno frodatario;

- l'esecuzione tempestiva dei controlli e l'immediata richiesta dell'adozione di misure cautelari, onde garantire l'effettivo recupero delle imposte evase;

- il coordinamento e la collaborazione con gli altri organismi di controllo impegnati sul fronte del contrasto alle frodi, nonché con le autorità giudiziarie coinvolte, come previsto con la circolare n. 32/E del 2012;

- il ricorso agli strumenti di cooperazione amministrativa con gli altri Stati, per contrastare più efficacemente le condotte fraudolente che si sviluppano mediante operazioni con controparti estere.

A livello nazionale opera la Cabina di Regia Operativa (istituita ai sensi dell'art.83, commi 5 e 6, del D.L. n.112 del 2008) che coinvolge l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza, con lo scopo di mettere a punto piani di intervento mirati in specifici settori.

Resta comunque ferma la necessità di garantire anche a livello regionale, per il tramite delle Direzioni Regionali, una stretta collaborazione con gli attori ora citati - nel rispetto delle diverse specificità e competenze - allo scopo di ottimizzare l'azione di contrasto ai fenomeni di frode individuati.

In quest'ottica le Direzioni Regionali sono invitate a segnalare all'Ufficio Centrale Antifrode particolari fenomeni o posizioni che si ritiene opportuno condividere con le altre Autorità nell'ambito della Cabina di Regia Operativa al fine di attivare attività di contrasto coordinate.

Nell'attività operativa da sviluppare mantengono attualità gli indirizzi contenuti nelle circolari n. 21/E del 2011 e n. 18/E del 2012, per quanto concerne:

- la specifica attenzione ai settori della commercializzazione di beni individuati con il D.M. 22 dicembre 2005 e delle prestazioni di servizi a più alto valore aggiunto, ai fini della individuazione delle frodi in materia di IVA;

- l'impegno, nell'analisi di rischio e nei conseguenti controlli, anche nel campo delle imposte dirette sui redditi, risultando confermata la ricorrenza di rilevanti frodi attuate mediante schemi di pianificazione fiscale particolarmente aggressiva;

- la specifica considerazione dei comportamenti finalizzati alla fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte, con particolare riguardo alle tecniche del fittizio e repentino trasferimento della sede dell'impresa all'estero, ovvero della fusione transfrontaliera.

Per quanto concerne il contrasto alle frodi intracomunitarie in materia di IVA, è necessario continuare a dare concreta attuazione all'art. 27 del D.L. n. 78 del 2010, norma che prevede la facoltà di escludere dall'archivio VIES i soggetti che presentano determinati profili di rischio.

Di conseguenza, gli operatori intracomunitari nei cui confronti venga riscontrata la presenza di criticità fiscali connesse a fenomeni fraudolenti devono essere segnalati tempestivamente agli uffici competenti per l'immediata revoca dell'autorizzazione di cui all'art. 35, comma 7-ter, del d.P.R. n. 633 del 1972, come stabilito dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia n. 188376 e n. 188381 del 29 dicembre 2010 e alle indicazioni operative fornite sull'argomento dalla Direzione Centrale Accertamento.

Parimenti dovranno essere intensificati i controlli periodici di cui al punto 5 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 188376 del 2010, volti a riscontrare il mantenimento del rispetto dei requisiti di inclusione nella banca dati del VIES e procedere senza ritardo all'emissione dei provvedimenti di revoca, ove vengano constatate irregolarità.

Ancora, nel caso in cui a carico di presunti operatori intracomunitari sia dimostrata la mancanza dei presupposti oggettivi (artt. 2 e 3 del d.P.R. n. 633/72) e soggettivi (artt. 4 e 5 del d.P.R. n. 633/72), gli stessi devono essere segnalati tempestivamente agli uffici competenti per l'immediata cancellazione d'ufficio della partita Iva.

Attenzione particolare dovrà poi essere posta ai fenomeni di frode fiscale, realizzati mediante il meccanismo delle indebite compensazioni, nonché mediante l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, diffusi soprattutto nel settore dei servizi alle imprese, in particolare nel campo edilizio, delle pulizie, della logistica e del facchinaggio, mediante appalti e subappalti, caratterizzato dal consistente utilizzo di manodopera scarsamente specializzata.

L'esperienza ha mostrato come detti fenomeni sono prevalentemente connotati dall'uso di particolari forme giuridiche (in particolare enti cooperativi), preordinatamente costituite per creare le condizioni formali atte a rendere particolarmente difficile l'accertamento di responsabilità amministrative e penali connesse ai comportamenti fraudolenti.

In molti casi, si tratta di organizzazioni che costituiscono ad hoc enti intestati a meri prestanome, che utilizzano rilevante forza lavoro, che non adempiono ai più elementari obblighi fiscali (o, se vi adempiono, lo fanno solo formalmente in virtù di mezzi fraudolenti) e che restano in vita non più di due anni, salvo essere "sostituiti" da nuovi enti nell'assunzione della manodopera e nella realizzazione delle medesime pratiche fraudolente.

Per un più puntuale inquadramento delle fenomenologie già individuate, si richiamano le indicazioni già fornite con nota n. 184597 del 2011.

Trattandosi di comportamenti gravemente lesivi dell'ordinamento e perturbativi del mercato, si invitano le Direzioni Regionali a valorizzare, in sede di analisi preventiva, tutti gli elementi che possono consentire di individuare i reali organizzatori e beneficiari del sistema fraudolento in esame, rivolgendo nei confronti degli stessi l'attività istruttoria conseguente.

Particolare attenzione, inoltre, andrà riservata all'individuazione di eventuali pratiche fraudolente realizzate mediante la trasmissione di modelli F24 contenenti dati non veritieri, con riferimento ai soggetti, ai crediti, nonché agli stessi debiti esposti.

Si raccomanda, da ultimo, l'opportunità di monitorare le attività che i soggetti, in precedenza coinvolti in fenomeni fraudolenti, hanno successivamente svolto e svolgono attualmente. L'esperienza operativa conferma, infatti, che le condotte fraudolente vengono di sovente reiterate dagli stessi soggetti cui vengono contestate violazioni del genere.

3.2 ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALLA EVASIONE INTERNAZIONALE

I fenomeni di illecito fiscale internazionale consistono nella sottrazione all'imposizione dei redditi, realizzata mediante:

- l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale;

- l'illecito trasferimento e/o la detenzione all'estero di attività produttive di reddito (anche per il tramite di altri soggetti esteri, interposti o estero-vestiti).

Il tradizionale presidio normativo di contrasto a tali illeciti, costituito dal D.L. n.167 del 1990, è stato rafforzato, negli ultimi anni, con le disposizioni di introdotte:

- con il D.L. n. 112 del 2008 (art. 83, commi 16 e 17) che ha previsto un costante monitoraggio dei soggetti che trasferiscono all'estero la residenza fiscale mediante l'azione congiunta dei Comuni e dell'Agenzia,

- con il D.L. n. 78 del 2009 (art. 12) che ha introdotto la presunzione legale in tema di investimenti ed attività finanziarie estere non dichiarate ed ha disposto l'istituzione dell'Unità centrale per il contrasto dell'evasione internazionale (UCIFI).

L'attività di contrasto ai predetti fenomeni ha pertanto registrato un deciso salto di qualità, anche in funzione di un rafforzato impegno operativo della Guardia di Finanza in perfetto coordinamento con quello delle strutture, centrale e locali, dell'Agenzia.

Con specifico riferimento al fenomeno del fittizio trasferimento all'estero della residenza fiscale, va evidenziato che il meccanismo di controllo sancito dalla citata normativa ha iniziato a dare i primi risultati. Il presidio in tale campo viene rafforzato, nel presente anno, con l'introduzione del nuovo applicativo SONORE che permette di selezionare quei soggetti, persone fisiche, che presentano un profilo connotato da alto rischio.

L'applicativo, inoltre, permette di individuare, per la prima volta, le posizioni di quei soggetti stranieri che, pur vivendo e lavorando in Italia da anni e che, quindi, sono residenti fiscalmente in Italia, non hanno mai provveduto a formalizzare la propria residenza, né tantomeno adempiuto agli obblighi fiscali nazionali.

La linea operativa nello specifico settore, oltre che ampliarsi andando a ricomprendere azioni tese all'individuazione dei suddetti soggetti sconosciuti al fisco, deve proseguire:

- autonomamente, con l'ausilio del nuovo applicativo, - in collaborazione con i Comuni, in linea con i tradizionali indirizzi già forniti.

Sul fronte del contrasto all'illecito trasferimento e/o detenzione all'estero di attività produttive di reddito, le specifiche attività di controllo, da tempo in essere, vanno sviluppate:

- in linea con le direttive fornite con la circolare n. 21/E del 2011, valorizzando le informazioni dei movimenti di capitale da e verso l'estero trasmesse dagli intermediari finanziari in esecuzione delle disposizioni di cui al c.d. "monitoraggio fiscale". Il raffronto dei flussi di pagamento provenienti dall'estero con le dichiarazioni può permettere, ad esempio di intercettare redditi di fonte estera non correttamente dichiarati;

- partecipando attivamente agli specifici piani di intervento, elaborati dalla Direzione Centrale Accertamento - UCIFI di intesa con i competenti Uffici del Comando Generale della Guardia di Finanza, ed innescati dalle informazioni acquisite centralmente, anche mediante i canali della cooperazione internazionale.

Inoltre, una specifica attenzione deve essere sempre riservata alle situazioni di fittizia interposizione di strutture estere, sulle quali sono previste specifiche iniziative di controllo coordinate dalla Direzione Centrale Accertamento - UCIFI di concerto con le Direzioni Regionali ed innescate, oltre che dalle consuete fonti informative, anche dalle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria circa i redditi corrisposti in Italia a soggetti passivi d'imposta esteri a particolare rischio (trust, società anonime, fondi d'investimento ed altro) con specifica attenzione a quelli residenti in paradisi fiscali e societari.

Con specifico riferimento al fenomeno della omessa dichiarazione di redditi di fonte estera, ferma restando l'esigenza di provvedere

autonomamente alla analisi delle posizioni presenti nell'applicazione INDEX (<http://index.agenziaentrate.it/InDExWeb>), le Direzioni Provinciali saranno chiamate anche a sviluppare i controlli, coordinati dalle Direzioni Regionali e dalla Direzione Centrale Accertamento - UCIFI, su posizioni selezionate centralmente sulla base delle informazioni provenienti dallo scambio informativo automatico tra Stati e di specifici indici di rischio.

Le Direzioni Regionali sono invitate ad individuare appositi referenti nello specifico settore degli illeciti fiscali internazionali al fine di un effettivo e necessario coordinamento con la Direzione Centrale Accertamento - UCIFI con riferimento alle posizioni di particolare rilevanza sia per l'entità dell'evasione sia per la complessità dei controlli, per rafforzare l'efficienza del monitoraggio delle azioni di contrasto agli illeciti fiscali internazionali, per segnalare tempestivamente nuove tipologie di illecito e proporre le relative azioni di contrasto.

Sarà cura della Direzione Centrale Accertamento promuovere di concerto con le singole Direzioni Regionali e Provinciali appositi momenti formativi e di condivisione delle peculiarità connesse all'accertamento dei redditi di fonte estera.

All'UCIFI viene affidato il compito di sperimentare l'azione di contrasto nello specifico settore anche attraverso lo sviluppo di attività volte alla volontaria disclosure di attività economiche e finanziarie illecitamente detenute all'estero da contribuenti nazionali.

3.3 ATTIVITÀ A PROIEZIONE INTERNAZIONALE

Gli indirizzi operativi forniti con circolare n. 18/E del 2012 orientavano le Direzioni Regionali affinché fossero impartite specifiche direttive circa l'utilizzo di tutti gli strumenti di cooperazione internazionale, evidenziandone le potenzialità ai fini dell'accertamento e le modalità di innesco.

Secondo quanto auspicato, l'ordinaria attività di controllo fiscale ha manifestato nel corso del 2012 un'accresciuta attenzione agli aspetti di evasione in chiave internazionale.

In tale contesto, è atteso un ricorso sistematico all'applicazione InDEx (<http://index.agenziaentrate.it/InDExWeb>) con finalità di arricchimento del quadro istruttorio dei controlli mediante la possibile individuazione di elementi reddituali di fonte estera.

Dovrà invece farsi ricorso allo strumento della richiesta di informazioni - da inoltrare per il tramite dell'Ufficio Scambio informazioni - ogni qual volta si rilevi la necessità di approfondire aspetti che, in fase di controllo, inducano a presumere l'occultamento di redditi esteri, ovvero l'indebito trasferimento all'estero di base imponibile. Al riguardo, è opportuno richiamare la comunicazione di servizio n. 68 del 2012 riferita al monitoraggio degli avvisi di accertamento emessi a seguito dell'attività di controllo innescata o supportata dallo scambio di informazioni con amministrazioni estere.

Per quanto concerne l'opposto versante dell'assistenza fornita dall'Agenzia alle amministrazioni estere, vanno incrementate le iniziative di scambio spontaneo di informazioni, soprattutto in materia di IVA, dato che il flusso verso l'estero, anche nel 2012, è risultato molto inferiore rispetto a quello in entrata. Si rammentano, al riguardo, le numerose raccomandazioni della Commissione europea, che in ragione degli interessi finanziari nazionali e comunitari ha sottolineato in particolare per alcuni Paesi, tra cui l'Italia, l'inadeguatezza del flusso informativo spontaneo verso gli altri Stati membri.

Si ricorda inoltre, con riferimento allo scambio di informazioni in materia diversa dall'IVA, che in data 15 febbraio 2011 il Consiglio dell'Unione Europea ha adottato la Direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che ha abrogato la previgente Direttiva 77/799/CEE con effetto a decorrere dal 1 gennaio 2013.

La nuova direttiva impone scadenze temporali da rispettare. In particolare, con riferimento allo scambio di informazioni su richiesta, l'art. 7 (Termini) prevede che l'autorità interpellata comunichi le informazioni al più presto e comunque entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Occorre dunque porre la massima attenzione alla tempistica dei controlli necessari per raccogliere le informazioni richieste, al fine di rispettare la scadenza complessiva dei sei mesi per le risposte.

Va infine segnalato che accanto allo scambio di informazioni sussistono ulteriori strumenti di cooperazione internazionale, rappresentati dalla collaborazione tra funzionari e dai controlli simultanei, i quali, anche nel 2012, sono stati scarsamente utilizzati, mentre non ha avuto esito la raccomandazione, più volte effettuata, di individuare casi meritevoli di controlli multilaterali, da proporre alla Commissione europea nell'ambito del Programma Fiscalis.

Con riferimento all'attività di controllo su soggetti con attività internazionale in presenza di una procedura di ruling di standard internazionale, ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003, si rinnova il richiamo alla direttiva in merito all'esercizio dei poteri istruttori con riferimento a due differenti ipotesi: l'attività di controllo e accertamento sulle questioni oggetto di accordo e l'attività istruttoria finalizzata alla verifica del rispetto dell'accordo.

La prima ipotesi è direttamente disciplinata dall'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003, che al comma 4 stabilisce che per i periodi d'imposta per i quali l'accordo sottoscritto è in vigore, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli artt. 32 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo.

Relativamente alla seconda ipotesi, dalla lettura del combinato disposto dell'art. 8 del D.L. n. 269 del 2003 e degli artt. 1 e 9 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, emerge che l'Ufficio Ruling internazionale, è il soggetto esclusivamente preposto alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto, nonché all'accertamento di eventuali sopravvenuti mutamenti delle condizioni di fatto e di diritto.

Sempre con riferimento alla correlazione tra attività di controllo e procedure di ruling internazionale, può ricorrere l'ipotesi di una attività di controllo avviata simultaneamente ad una istruttoria di ruling internazionale. A tal proposito, sebbene agli Uffici dell'Agenzia ed ai Comandi della Guardia di Finanza non sia formalmente preclusa la possibilità di avviare una verifica in costanza di una procedura di ruling regolarmente attivata dal contribuente, il manifestarsi di tale circostanza richiede comunque una attenta valutazione di opportunità al fine di evitare una sovrapposizione di interventi i quali, pur se condotti alla stregua di norme e logiche diverse, implicano lo svolgimento di attività istruttorie assimilabili.

Tanto premesso, e al fine di consentire che, nell'ambito dell'attività di controllo, si tenga conto delle procedure di ruling internazionale in corso e degli accordi conclusi, è stato reso disponibile un adeguato corredo informativo attraverso l'implementazione dell'applicativo SERPICO. Più in dettaglio, una volta selezionato il contribuente da sottoporre potenzialmente ad attività di controllo sarà possibile riscontrare in SERPICO l'esistenza di ruling in corso conclusi, con le relative informazioni di sintesi.

Con riguardo alla tematica della doppia imposizione eventualmente determinata dagli esiti dell'attività di controllo, si segnala l'emanazione della circolare n. 21/E del 5 giugno 2012 in materia di composizione delle controversie fiscali internazionali in sede di procedura amichevole, la quale assegna un ruolo prioritario alle Direzioni Regionali e Provinciali in termini di partecipazione alle attività istruttorie propedeutiche allo svolgimento del contenzioso internazionale e al suo buon esito.

In particolare, qualora la doppia imposizione sia originata da rettifiche del reddito operate da organi dell'amministrazione fiscale italiana, la detta partecipazione deve essere intesa in termini di raccordo tra l'attività di accertamento esplicata dagli uffici e la gestione dei relativi esiti nelle sedi internazionali.

L'attività di controllo dell'IVA intracomunitaria sarà sviluppata nei confronti dei soggetti inclusi nell'archivio VIES, con riferimento sia al possesso dei requisiti di inclusione in VIES, sia al corretto adempimento degli obblighi dichiarativi e di pagamento dell'IVA in relazione alle operazioni intracomunitarie effettuate.

Sotto il primo profilo, come detto per quanto riguarda le attività antifrode, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia. n. 188376 del 29 dicembre 2010 prevede verifiche periodiche delle posizioni registrate nell'archivio dei soggetti autorizzati a effettuare operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 27 del D.L. n. 78 del 2010. L'attività è supportata da funzioni informatiche mirate di analisi e monitoraggio contenute nell'applicazione Arca VIES e InDEx Controlli IVA (ad es. la funzione Elenco Operatori Intracomunitari-Operatori abilitati inattivi da più di 12 mesi). Particolare rilevanza in tale contesto assume l'esercizio dei poteri di revoca nei confronti di soggetti IVA autorizzati a effettuare operazioni intracomunitarie quando, a seguito di puntuale istruttoria, sia emerso che gli stessi sono dei missing trader.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alle istruzioni di servizio fornite con la comunicazione n. 59 del 2 agosto 2011.

Sotto l'ulteriore profilo del contrasto all'evasione dell'IVA intracomunitaria, il quadro degli strumenti informatici a disposizione degli uffici risulta significativamente potenziato dalle funzionalità dell'applicativo InDEx Controlli IVA, che permette l'incrocio di flussi informativi relativi ad operazioni poste in essere da operatori italiani e operatori stabiliti in altri Stati membri.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla comunicazione di servizio n. 46 del 6 luglio 2011 e seguenti.

Con riguardo all'attività di contrasto all'evasione da riscossione con l'ausilio delle autorità fiscali estere, permane un notevole squilibrio tra le richieste di recupero inviate dall'Agenzia ad altri Stati membri e l'attività di riscossione svolta nel nostro territorio per conto e in favore delle amministrazioni fiscali estere.

Occorre dunque aumentare decisamente l'impegno, in collaborazione con gli Agenti della riscossione, per attivare tempestivamente la mutua assistenza al fine di chiedere il recupero di un credito erariale nazionale (nonché l'adozione di misure cautelari) allo Stato di residenza del debitore dell'imposta italiana ovvero allo Stato in cui siano state individuate da parte dell'ufficio specifiche fonti reddituali e attività patrimoniali delle quali il debitore medesimo sia beneficiario. A tale ultimo fine si sottolinea la possibilità di attivare richieste di informazioni che consentano di assumere preventivamente dai partner esteri elementi anagrafici e reddituali relativi al debitore.

Nel merito si segnala che con d.lgs. n. 149 del 2012 è stata recepita la Direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure.

L'Ufficio di collegamento istituito presso l'Ufficio Cooperazione Operativa è competente per la trasmissione delle domande di assistenza alla riscossione dei crediti relativi ai tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate. Il credito collegato alla richiesta di recupero non deve essere

riscossione dei crediti relativi ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate. Il credito collegato alla richiesta di recupero non deve essere inferiore a € 1.500; tuttavia una richiesta può comprendere più crediti relativi a diverse tipologie e/o annualità d'imposta. Al riguardo, si richiamano i contenuti della nota n. 188277 del 2011 e della comunicazione di servizio n. 72 del 2012.

Oltre alla citata direttiva, un'ulteriore base giuridica per l'assistenza al recupero crediti - utilizzabile con la Norvegia e l'Islanda - è rappresentata dalla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'OCSE, siglata a Strasburgo il 25 gennaio 1988. Non sussistono, in tal caso, soglie minime di attivazione della richiesta di recupero.

Un ultimo aspetto di rilievo riguarda la partecipazione alle procedure concorsuali o di liquidazione in corso all'estero per crediti vantati dall'Agenzia verso soggetti ivi stabiliti.

In tali casi è opportuno che le Direzioni Provinciali competenti in relazione al credito vantato (o le Direzioni Regionali in caso di insolvenza di grandi contribuenti) si attivino, non appena ricevuta notizia dell'apertura di tali procedure, per effettuare l'analisi e il consolidamento della posizione fiscale del debitore, al pari di ciò che avviene in caso di fallimento in Italia. Tanto al fine di predisporre la domanda di insinuazione del credito erariale, che dovrà essere direttamente inviata dalla competente Direzione Regionale o Provinciale in riscontro alle comunicazioni ricevute dai curatori e liquidatori esteri, nel rispetto della tempistica e delle formalità previste nello Stato in cui la procedura è aperta. Si evidenzia inoltre, che in materia di procedure d'insolvenza sorte nell'ambito dell'Unione europea trova applicazione il Regolamento (CE) n. 1346/2000 del Consiglio, del 29 maggio 2000.

3.4 ATTIVITÀ RELATIVE AD ALTRI TRIBUTI INDIRETTI DIVERSI DALL'IVA

Le attività di verifica degli adempimenti in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni, saranno eseguite tenendo conto delle consuete due linee operative rappresentate dai controlli:

- sulla corretta applicazione dei diversi regimi impositivi derivanti dalla fruizione delle agevolazioni in materia (c.d. controlli "formali");
- sulla corretta dichiarazione delle basi imponibili, finalizzati all'accertamento di eventuali maggiori valori sottratti alla imposizione.

In ordine ai controlli riguardanti il riscontro dei requisiti qualificanti ciascun regime agevolativo, vanno prioritariamente considerate le posizioni segnalate mediante le liste selettive inviate nel 2012, ove non esaurite, e nel corso del 2013, tenendo comunque conto delle specifiche analisi di rischio che vanno sviluppate a livello locale (come previsto dall'art. 7, comma 1, del D.L. n. 5 del 2009).

Per quanto attiene ai controlli relativi ai valori dichiarati, valgono le indicazioni già fornite in materia (cfr. Circolari n. 21/E del 2011 e n. 18/E del 2012), per le quali si ribadisce l'esigenza di un adeguato ricorso allo strumento delle indagini finanziarie.

Tra gli atti a maggior rischio di sottodimensionamento del valore dichiarato si collocano sempre quelli di compravendita di fabbricati: ad essi va quindi dedicata specifica attenzione.

A tal fine si evidenzia che l'applicativo "ST.A.R. - Strumenti di ausilio registro" è stato implementato al fine di consentire agli uffici di procedere autonomamente all'analisi e selezione degli atti di cessione di fabbricati da sottoporre al controllo che presentano un determinato scostamento percentuale tra il valore, o corrispettivo, dichiarato dalle parti ed il valore normale stabilito in base ai valori OMI, secondo le indicazioni fornite con la comunicazione di servizio n. 25 del 2013.

3.5 ATTIVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE

L'azione delle Direzioni Regionali e Provinciali in materia di riscossione ha un ruolo determinante per il raggiungimento degli obiettivi di deterrenza contro l'evasione e concorre direttamente al conseguimento degli obiettivi di budget.

Pertanto, nel confermare le indicazioni fornite in precedenza, da ultimo ribadite nel paragrafo 3.5 della circolare n. 18/E del 2012, si conferma l'esigenza che le Direzioni in indirizzo assicurino, coordinandosi con gli agenti della riscossione:

- il contrasto delle condotte volte alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, anche tramite il ricorso alle segnalazioni ai sensi dell'art.19 del d.lgs. n. 112 del 1999, avendo altresì cura di inoltrare all'Autorità giudiziaria, al ricorrere dei presupposti, le denunce per il reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000;
- il tempestivo esame sia delle comunicazioni e dei documenti trasmessi dagli agenti della riscossione ai sensi dell'art. 1, comma 539, della legge n. 228 del 2012, in materia di sospensione legale della riscossione, sia delle istanze di sospensione presentate ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 602 del 1973 nonché, operando in base all'art. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994 ed al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, di quelle avanzate unitamente a richieste di annullamento in sede di autotutela;
- la trattazione e la definizione delle proposte di transazione fiscale ex art. 182-ter e art. 182-bis della Legge Fallimentare, portando a termine tutte le istruttorie ancora in corso di lavorazione ed assicurando comunque il monitoraggio di tutte le procedure concorsuali;

... e di assicurare il rispetto di quanto stabilito con riguardo al monitoraggio di tutte le procedure contenziose;

- il tempestivo svolgimento delle attività di iscrizione a ruolo e di formazione delle partite di carico - anche straordinarie, in caso di pericolo per la riscossione - e della conseguente attività di affidamento agli agenti della riscossione;
- il riscontro del pagamento degli importi rateizzati in esito all'applicazione degli istituti definitivi previsti dal d.lgs. n. 218 del 1997.

Entro il 31 gennaio 2014 le Direzioni Regionali comunicheranno alla Direzione Centrale Accertamento, distintamente per ciascuna Direzione provinciale e per la Direzione regionale medesima, il numero delle misure cautelari giudiziali proposte, di quelle respinte e di quelle concesse nel corso dell'anno, nonché il numero delle indagini finanziarie attivate in base all'art. 19 del d.lgs. n. 112 del 1999 ed il numero delle denunce inoltrate all'Autorità giudiziaria per il reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Per quanto, infine, attiene ai fenomeni di evasione da riscossione mediante indebite compensazioni, si sottolinea che le attività di contrasto mantengono un ruolo strategico; si segnala che anche nel 2013 continueranno ad essere inviate le segnalazioni relative alle compensazioni "a rischio" effettuate entro l'anno 2012 per il pagamento di imposte, contributi e altre somme dovute mediante l'utilizzo di crediti IVA, IRPEG/IRES, IRAP e IRPEF.

4. PIANIFICAZIONE E CONSUNTIVAZIONE

I piani delle attività da realizzare nel corrente esercizio per la prevenzione e il contrasto dell'evasione, diversificati per tipologia di controllo e per tipologia di contribuente, sono stati condivisi con ciascuna struttura di secondo livello nell'ambito del processo di formazione del budget di produzione e monetario, assegnato con la nota del Direttore dell'Agenzia n. 37057 del 25 marzo 2013.

Le linee di attività più significative, non modificate rispetto al 2012, vengono di seguito sintetizzate:

- attività istruttorie esterne (controlli mirati e verifiche) nei confronti di grandi contribuenti, di imprese medie, nonché verifiche nei confronti delle imprese di piccole dimensioni, di lavoratori autonomi e di enti non commerciali;
- accessi brevi per il riscontro dei dati rilevanti per l'applicazione degli Studi di settore e, sussistendone i presupposti, per il controllo del corretto adempimento degli obblighi strumentali (emissione di ricevute fiscali e scontrini);
- controlli formali di cui all'art. 36-ter del d.PR n. 600 del 1973 ai fini delle IIDD e controlli degli atti e delle dichiarazioni ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni;
- accertamenti nei confronti di grandi contribuenti, di imprese di medie dimensioni, di imprese di minori dimensioni e di esercenti arti e professioni, di enti non commerciali, accertamenti con determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, accertamenti diversi da quelli relativi al reddito di impresa e di lavoro autonomo, nonché accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione;
- accertamenti parziali automatizzati ai sensi dell'art. 41-bis del d.PR. n. 600 del 1973. Con riferimento all'attività di accertamento, assumono rilevanza anche per il 2013 i seguenti specifici sub-obiettivi:
 - numero degli accertamenti di iniziativa dell'ufficio nei confronti dei soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni;
 - numero degli accertamenti eseguiti con l'ausilio di indagini finanziarie, cioè gli accertamenti ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dell'imposta di registro supportati dalle predette indagini effettuate mediante specifiche richieste di informazioni inoltrate dagli uffici dell'Agenzia agli operatori finanziari.

Al fine di assicurare il massimo grado di utilizzo delle risultanze delle verifiche e dei controlli mirati, l'obiettivo intermedio delle attività istruttorie esterne, rispetto alla programmazione annuale, già fissato come di consueto a livello regionale, consentirà di concretizzare, entro il corrente anno, la pretesa tributaria mediante gli istituti partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento disciplinati dal d.lgs. n. 218 del 1997.

Per quanto riguarda ciascuna linea di attività programmata, ai fini del monitoraggio sono adottati criteri specifici per la consuntivazione, che si basano su elementi informativi trasmessi di norma mediante le diverse procedure informatiche operazionali di ausilio all'attività di controllo. Pertanto, si sottolinea l'importanza che riveste la corretta e tempestiva trasmissione dei dati al sistema informativo.

Al riguardo, si ricorda che ai fini della consuntivazione delle attività produttive svolte nel corrente anno sono adottati i criteri già illustrati con la comunicazione di servizio n. 18 del 2013, alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

5. OBIETTIVO MONETARIO

Le attività di controllo fiscale sono prioritariamente finalizzate all'effettivo incasso delle imposte evase e delle connesse sanzioni ed interessi, il quale garantisce, da un lato, la più efficace dissuasione dagli inadempimenti fiscali, dall'altro, l'afflusso al bilancio dello Stato di risorse che, in larga parte, avrebbero dovuto a suo tempo contribuire alla tenuta dei conti pubblici.

parte, avrebbe dovuto a suo tempo contribuire alla tenuta dei conti pubblici.

Al fine di porre la giusta attenzione verso il recupero del gettito connesso all'attività di accertamento e di controllo formale, all'interno dell'obiettivo monetario complessivo, è stato assegnato, come per l'esercizio 2012, uno specifico sub-obiettivo correlato ai "versamenti diretti da prevenzione e contrasto".

Assumono rilevanza ai fini del raggiungimento di detto sub-obiettivo le somme riscosse mediante:

1. i versamenti diretti abbinati, da sistema o dagli Uffici, agli atti di accertamento oggetto di definizione ai fini delle imposte dirette, dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sulle attività produttive, dell'imposta di registro e dell'imposta sulle successioni e donazioni (adesione e omessa impugnazione, ai sensi del d.lgs. n. 218 del 1997, definizione agevolata delle sanzioni ai sensi degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997), compresi i versamenti diretti abbinati agli atti di recupero dei crediti di imposta utilizzati dai contribuenti indebitamente in compensazione;
2. i versamenti diretti abbinati agli atti derivanti dal controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (art. 36-ter del d.P.R. n.600 del 1973) e degli atti e dichiarazioni ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni;
3. i versamenti diretti abbinati agli atti di conciliazione giudiziale ai sensi dell'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché i versamenti diretti abbinati agli atti di mediazione ai sensi dell'art. 17-bis dello stesso decreto.

Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alla comunicazione di servizio n. 32 del 2013 con cui è stata attivata l'applicazione informatica sulla piattaforma di Business Intelligence dedicata al monitoraggio periodico degli obiettivi monetari conseguiti rispetto a quelli assegnati.

Va inoltre tenuto presente che il conseguimento dell'obiettivo monetario complessivo dipende anche dalle riscossioni coattive (ruoli) correlate alle attività svolte dagli Agenti della riscossione, che vanno seguite e supportate dalle strutture dell'Agenzia secondo le linee guida indicate nel paragrafo 3.5.

Valgono, inoltre, le consuete raccomandazioni affinché le Direzioni Regionali e Provinciali assicurino:

- in via generale la tempestiva e corretta immissione dei dati al sistema informativo in relazione alle fasi dell'attività di controllo, nonché quando si procede con il cosiddetto abbinamento manuale dei versamenti agli atti, attività propedeutica per intercettare correttamente, tra l'altro, le fattispecie oggetto di definizione (adesione, acquiescenza, ecc.) e le riscossioni relative nei casi in cui l'abbinamento stesso non sia gestito mediante le procedure informatiche centralizzate;
- una costante ricognizione, mediante gli strumenti in dotazione presenti sulla piattaforma di Business Intelligence, dei dati trasmessi al sistema anche al fine di individuare eventuali casi di erronea acquisizione degli stessi che, pur non inficiando gli atti emessi, determinano un'alterazione della base informativa e della rappresentazione dell'attività svolta;
- il costante monitoraggio delle attività svolte, indispensabile per la tempestiva adozione delle misure necessarie a garantire il pieno raggiungimento dei risultati attesi, in particolare, in termini di efficacia (con specifico riferimento agli obiettivi di produzione e all'obiettivo monetario).

Si ricorda, al riguardo, che i risultati dell'attività, nonché le riscossioni conseguite sono oggetto di comunicazione istituzionale in occasione, ad esempio, di conferenze stampa, audizioni parlamentari, nonché al fine di fornire gli elementi istruttori richiesti dalla Corte dei Conti o ai fini della verifica dei risultati degli obiettivi previsti nella Convenzione triennale tra l'Agenzia delle Entrate ed il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Le Direzioni Regionali sono invitate, infine, a garantire la puntuale e uniforme applicazione degli indirizzi enunciati nella presente circolare, adottando tutte le iniziative opportune, ivi comprese quelle di tipo organizzativo, e promuovendo la condivisione e l'approfondimento con i responsabili delle strutture provinciali, oltre che delle strategie complessive, anche dei risultati del monitoraggio periodico degli obiettivi di produzione e monetario anche per gestire tempestivamente e superare eventuali criticità.

Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata.

- RISPOSTE A QUESITI - DETRAZIONI 36% - STUDI DI SETTORE - IVA - REDDITO
D'IMPRESA - SOCIETA' DI COMODO - CONTROLLI BANCARI - ACCERTAMENTO -
CONTENZIOSO

INDICE

1 Detrazione del 36 per cento

1.1 Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento

1.2 Trasferimento della detrazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 8, del TUIR

1.3 Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile

2 IVA

2.1 Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing

2.2 Revoca del rimborso IVA

2.3 Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa

2.4 Spesometro: regime del margine globale

2.5 Spesometro: operazioni con pagamento Pos

2.6 Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos

3 Studi di settore

3.1 Misure premiali ex articolo 10, D.L. n. 201 del 2011 e studi di settore

3.2 Applicazione della "franchigia" nell'accertamento sintetico e studi di settore

3.3 Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente

4 Regime fiscale di vantaggio ex articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011

5 Reddito d'impresa

5.1 Beni concessi in godimento ad amministratore/socio

5.2 Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci

5.3 Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni

5.4 Beni assegnati in godimento ai soci - Nozione di "valore di mercato"

5.5 Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci

5.6 Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare

5.7 Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO CO CO

5.7 Detrazione IRAP relativa al costo del personale. Rilevanza dei compensi C.C.C.C.C.

5.8 Riporto perdite soggetti IRES - Compensazione di perdite dei primi tre esercizi

6 Società di comodo

6.1 Riporto perdite - Limiti di utilizzo da parte di società di comodo

6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi

7 Controlli bancari

8 Nuovo accertamento sintetico

8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo

8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in presenza di spese rilevanti nell'anno

8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973

9 Accertamento, riscossione e sanzioni

9.1 Notifica per posta degli atti tributari

9.2 Misure cautelari e riscossione coattiva

9.3 Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo

10 Normativa e contenzioso tributario

10.1 Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio

10.2 Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria

10.3 Recupero spese legali

1 Detrazione del 36 per cento

1.1 Dichiarazioni ICI e detrazione del 36 per cento

Domanda

Stante le modifiche intervenute, si chiede se a decorrere dal 1° gennaio 2012 si rende ancora necessaria la conservazione delle dichiarazioni ICI, come indicato dal provvedimento direttoriale n. 149646 del 2 novembre 2011.

Risposta

Ai fini del controllo sulla spettanza della detrazione, restano valide le disposizioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011. I contribuenti sono dunque ancora tenuti a conservare ed esibire, a richiesta degli Uffici, le ricevute di pagamento dell'ICI se dovuta. Nel provvedimento non si fa alcun riferimento alle dichiarazioni ICI come riportato nel quesito.

Si ricorda che il soggetto tenuto al pagamento dell'ICI può non coincidere con il soggetto che usufruisce della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si evidenzia, pertanto, che si procederà al controllo delle ricevute di pagamento dell'ICI solo nel caso in cui il soggetto che usufruisce della detrazione sia anche tenuto al versamento dell'imposta.

1.2 Trasferimento della detrazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 8, del TUIR

Domanda

Per effetto dell'utilizzo della locuzione "... in caso di vendita ...", al comma 8, del nuovo articolo 16-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, la detrazione del 36% non utilizzata può essere trasferita o meno, a scelta delle parti, anche in presenza di atti a titolo non oneroso (donazioni) o di altre tipologie (permuta)?

Risposta

L'articolo 4, comma 1, lett. c) del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) ha inserito l'articolo 16-bis nel testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito TUIR), introducendo a regime la detrazione

L'articolo 16-bis nel testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. n. 91/ del 1988 (di seguito TUIR), introducendo a regime la detrazione dall'imposta lorda sui redditi delle persone fisiche pari al 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Come evidenziato nella relazione illustrativa al menzionato articolo 16-bis, restano confermati non solo l'ambito, soggettivo e oggettivo, di applicazione delle disposizioni relative alla suddetta detrazione - introdotta dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 - ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia.

Il comma 8 dell'articolo 16-bis prevede che, in caso di vendita dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di ristrutturazione edilizia, "la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare".

Con riferimento agli atti di trasferimento a titolo non oneroso, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, nella quale, in relazione alla detrazione del 36 per cento, si è precisato che l'espressione "vendita" debba intendersi riferita a tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito.

Pertanto, in caso di cessione a titolo gratuito (ad esempio, la donazione), le parti potranno stabilire che la detrazione permanga in capo al donante.

Le medesime considerazioni valgono anche in caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, "le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili".

L'articolo 4 del D.L. n. 201 del 2011 entra in vigore il 1° gennaio 2012.

Al riguardo si fa presente che già i commi 12-bis e 12-ter dell'articolo 2 del D.L. n. 138 del 2011, introdotti in sede di conversione ad opera della legge n. 148 del 2011, hanno modificato le disposizioni che individuano i soggetti cui compete la fruizione della detrazione in caso di vendita e, più in generale, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati interventi agevolabili (articolo 1, comma 7, della legge n. 449 del 1997, e articolo 2, comma 5, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002).

Quindi, dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 148 del 2011, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolabili, in presenza di un espresso accordo delle parti, nell'atto di vendita è consentito il mantenimento delle detrazioni in capo al venditore.

Rimane fermo, anche in base al disposto del comma 8 dell'articolo 16-bis del TUIR, che in assenza di detto accordo la detrazione è trasferita all'acquirente.

1.3 Trasferimento della detrazione in ipotesi di cessione di quota della proprietà dell'immobile

Domanda

Sempre con riferimento al trasferimento del bonus, se l'unico proprietario trasferisce ad altro soggetto una quota di proprietà dell'immobile, può mantenere in capo a se stesso o può trasferire al cessionario l'intera detrazione residuale?

Risposta

In merito alla questione prospettata, si confermano i chiarimenti forniti in via interpretativa da ultimo con la risoluzione n. 77 del 2009 in cui si è affermato che "la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio, si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente diventa proprietaria esclusiva dell'immobile, parimenti verificandosi, in tale ultima ipotesi, i presupposti richiesti dalla riportata disposizione normativa".

Pertanto, le nuove disposizioni sul trasferimento della detrazione troveranno applicazione solo qualora per effetto della cessione pro-quota, il diritto di proprietà si consolida in capo all'acquirente che diventa proprietario esclusivo dell'immobile (ad es. comproprietario per metà che acquista l'altra metà).

Diversamente, la detrazione delle quote residue permane in capo al cedente.

2 IVA

2.1 Aliquota media rimborso IVA e canoni leasing

Domanda

Con risoluzione n. 392/E del 28 dicembre 2007, meglio esplicitando il precedente orientamento, l'Agenzia ha affermato che la possibilità di considerare ammortizzabili, ai fini del diritto al rimborso, i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria riguarda solo l'impresa concedente e non l'impresa utilizzatrice. Si chiede di sapere se, coerentemente con tale posizione, l'impresa utilizzatrice possa, ai predetti fini, computare

l'importo dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali nel calcolo dell'aliquota media.

Risposta

L'articolo 3, comma 5, del decreto legge 28 giugno 1995, n. 250, dispone che "Agli effetti dell'articolo 30, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso si intende spettante quando l'aliquota mediamente applicata sulle operazioni registrate o soggette a registrazione per il periodo di riferimento, con esclusione delle cessioni di beni ammortizzabili, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni registrati o soggetti a registrazione per lo stesso periodo, con esclusione degli acquisti di beni ammortizzabili e delle spese generali." La norma esclude, quindi, dal computo dell'aliquota media gli "acquisti" e le importazioni aventi ad oggetto i beni ammortizzabili, nel presupposto che ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'eccedenza detraibile "può essere chiesta a rimborso limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili ..." Ciò posto, poiché il bene acquistato dalla società di leasing, per poi essere concesso in locazione finanziaria, può essere ammortizzato solo dalla concedente - che è, quindi, l'unica a poter invocare il presupposto di cui alla citata lettera c) - l'utilizzatore può computare nel calcolo dell'aliquota media, ai fini del calcolo dell'eccedenza rimborsabile ex lettera a), l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria.

2.2 Revoca del rimborso IVA

Domanda

L'articolo 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70 del 2011, ha aggiunto nel D.P.R. n. 322 del 1998 l'articolo 8-ter, che prevede la possibilità di integrare la dichiarazione dei redditi e dell'Irap per modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, mediante dichiarazione integrativa da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario. Posto che la nuova disposizione non rientra fra quelle del D.P.R. n. 322 del 1998 applicabili anche all'IVA, si chiede di sapere quale sia il termine per presentare la dichiarazione integrativa diretta a revocare la richiesta di rimborso IVA.

Risposta

Dal 1° febbraio 2011, per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 3.1, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), che ha sostituito l'ottavo ed il nono periodo del primo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il rimborso dell'eccedenza a credito IVA annuale non può più essere richiesto utilizzando l'apposito modello cartaceo (denominato Modello VR), bensì unicamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA, mediante la compilazione del Quadro VR.

Alla luce di tali recenti modifiche normative e di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 17/E del 6 maggio 2011, in tema di rettifica nel caso di mancata prestazione della garanzia ai fini dell'erogazione di un rimborso IVA, si precisa che il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando - entro il termine di cui all'articolo 2, comma 8-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Tale soluzione è, peraltro, in linea con le indicazioni contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, punto 1.3., laddove prevede che "La rettifica della somma richiesta a rimborso in conto fiscale avviene mediante presentazione di una dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto o di una dichiarazione unificata integrativa. La presentazione di una dichiarazione integrativa determina la valutazione del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ai fini dell'esecuzione del rimborso."

2.3 Spesometro: operazioni esenti in regime di dispensa

Domanda

Secondo la circolare n. 24 del 2011, l'obbligo di comunicazione sussiste anche per le operazioni esenti effettuate in regime di dispensa ex art. 36-bis, D.P.R. n. 633 del 1972. Considerato che, in tal caso, non sussistono gli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni, si chiede di sapere quali basi documentali e criteri temporali debbano assumersi, sia da parte del fornitore che del destinatario, ai fini dell'adempimento.

Risposta

La circolare n. 24 del 2011 specifica che nel campo "data dell'operazione" del tracciato record allegato al Provvedimento del 22 dicembre 2010 va indicata la data di registrazione dell'operazione effettuata nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

2.4 Spesometro: regime del margine globale

Domanda

Nella circolare n. 24 del 2011 è stato chiarito che, per le operazioni rientranti nel regime del margine per i beni usati, dovrà essere comunicata solo la base imponibile cui è riferibile l'imposta, mentre non si deve tenere conto della quota fuori campo IVA. Nel rappresentare che, così procedendo, la spesa sostenuta dall'acquirente viene assunta in misura inferiore a quella reale, si chiede se l'indicazione valga anche nel caso di applicazione del regime del margine globale, nel quale la base imponibile non è individuata analiticamente, e potrebbe addirittura mancare qualora, nel periodo di effettuazione, gli acquisti siano superiori alle vendite.

Risposta

Con riferimento alle operazioni effettuate da coloro che applicano il regime del margine globale, sembra condivisibile la soluzione di far comunicare l'intero corrispettivo (senza riferirsi a parte imponibile, non imponibile o non soggetta) percepito per ciascuna operazione, nel presupposto che trattasi di un'operazione nel suo complesso rilevante ai fini IVA, così come definita dall'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

Posto infatti che le cessioni di beni usati soggette al regime del margine devono comunque essere fatturate - sia pure senza separata indicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 38 del D.L. n. 41 del 1995 - ne discende la rilevanza ai fini IVA dell'intero importo pagato dal cessionario.

Pertanto, anche al fine di semplificare gli adempimenti, si ritiene che non sia in contrasto con il suddetto articolo 21, la comunicazione dell'intero corrispettivo relativo alla cessione di ciascun bene usato, se di importo pari o superiore a 3.000 euro (25.000 per il 2010), indipendentemente dal metodo di calcolo del margine (analitico, forfetario o globale) e, sulla base dei medesimi criteri, di estendere l'obbligo di comunicazione dell'intero importo anche agli acquisti superiori ai predetti limiti se effettuati da soggetti passivi IVA

2.5 Spesometro: operazioni con pagamento Pos

Domanda

Acquisti di importo netto IVA superiore a 3.000 euro, effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito. Qualora sia stata emessa fattura, l'operazione dovrà essere comunicata dall'esercente, dall'operatore finanziario o da entrambi? Per l'operatore finanziario, che non è in grado di sapere se sia stata emessa fattura, la soglia è di 3.000 euro o di 3.600 euro?

Risposta

L'operazione dovrà essere comunicata dall'operatore finanziario che ha emesso la carta di credito o debito utilizzata per la transazione, per il quale la soglia di riferimento è di 3.600 euro.

2.6 Spesometro: contratti collegati con pagamento Pos

Domanda

Per gli acquisti "sopra soglia" effettuati da privati consumatori e pagati con carta di credito, l'obbligo della comunicazione ricade sull'operatore finanziario, che deve adempiervi secondo le disposizioni del Provvedimento del 29 dicembre 2011. Si chiede conferma che, in tal caso, l'operatore dovrà comunicare soltanto le singole transazioni sopra soglia, non essendo in grado di verificare eventuali collegamenti contrattuali di quelle "sotto soglia".

Risposta

Poiché l'operatore finanziario non è in grado di verificare, in base all'estratto conto relativo allo strumento di pagamento, gli eventuali collegamenti contrattuali, l'obbligo di comunicazione riguarda unicamente le operazioni non inferiori alla soglia di 3.600 Euro.

3 Studi di settore

3.1 Misure premiali ex articolo 10, D.L. n. 201 del 2011 e studi di settore

Domanda

Si chiede conferma sul fatto che le nuove misure premiali previste nel comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011, seppur inserite nel contesto di una disposizione che introduce un regime semplificato riservato ad alcuni contribuenti, abbiano in realtà una portata generale e si applichino a tutti i contribuenti soggetti a studi di settore.

Risposta

Si conferma che le misure premiali previste nel comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 hanno una portata generale applicandosi a tutti i

contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore di cui all'articolo 10 della legge n. 146 del 1998.

3.2 Applicazione della franchigia nell'accertamento sintetico e studi di settore

Domanda

L'aumento della franchigia da accertamenti sintetici da un quinto ad un terzo prevista nella lettera c) del comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 si rende applicabile anche ai soci di società trasparenti (es. snc, sas, etc.) congrue, coerenti e fedeli agli studi di settore o solo alle imprese individuali ed ai lavoratori autonomi?

Risposta

Il comma 9 dell'articolo 10 del D.L. n. 201 del 2011 prevede limiti ai poteri di accertamento dell'Agenzia "Nei confronti dei contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore".n

In particolare, alla lettera c) è previsto che, per tali soggetti, la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato.

Tanto premesso, dall'analisi della disposizione citata si ritiene di dover fornire risposta negativa al quesito posto.

Infatti, dalla lettura congiunta dei due incisi si rileva che il beneficio di cui alla citata lettera c) è riferibile ai soli contribuenti soggetti al regime di accertamento basato sugli studi di settore nei cui confronti si applicano le previsioni normative in materia di determinazione sintetica del reddito.

3.3 Limite ai poteri accertativi: congruità rispetto all'anno precedente

Domanda

L'articolo 2, comma 35, del D.L. 138 del 2011 ha modificato l'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 ed ha stabilito che per avere la "copertura" dagli ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici fino al 40 per cento dei ricavi dichiarati, con il limite di 50.000 euro, occorre risultare "congrui" alle risultanze degli studi anche per l'anno precedente. L'articolo 10, comma 4-bis, della legge n. 146 del 1998 è stato successivamente abrogato dal D.L. n. 201 del 2011, stabilendo che detta previsione trova applicazione fino al periodo d'imposta 2010. Per quali annualità trova applicazione la previsione sulla necessità della "congruità" anche per il periodo precedente?

Risposta

L'articolo 2, comma 35, del D.L. n. 138 del 2011 ha modificato il comma 4 bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, che prevede la limitazione dei poteri accertativi nel caso in cui un soggetto sia risultato congruo alle risultanze degli studi di settore. La modifica normativa, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, prevede che "in relazione ad un'annualità di imposta" la limitazione dei poteri accertativi "sussiste solo se il contribuente interessato è risultato congruo, anche a seguito di adeguamento, agli studi di settore anche per l'annualità precedente oggetto di controllo". Si ritiene che tale disposizione abbia natura procedimentale, atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati. Ne consegue che la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta, sino al 2010, ancora accertabili.

Infatti, successivamente l'entrata in vigore della disposizione in commento, il comma 12 dell'articolo 10 del decreto legge n. 201 del 2011 ha abrogato il citato comma 4-bis "con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e successive".

4 Regime fiscale di vantaggio ex articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011

Domanda

Per entrare nel nuovo regime fiscale di vantaggio (articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011) il contribuente non deve aver svolto nei 3 anni precedenti un'attività di impresa. Si deve fare riferimento ai tre periodi d'imposta precedenti oppure no? Se la partita IVA della precedente attività è cessata il 10 maggio 2006 e la riapertura interviene il 30 maggio 2009 il contribuente può adottare il regime per il 2012?

Risposta

L'art. 27, comma 2, lettera a) del D.L. n. 98 del 2011, prevede che il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità si applica a condizione che "il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare".

Si ritiene, tenuto conto della lettera della norma, che il limite previsto per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio, debba intendersi riferito al periodo di effettivo svolgimento dell'attività precedente e non al periodo di imposta.

5 Reddito d'impresa

5.1 Beni concessi in godimento ad amministratore/socio

Domanda

Se la società concede in uso l'autovettura ad un amministratore/socio che sia anche dipendente della società l'utilizzo configura una fattispecie rientrante nell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR?

Risposta

L'articolo 67, comma 1, lettera h-ter del TUIR dispone che costituisce reddito diverso "la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore".

Al riguardo si osserva che tale disposizione trova applicazione solo nel caso in cui il TUIR non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente, e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore.

Ciò premesso si ritiene che la concessione in uso dell'autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società, configurando un fringe benefit, non rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all' articolo 51 del TUIR.

5.2 Comunicazione beni d'impresa in godimento ai soci

Domanda

Come si deve comportare la società in presenza di società fiduciaria socia e bene sociale concesso in godimento a persona fisica riferibile alla quota fiduciaria? (stessa questione si pone con il Trust e godimento bene al disponente)

Risposta

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2011, n. 166485, al punto 1.1 dispone che "I soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, comunicano i dati anagrafici dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa ...". Pertanto, nel caso prospettato, va comunicato come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote.

5.3 Comunicazione finanziamenti e versamenti soci e acquisto di beni

Domanda

In ordine alla comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni, l'obbligo sussiste solo se tali operazioni sono strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci o a prescindere da tale circostanza?

Risposta

I finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci.

5.4 Beni assegnati in godimento ai soci - Nozione di "valore di mercato"

Domanda

La norma riguarda i beni concessi in godimento ad un corrispettivo inferiore al "valore di mercato". E' corretto interpretare la locuzione "valore di mercato" come valore normale quantificato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR?

Risposta

L'articolo 2 comma 36-terdecies del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto, all'articolo 67, comma 1, lettera h-ter una nuova fattispecie di reddito diverso, costituita dalla "differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore".

Al riguardo si conferma che per "valore di mercato" del diritto di godimento deve intendersi il valore normale determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 9 del TUIR, corrispondente al " (...) prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi "

prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

5.5 Obbligo di comunicare finanziamenti e versamenti dei soci

Domanda

Il provvedimento del 16 novembre 2011 prevede l'obbligo di comunicare anche finanziamenti e versamenti dei soci. La prima parte dell'articolo 1.3 fa riferimento a quelli "realizzati" nel periodo di imposta, mentre la seconda parte, relativa all'esercizio 2011, si riferisce a quelli "in corso". Mentre dal 2012 sembra chiaro che vadano comunicati gli apporti effettuati nell'anno, per quelli del 2011 non si capisce se occorre comunicare il dato del periodo oppure il totale dei versamenti effettuati fino a tale periodo.

Risposta

Per i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d'imposta 2011. In sede di prima applicazione, vanno altresì comunicati i finanziamenti ed i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011.

5.6 Ammontare dei finanziamenti e versamenti dei soci da comunicare

Domanda

I finanziamenti e i versamenti devono essere segnalati per l'intero ammontare oppure solo per la quota parte riferibile all'acquisto di beni concessi in godimento ai soci?

Risposta

I finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l'intero ammontare

5.7 Deduzione IRAP relativa al costo del personale: rilevanza dei compensi CO.CO.CO.

Domanda

Si chiede se, ai fini del calcolo dell'IRAP relativo alle spese per il personale dipendente e assimilato, il cui ammontare dall'esercizio 2012 è ammesso in deduzione dall'imponibile IRPEF o IRES ai sensi dell'articolo 2 del D.L. 201 del 2011, siano da considerare, oltre alle retribuzioni dei lavoratori subordinati (al netto delle deduzioni previste ai fini IRAP), anche i compensi (aumentati dei relativi contributi) corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, nonché ad amministratori di società, in quanto costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50 del TUIR.

Risposta

L'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2012, la deduzione analitica dalle imposte sui redditi per "un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive (...) relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti (...)".

La disposizione in esame vuole consentire di dedurre nell'ambito dell'IRES o dell'IRPEF quota parte dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato che non sono ordinariamente deducibili in base alla normativa dell'IRAP. Considerato lo spirito della norma nonché il suo tenore letterale, che fa riferimento alle "spese per il personale dipendente e assimilato", si ritiene che la stessa trovi applicazione anche in presenza di oneri sostenuti per gli amministratori e i collaboratori coordinati e continuativi, i cui redditi sono assimilati a quelli di lavoro dipendente dall'articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR.

Si precisa, al riguardo, che ai sensi del medesimo articolo 50, comma 1, lettera c-bis) del TUIR si considerano assimilabili al reddito di lavoro dipendente soltanto le retribuzioni percepite per prestazioni non rientranti "nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente".

In tale ultima ipotesi, infatti, il compenso erogato non risulterebbe rilevante ai fini della deduzione analitica dell'IRAP dall'IRES, in quanto, in linea di principio, si tratta di un costo integralmente deducibile ai fini IRAP per la società che lo ha sostenuto e di un componente reddituale tassato per il soggetto passivo d'imposta che lo ha percepito.

5.8 Riporto perdite soggetti IRES - Compensazione di perdite dei primi tre esercizi

Domanda

L'articolo 23, comma 9, del D.L. 98 del 2011 prevede che le perdite dei soggetti IRES sono riportabili entro l'80% del reddito di ciascun esercizio,

tetto che non opera per le perdite sorte nei primi tre esercizi. Si chiede conferma del fatto che, in presenza di compensazione sia di perdite dei primi tre esercizi sia di perdite sorte successivamente, il vincolo dell'80% si calcola avendo a base il reddito residuo dopo l'utilizzo integrale delle prime. Esempio. Perdite dei primi tre esercizi: 1.000; perdite sorte in esercizi successivi: 500; reddito: 1.100. La società compensa l'intero importo (1.000) delle perdite dei primi tre esercizi (reddito residuo: 100), oltre a un ammontare di 80 delle perdite successive (pari all'80% di 100). Reddito imponibile: $(1.100 - 1.000 - 80) = 20$. Perdite ancora riportabili $(500 - 80) = 420$

Risposta

L'articolo 84 del TUIR, come riformulato dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, ha modificato la disciplina fiscale dettata in materia di riporto in avanti delle perdite. Nella specie, è attualmente stabilito che le perdite pregresse sono utilizzabili in ciascun periodo d'imposta in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile.

Per effetto delle modifiche introdotte dal decreto legge in esame è, dunque, venuto meno il limite temporale quinquennale previsto nel sistema previgente ed è stato introdotto un limite "di periodo" all'utilizzo delle perdite d'impresa.

La previsione in esame non si applica alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta per le quali, ai sensi del comma 2 del citato articolo 84, resta ferma la possibilità di impiego integrale a condizione che le stesse si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

La disposizione in commento non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi tre periodi d'imposta e in parte ai successivi.

In assenza di regole al riguardo, si ritiene che il contribuente abbia la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

A prescindere dalla scelta operata, si è dell'avviso che, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfetario dell'ottanta per cento, fa esplicito riferimento "al reddito imponibile", il predetto limite vada calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta.

In ogni caso le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile.

6 Società di comodo

6.1 Riporto perdite - Limiti di utilizzo da parte di società di comodo

Domanda

Si chiede come operino i due limiti per l'utilizzo di perdite pregresse da parte delle società di capitali "non operative" previsti, rispettivamente, dall'articolo 23, comma 9 del D.L. 98 del 2011 e dall'articolo 30, comma 3, lettera c), della legge n. 724 del 1994. Si chiede in particolare se la compensazione della perdita pregressa possa effettuarsi, dal 2011, per un importo pari al minore tra: a) 80% del reddito complessivo; b) eccedenza del reddito complessivo sul reddito minimo. Esempio: perdita riportabile 100; reddito complessivo 70; reddito minimo 30. Vale il limite dell'eccedenza sul reddito minimo (pari a: $70 - 30 = 40$) in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo (pari a: $70 \times 80\% = 56$). La società compensa la perdita per un importo di 40, dichiara un imponibile di 30 pari al reddito minimo, che risulta superiore al 20% del reddito complessivo. Perdita residua ancora riportabile: 60.

Risposta

Il limite alla riportabilità delle perdite stabilito dall'articolo 23, comma 9 del D.L. n. 98 del 2011 (che ha modificato l'art. 84 del TUIR) e quello speciale previsto per le società non operative dall'articolo 30, comma 3, lettera c), ultimo periodo, della legge n. 724 del 1994, trovano entrambi applicazione per le società non operative (quelle che si connotano come "non operative" sia ai sensi del citato articolo 30 sia ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011). Le perdite relative ai precedenti periodi d'imposta (perdite pregresse) delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione dal reddito imponibile, con due limitazioni: (a) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'ottanta per cento del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR; (b) le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub (a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994 (vedi in proposito quanto già chiarito nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007). Quanto al limite sub (a), il "reddito imponibile" rilevante ai fini del calcolo dell'ottanta per cento è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

Nell'esempio descritto nella domanda, 70 sarà il reddito imponibile su cui calcolare l'ottanta per cento; di conseguenza, il reddito astrattamente compensabile con le perdite pregresse sarà pari a 56 (ossia, l'80% di 70) nei limiti del reddito minimo di 30 (limite c.d. effettivo). Pertanto, la società "non operativa" dichiarerà un reddito imponibile pari 30, con una perdita residua riportabile a nuovo per 60 (ossia, 100 meno le perdite utilizzate in compensazione per 40, su un totale "astrattamente" disponibile di 56).

utilizzate in compensazione per 40, su un totale (astrattamente) disponibile di 50).

Si deve evidenziare che con l'eliminazione del limite quinquennale al riporto delle perdite e la contestuale introduzione di una riportabilità illimitata (nel tempo) delle medesime, anche le società non operative "congeleranno" le proprie perdite realizzate in periodi in cui erano considerate "operative", in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere "operative" ovvero, ancorché rimangano non operative, nel caso in cui conseguano un reddito imponibile superiore quello minimo presunto, con i limiti sopra indicati.

6.2 Applicabilità della disciplina a soggetti in perdita per tre periodi

Domanda

Con la manovra di ferragosto sono state approvate le disposizioni che vanno a integrare la disciplina normativa che riguarda le cosiddette società di comodo coinvolgendo, a partire dal 2012, anche le società che per tre periodi d'imposta consecutivi hanno dichiarato una perdita fiscale. La norma prevede almeno uno storico di 3 periodi d'imposta rispetto a quello di applicazione, il quarto, per cui sembrerebbe ragionevole ritenere che i soggetti con una anzianità inferiore a questo periodo minimo non siano coinvolti dalle nuove disposizioni ferma restando la possibilità di applicare nei loro confronti la disciplina ordinaria delle società non operative. E' corretta questa affermazione?

Risposta

E' corretta. Le disposizioni in materia di società c.d. in perdita sistematica ex articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011 presuppongono un c.d. "periodo di osservazione" di tre anni; nei confronti di quelle società che non hanno un'anzianità di almeno tre periodi d'imposta, pertanto, la disciplina sulle società c.d. in perdita sistematica non trova applicazione. Ciò non esclude che per le stesse società la disciplina delle società "di comodo" prevista dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 possa trovare applicazione, qualora ne ricorrano i presupposti ivi previsti.

7 Controlli bancari

Domanda

Considerando che per l'accesso all'archivio dei rapporti finanziari non è più previsto (per scopi di selezione) il processo autorizzativo, quali sono le regole che consentono all'Agenzia l'accesso alla specifica sezione?

Risposta

L'articolo 11, comma 3, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 prevede che sia un Provvedimento direttoriale a stabilire, sentite le associazioni di categoria degli operatori finanziari ed il Garante per la protezione dei dati personali, le modalità di comunicazione, nonché adeguate misure di sicurezza, di natura tecnica e organizzativa, per la trasmissione dei dati e per il relativo trattamento.

Con provvedimento del Direttore dovranno altresì individuarsi i criteri per l'elaborazione con procedure centralizzate delle specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione di cui al successivo comma 4 della norma.

Poiché le questioni sollevate sono di indubbio e rilevante interesse, esse potranno trovare risposta all'interno dell'emanando provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nonché in apposite istruzioni.

8 Nuovo accertamento sintetico

8.1 Articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 - Adeguamento del reddito dichiarato al reddito effettivo

Domanda

Conferma l'Agenzia che se l'unica fonte reddituale di un soggetto è data dal reddito d'impresa - il quale reddito tiene conto di tutta una serie di variazioni in aumento e in diminuzione, nonché viene determinato per competenza - si debba adeguare tale reddito, nel corso del contraddittorio, alla reale capacità di spesa del soggetto (come nel caso di molti altri redditi "figurativi")? Inoltre, ritiene l'Agenzia che tale "adeguamento" dovrà essere fatto anche nell'eventuale atto di accertamento successivo, nell'ipotesi in cui non si giunga a un accordo nel corso del contraddittorio?

Risposta

Si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l'Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.2 Adeguamento ex articolo 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 in presenza di spese rilevanti nell'anno

Domanda

Ritiene l'Agenzia che l'"adeguamento" di cui sopra debba essere effettuato anche in presenza di spese rilevanti eseguite dal contribuente nel corso del periodo d'imposta, come nel caso di acquisto di un immobile oppure di un'autovettura (ovviamente, effettuati al di fuori dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo), le quali ragionevolmente non possono ritenersi sostenute con il reddito dell'anno? Quindi, anche in questo caso, se non si giunge ad un accordo nel corso del contraddittorio, l'eventuale accertamento dovrà tenere conto di detto "adeguamento" alla reale capacità di spesa del soggetto?

Risposta

Per la risposta si rinvia a quanto già affermato al quesito precedente. Pertanto si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali). Relativamente alla seconda parte della domanda l'Ufficio effettuerà le opportune valutazioni caso per caso sulla base delle fattispecie concrete esaminate.

8.3 Nuovo articolo 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973

Domanda

Si ponga, ad esempio, che il maggiore reddito accertabile per effetto dell'accertamento sintetico risulti pari a 100 mila euro; il contribuente ha dichiarato un reddito complessivo pari a 82 mila euro. L'accertamento sintetico è effettuabile? In altri termini, "un quinto" si calcola su 100 mila o su 82 mila euro?

Risposta

La disposizione normativa prevede che la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato. Detta previsione non si discosta, per la determinazione della detta eccedenza, dalla precedente formulazione. Pertanto, in continuità con il regime precedente, si ritiene che la norma vada interpretata considerando la percentuale riferita al reddito dichiarato. Con riguardo all'esempio oggetto del quesito, il calcolo dell'eccedenza (un quinto) si baserà sul reddito dichiarato pari a 82 mila euro e, pertanto, l'accertamento pari a 100 mila euro sarà effettuabile.

Occorre, comunque, specificare che l'Agenzia effettuerà analisi del rischio dirette a selezionare le posizioni dei contribuenti che presentano incongruenze significative tra le spese sostenute per consumi e investimenti ed il reddito dichiarato.

9 Accertamento, riscossione e sanzioni

9.1 Notifica per posta degli atti tributari

Domanda

A fronte della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi, non sarebbe il caso di abbandonare la prassi, in parte avallata anche dai giudici di legittimità, ma tuttora contrastata da molti giudici di merito, di provvedere alla c.d. notifica per posta direttamente effettuata dagli uffici, senza l'intermediazione di un agente della notificazione?

Risposta

La possibilità per gli uffici finanziari di provvedere "direttamente" alla notificazione degli atti tributari, compresi gli avvisi di accertamento esecutivi, a mezzo della posta è prevista dall'art. 14 della legge n. 890 del 1982, nel rispetto delle modalità previste dalla stessa legge.

Il vigente ordinamento prevede che la notificazione degli atti tributari possa avvenire anche con altre modalità, contenute innanzitutto nella disciplina di riferimento in tema di notifiche, l'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, non escludendo comunque l'uso del mezzo postale per le notifiche, previsto espressamente oltre che dalla richiamata legge n. 890 del 1982 anche da diverse altre disposizioni, con riguardo a specifici atti tributari.

Il principio di economicità dell'azione amministrativa, che necessariamente deve orientare l'operatività degli uffici, impone di non escludere dalla prassi la modalità di notifica in questione, la quale, analogamente alle altre forme previste per legge, assicura la conoscibilità dell'atto da parte del destinatario.

Nel caso concreto, tuttavia, spetta all'ufficio scegliere la modalità della notifica dell'atto preferibile tra quelle consentite, cercando di contemperare le diverse esigenze contingenti, quali celerità, efficacia ed anche, come detto, economicità e verificando, comunque, il buon esito della notifica.

9.2 Misure cautelari e riscossione coattiva

Domanda

Perché alcune Direzioni provinciali avviano richieste di misure cautelari pro fisco (in specie ipoteche e sequestri conservativi, anche d'azienda) davanti alle Commissioni tributarie, ex articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997, anziché procedere alle iscrizioni a ruolo straordinario, ove ancora possibili, o agli affidamenti in carico straordinario ex articolo 29, comma 1, lett. c, del D.L. n. 78 del 2010 convertito in legge n. 122 del 2010, sempre che ne sussistano i presupposti?

Risposta

In via preliminare, occorre sottolineare che, sebbene il presupposto comune sia il pericolo per la riscossione, trattasi di istituti aventi finalità diverse: le misure cautelari ex articolo 22 del D.lgs. n. 472 del 1997 hanno lo scopo di preservare l'integrità del patrimonio contro il rischio di eventuali atti dispositivi del debitore garantendo il soddisfacimento della pretesa erariale; l'iscrizione a ruolo straordinario o l'affidamento del carico straordinario consentono all'Agente della Riscossione di procedere direttamente alla riscossione coattiva del credito.

I due istituti, pertanto, non sono alternativi e possono essere adottati entrambi. Tenuto conto, infatti, dei tempi tecnici necessari per la consegna del ruolo o affidamento del carico e per l'inizio della procedura esecutiva da parte dell'Agente della Riscossione, il procedimento di adozione delle misure cautelari ai sensi del citato articolo 22, essendo attivabile immediatamente dopo la notifica dell'avviso di accertamento o anche precedentemente sulla base del processo verbale di constatazione, anticipa la tutela del credito erariale in funzione della successiva attività di recupero coattivo.

9.3 Definizione delle sanzioni in caso di procedimento di adesione negativo

Domanda

A norma dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, in presenza di sanzioni collegate al tributo è ammessa la definizione agevolata, con il pagamento di un terzo della sanzione irrogata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Nel caso in cui l'atto di accertamento, che contiene tali sanzioni, sia oggetto di adesione che si conclude negativamente, il contribuente può definire entro i 150 giorni le sanzioni atteso che, in passato, la norma consentiva tale possibilità solo se il pagamento avveniva entro 60 giorni, mentre ora fa riferimento al termine previsto per la proposizione del ricorso che, in caso di adesione, è appunto di 150 giorni?

Risposta

Il vigente comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ammette la definizione in maniera agevolata delle sole sanzioni, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

A seguito delle modifiche introdotte dalla lettera b) del comma 29 dell'articolo 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, ai sensi del comma 1 dell'articolo 17, del D.lgs. n. 472 del 1997, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il termine di proposizione del ricorso è, pertanto, riferito sia all'avviso di accertamento del tributo sia all'irrogazione contestuale delle relative sanzioni.

Il comma 2 dell'articolo 17 in commento non prevede quale causa di preclusione alla definizione agevolata la formulazione dell'istanza di adesione così come prevista in caso di omessa impugnazione ai sensi dell'articolo 15 del D.lgs. n. 218 del 1997.

Si ritiene, pertanto, che, stante il rinvio operato dall'articolo 17, comma 2 del D.lgs. n. 472 del 1997 ai termini di proposizione del ricorso, anche nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione si concluda negativamente, il contribuente potrà continuare a beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso.

10 Normativa e contenzioso tributario

10.1 Agenzia delle entrate e agenti della riscossione in giudizio

Domanda

Perché non vengono nuovamente "sintonizzati", sulla falsariga di quanto previsto dall'articolo 39, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, i rapporti tra Agenzia delle Entrate ed Equitalia, ai fini di un migliore, complessivo esercizio della funzione impositiva e di quella esattiva in pendenza di giudizio?

Risposta

I rapporti fra Uffici dell'Agenzia delle entrate ed Agenti della riscossione sono improntati ai principi di collaborazione e coordinamento.

Per quanto riguarda il contenzioso, il debitore che intenda impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro la competente Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia se contesta vizi dell'attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa; deve invece ricorrere contro l'Agente della riscossione se contesta vizi dell'attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo all'Agente della riscossione. In materia, l'articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, in riferimento ai rapporti interni fra Ente impositore ed Agente della riscossione dispone che quest'ultimo, "nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite".

10.2 Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria

Domanda

Come, nel prossimo futuro, si pensa di regolare, a livello operativo, mancando sul punto una chiara presa di posizione del legislatore, le relazioni tra accertamento con adesione e la c.d. mediazione fiscale obbligatoria?

Risposta

L'articolo 39, comma 9 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'articolo 17-bis, concernente l'istituto della mediazione.

Tale disposizione ha introdotto, per le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro, uno strumento deflativo del contenzioso, il quale è preordinato ad anticipare, in pratica, con una determinazione amministrativa, l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, evitando così un "rinvio" ai Giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa.

La ratio del nuovo istituto è quella di prevedere sistematicamente un contraddittorio col contribuente prima dell'instaurazione del contenzioso, al fine di verificare sempre in via preventiva la possibilità di definire la lite potenziale senza le lungaggini e gli oneri del contenzioso giurisdizionale.

Nella fase obbligatoria di mediazione l'Agenzia è tenuta ad esaminare l'istanza del contribuente e ad assumere, al riguardo, una motivata decisione di accoglimento o rigetto dell'istanza ovvero a formulare una proposta di mediazione.

In definitiva, il procedimento amministrativo di mediazione consente al contribuente e all'Agenzia di illustrarsi le reciproche ragioni prima di incardinare la lite; e se le ragioni di una delle parti sono fondate e non vengono ragionevolmente accolte dall'altra, è prevedibile ed auspicabile che il Giudice tributario la condanni sempre alla rifusione sia delle spese di lite sia delle spese del procedimento di mediazione, forfettizzate dal legislatore nel 50% delle spese di lite, oltre ovviamente alle altre possibili conseguenze negative della soccombenza in una lite temeraria.

In estrema sintesi, la mediazione è una parentesi di 90 giorni di riesame e ponderazione per entrambe le parti, parentesi che si dispiega fra due termini processuali, quello di 60 giorni per notificare il ricorso all'Agenzia e quello successivo di 30 giorni che ha il ricorrente per depositare in Commissione tributaria il medesimo ricorso.

La mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato, in particolare, che:

non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;

obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice;

la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione rappresenta infine una grande opportunità per ridurre ulteriormente il contenzioso tributario in misura consistente, con evidenti benefici per tutti ed in allineamento con gli altri Paesi europei, presso i quali i rinvii alla fase giurisdizionale sono molto meno frequenti.

Tale sfidante obiettivo verrà raggiunto se nella fase di mediazione le Aree legali dell'Agenzia e i difensori dei contribuenti si comporteranno applicando concretamente i principi di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza.

10.3 Recupero spese legali

Domanda

Nell'ipotesi in cui l'amministrazione, con sentenza passata in giudicato, venga condannata alle spese di giudizio le quali, di norma, prevedono anche

il pagamento dell'IVA e della quota prevista per la cassa previdenziale, il difensore della parte privata può procedere direttamente a richiedere all'amministrazione tali somme, eventualmente dietro autorizzazione del contribuente ricorrente, atteso che l'istituto della distrazione (articolo 93 c.p.c.) di fatto non viene applicato nel contenzioso tributario?

La problematica è particolarmente sentita soprattutto nelle ipotesi in cui il ricorrente non sia nella possibilità di emettere fattura all'amministrazione (soggetto estinto, contribuente non titolare di partita IVA, ecc.)

Risposta

L'articolo 15 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (di seguito, per brevità, decreto), prevede al comma 1 che "la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza". Ai sensi del successivo articolo 69, le spese del giudizio sono esigibili dall'Ente impositore o dall'Agente della riscossione solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza che le ha liquidate.

Nessuna disposizione del decreto precisa se il destinatario del pagamento sia la parte vittoriosa o il suo difensore. Conseguentemente, per effetto del rinvio di cui all'articolo 1 del decreto, trovano applicazione le norme del codice di procedura civile compatibili con il medesimo decreto.

Per effetto di tale rinvio, la parte soccombente deve corrispondere le spese alla cui rifusione è stata condannata direttamente al difensore della parte vittoriosa, anziché a quest'ultima, solo se ricorrono le condizioni per l'applicazione dell'articolo 93 ("Distrazione delle spese") c.p.c., il cui primo comma dispone che "Il difensore con procura può chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna alle spese, distragga in favore suo e degli altri difensori gli onorari non riscossi e le spese che dichiara di avere anticipate". Il secondo comma aggiunge che "Finché il difensore non abbia conseguito il rimborso che gli è stato attribuito, la parte può chiedere al giudice, con le forme stabilite per la correzione delle sentenze, la revoca del provvedimento, qualora dimostri di aver soddisfatto il credito del difensore per gli onorari e le spese".

L'applicabilità dell'articolo 93 c.p.c. al processo tributario è stata riconosciuta dalla Cassazione. [1]

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

[1] Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, si richiama la prassi in materia ed in particolare la circolare del 6 dicembre 1994, n. 203/E, contenente chiarimenti in ordine al trattamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA delle spese di giudizio a favore del legale distrattario della parte vittoriosa, e la risoluzione del 24 luglio 1998, n. 91/E, contenente chiarimenti in ordine al pagamento dell'IVA sui predetti compensi.

Disposizioni in materia di società non operative.

- IRAP - IMPOSTE DIRETTE - ACCERTAMENTO - IVA - SOCIETA' NON OPERATIVE

Sommario

1. Premessa

2. Ambito soggettivo

3. Test di operatività

3.1 Percentuali applicabili

3.2 Beni e immobilizzazioni rilevanti

3.2.1 Comparto "Titoli e assimilati"

3.2.1.1 Applicazione delle percentuali per il 2006

3.2.1.2 Beni situati nei piccoli Comuni

3.2.2 Comparto "Immobili"

3.2.3 Comparto "Altre immobilizzazioni"

3.3 Valore dei beni e delle immobilizzazioni

3.4 Determinazione dell'effettivo ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi

3.5 Calcolo dei ricavi presunti

4. Determinazione del reddito imponibile minimo

4.1 Effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo

5. Perdite degli esercizi pregressi

6. Determinazione del reddito minimo ai fini IRAP

7. Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto

8. Fattispecie valutabili in sede di interpello disapplicativo

9. Dati da indicare nei modelli di dichiarazione

9.1 Compilazione del prospetto di operatività

9.2 Compilazione del quadro IQ del Modello IRAP

10. Decorrenza

11. Scioglimento e trasformazione agevolata delle società di comodo

11.1 Disposizioni comuni

11.2. Scioglimento agevolato

11.2.1 Effetti sulla tassazione della società

11.2.2 Esemplificazione

11.2.3 Effetti sulla tassazione dei soci

11.3. Trasformazione in società semplice

11.3.1 Effetti sulla tassazione della società

11.3.2 Effetti sulla tassazione dei soci

1. Premessa

La disciplina delle società non operative è contenuta nei commi 1, 2, 3, 3-bis, 4 e 4 bis dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (di seguito, in breve, "articolo 30").

Tale disciplina è stata oggetto, nel corso degli anni, di diverse modifiche normative, apportate in particolare:

- dall'articolo 27 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85);
- dall'articolo 2 del decreto legge 8 agosto 1996, n. 437 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556);
- dall'articolo 3 comma 37 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Recentemente la menzionata disciplina ha subito cambiamenti principalmente ad opera dell'articolo 35 commi 15 e 16 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) e, da ultimo, dell'articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (di seguito, in breve, "legge finanziaria 2007").

In particolare, la legge finanziaria 2007 ha introdotto ulteriori correttivi, rispetto alla previgente disciplina contenuta nel citato articolo 35 del decreto legge n. 223, che hanno riguardato:

- le percentuali da applicare ai cespiti rientranti in una delle categorie individuate nel comma 1 dell'articolo 30 al fine del confronto tra ricavi presunti e ricavi effettivi (cd. "test di operatività");
- le percentuali da applicare per la determinazione del reddito minimo che deve essere dichiarato ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP;
- i beni su cui applicare le predette percentuali;
- il rafforzamento dei meccanismi di applicazione dell'istituto;
- la presunzione di un valore della produzione minimo rilevante ai fini IRAP;
- la possibilità di richiedere la disapplicazione - ai sensi dell'articolo 37 bis comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600- della disciplina in esame in ipotesi di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi e non soltanto (come previsto dal menzionato articolo 30 nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007) in presenza di "oggettive situazioni di carattere straordinario".

Per alcuni aspetti la disciplina introdotta dalla legge finanziaria 2007 è più favorevole di quella prevista dal decreto legge n. 223 del 2006 (ad esempio, in quanto riduce le percentuali applicabili per determinare i ricavi presunti ed il reddito minimo, soprattutto nel comparto degli immobili). Le società potranno beneficiare di tali più favorevoli disposizioni in sede di determinazione delle imposte dovute a saldo per il primo periodo di imposta in cui trova applicazione la nuova disciplina. In tale sede potranno essere recuperate le eventuali maggiori imposte versate a titolo di acconto dell'IRES, in applicazione delle modifiche (in alcuni casi più penalizzanti) introdotte dall'articolo 36 comma 34, del decreto legge n. 223 del 2006.

L'obiettivo delle norme in esame è quello di contrastare le società non operative che non abbiano cioè un interesse effettivo allo svolgimento di attività commerciali.

Per verificare lo status di società non operativa è necessario sottoporsi al test di operatività di cui al comma 1 dell'articolo 30, teso a verificare se nell'ultimo triennio (ivi compreso l'esercizio per cui è operata la predetta verifica) la media dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi (esclusi quelli di carattere straordinario) risultanti dal conto economico sia almeno pari al valore determinato mediante applicazione alla media triennale dei valori attribuibili agli asset patrimoniali specificamente previsti dal comma 1 dell'articolo 30, delle percentuali ivi indicate.

del test di operatività agli stessi parametri operativamente previsti dal comma 1 dell'articolo 30, sono presentati in commento.

Il mancato superamento del test di operatività comporta per il contribuente specifiche conseguenze ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP.

In particolare:

1) ai fini delle imposte sul reddito (IRES e IRPEF), il mancato superamento del test di operatività comporta:

- l'obbligo di dichiarare il reddito minimo presunto, determinato ai sensi del comma 3 del predetto articolo 30;
- la possibilità di utilizzare le perdite pregresse solo in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo presunto;

2) ai fini IVA, l'eccedenza di credito -risultante dalla dichiarazione annuale del periodo d'imposta relativamente al quale non è superato il test di operatività- non può essere:

- chiesta a rimborso;
- utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- ceduta ai sensi dell'articolo 5, comma 4 ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Inoltre, nel caso in cui per tre periodi d'imposta consecutivi l'importo delle operazioni rilevanti ai fini IVA risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30, la società non operativa (che per ciascuno dei tre periodi d'imposta non abbia superato il test) perde definitivamente la possibilità di utilizzare il relativo credito IVA, anche a scomputo dell'IVA a debito riferita ai periodi d'imposta successivi;

3) ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), infine, la società che non abbia superato il test di operatività ha l'obbligo di dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto (determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 30), aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente,
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi,
- dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente,
- degli interessi passivi.

Appare opportuno evidenziare che la condizione di impresa "operativa" da almeno due anni, assieme ad altre stabilite ai commi 242 e seguenti della legge finanziaria 2007, è annoverata tra i presupposti per il riconoscimento fiscale gratuito (nel limite massimo di 5 milioni di Euro) del disavanzo da concambio emergente da operazioni di fusione e di scissione effettuate nel biennio 2007-2008 e dei maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario in ipotesi di conferimento di azienda effettuato in continuità di valori fiscali riconosciuti ai sensi dell'articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi. Come precisato nella circolare n. 16/E del 21 marzo 2007 il concetto di operatività previsto dai commi 242 e seguenti della legge finanziaria 2007 non è del tutto coincidente con quello previsto dalla normativa in commento. Ciò non esclude, tuttavia, che l'Agenzia delle entrate, in sede di risposta all'interpello presentato dal contribuente (ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212) al fine di provare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge per la fruibilità della menzionata agevolazione possa prendere a riferimento il concetto di operatività richiamato nella normativa in commento.

Oltre alle modifiche riguardanti la disciplina sulle società non operative prevista dal citato articolo 30, la legge finanziaria 2007 ha introdotto, nei commi 111 e seguenti dell'articolo unico, un regime fiscale transitorio finalizzato ad agevolare la fuoriuscita dall'ambito di applicazione della predetta disciplina.

La disciplina di esodo agevolato è, tuttavia, riservata alle ipotesi di scioglimento o, alternativamente, di trasformazione in società semplice delle società considerate non operative nel periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, nonché delle società che alla stessa data si trovavano nel primo periodo di imposta.

Con la presente circolare, che completa l'intervento interpretativo iniziato con le circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E e con la risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E, s'intende fornire un quadro organico e completo dell'intera disciplina delle società di comodo. A tal fine nel presente documento sono espressamente richiamati tutti gli spunti interpretativi forniti dall'Amministrazione finanziaria attraverso precedenti interventi di prassi, tuttora compatibili con la vigente disciplina. Ne discende che le precedenti circolari e risoluzioni (diverse da quelle emanate nel 2006 e nel 2007) concernenti la disciplina delle società non operative non

precedenti circolari e risoluzioni (diverse da quelle emanate nel 2000 e nel 2007) concernenti la disciplina delle società non operative non espressamente richiamate nella presente circolare devono intendersi in via generale revocate salvo riesame a seguito di specifica richiesta.

sommario

2. Ambito soggettivo

La disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30, comma 1, trova applicazione nei confronti delle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché delle società e degli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono escluse, perché non espressamente richiamate dalla norma:

- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato;
- le società consortili;
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. La disciplina in esame trova, tuttavia, applicazione nei confronti dei soggetti formalmente domiciliati all'estero che, pur privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, siano da considerare fiscalmente residenti in Italia per effetto della presunzione di cd. "esterovestizione" di cui al comma 5 bis dell'articolo 73 del TUIR.

Risultano, altresì, esclusi dalla predetta disciplina, per espressa previsione contenuta nello stesso articolo 30:

- 1) i "soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali". La disposizione riguarda, in particolare:
 - a) le società finanziarie, indicate nell'art. 106 del decreto legislativo n. 385 del 1993, per le quali vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco generale tenuto dall'Ufficio Italiano Cambi;
 - b) i Centri di assistenza fiscale, di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
 - c) le società costituite da enti locali territoriali ai sensi dell'art. 113, comma 4, lettera a), e dell'articolo 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
 - d) le società, a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione ex lege in società per azioni degli enti appartenenti al comparto delle cd. "partecipazioni pubbliche" (quali, ad esempio, quelli contemplati nel decreto legge 11 luglio 1992, n. 333 convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359);
- 2) i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta. Come precisato nella circolare n. 48/E del 26 febbraio 1997, il primo periodo di imposta è quello di inizio dell'attività coincidente con l'apertura della partita IVA, a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva;
- 3) le società in amministrazione controllata e straordinaria;
- 4) le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5) le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) le società con un numero di soci non inferiore a 100.

Nella disciplina attualmente in vigore è stata eliminata la causa di esclusione prevista in caso di "periodo di non normale svolgimento dell'attività", con la conseguenza che essa trova applicazione, tra l'altro, anche nei confronti delle società in stato di liquidazione ordinaria.

Il trattamento stabilito per le società in amministrazione controllata e straordinaria può essere esteso, per analogia, anche alle seguenti società che, pertanto, sono escluse dalla disciplina sulle società non operative senza necessità di presentare istanza di interpello:

- a) società in stato di fallimento;
- b) società in liquidazione coatta amministrativa;
- c) società interessate da procedure di liquidazione giudiziaria.

Le società che si trovano nelle predette condizioni devono indicare nel modello di dichiarazione al rigo RF72, colonna 1, il codice "3" previsto per le società che si trovano in amministrazione controllata o straordinaria.

Si fa presente che il riferimento all'amministrazione controllata previsto nella causa di esclusione di cui al precedente punto 3) deve intendersi superato per effetto di quanto disposto dall'articolo 147 del decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5 (riguardante la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali). Tale ultimo articolo ha previsto, infatti, la soppressione di tutti i riferimenti all'amministrazione controllata contenuti nel regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Con riguardo alla causa di esclusione automatica di cui al precedente punto 1), si osserva che la stessa opera limitatamente alle società che svolgono in via esclusiva l'attività per la quale - in considerazione della relativa specificità, nonché della generalità degli interessi dalla stessa riguardati - la legge prescrive l'obbligo di assumere la forma giuridica di società di capitali.

Non rientrano nelle cause di esclusione automatica i soggetti per i quali l'obbligatorietà della forma giuridica non è prescritta da una norma di legge ma, ad esempio, da un bando indetto per la partecipazione ad una gara per l'aggiudicazione di un pacchetto di partecipazioni societarie (cfr. risoluzione n. 43/E del 12 marzo 2007).

Nell'esclusione di cui al punto 2) non rientrano le società neo costituite a seguito di un'operazione di scissione o di fusione propria o di conferimento d'azienda: in tal caso, infatti, non si è in presenza di una nuova attività d'impresa ma, più precisamente, di una prosecuzione dell'attività già svolta dalle società fuse, dalla società scissa o dal soggetto conferente. Analogamente non può essere considerata nel primo periodo d'imposta la società risultante da un'operazione di trasformazione che, ai sensi dell'articolo 2498 del codice civile, subentra in tutte le posizioni giuridiche, attive e passive, del soggetto che ha effettuato la trasformazione.

Come già chiarito nella circolare n. 55/E del 20 giugno 2002, l'affitto d'azienda non configura di per sé una causa di esclusione automatica della società concedente dalla disciplina delle società non operative, anche nell'ipotesi in cui l'azienda sia l'unica posseduta. Si ritiene, infatti, che l'applicazione di tale disciplina non sia influenzata dalle clausole contrattuali relative all'ammortamento dei beni aziendali liberamente pattuite dalle parti.

Con riferimento all'esclusione di cui al punto 4), si fa presente che il comma 109, lettera d) della legge finanziaria 2007 ha previsto l'esclusione automatica per le società che controllano società quotate, per le società quotate stesse, nonché per le società controllate, anche indirettamente, da queste ultime.

L'esclusione è riconosciuta anche quando i titoli siano negoziati in mercati regolamentati esteri, a nulla rilevando la circostanza che la società quotata (controllante o controllata) sia non residente.

Il controllo rilevante ai fini dell'operatività della causa di esclusione di cui al punto 4) può esprimersi in una delle diverse tipologie di controllo previste all'articolo 2359 del codice civile e, precisamente:

- a) nel controllo cd. "di diritto assembleare";
- b) nel controllo cd. "di fatto assembleare";
- c) nel controllo cd. "di fatto non assembleare" ovvero in virtù di particolari vincoli contrattuali.

La causa di esclusione automatica rappresentata dalla negoziazione dei titoli, sia azionari che obbligazionari, nei mercati regolamentati italiani od esteri di cui al punto 4) si considera soddisfatta se entro la chiusura del periodo d'imposta sia intervenuta la delibera di ammissione alla negoziazione da parte della competente autorità nazionale di vigilanza sul mercato borsistico.

Nell'ipotesi in cui il requisito del controllo sul soggetto quotato (o da parte del soggetto quotato) si verifichi nel corso del periodo d'imposta, la società interessata potrà, comunque, beneficiare della causa di esclusione di cui al punto 4), laddove tale circostanza si sia verificata per la maggior parte del periodo d'imposta considerato.

Nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007 è stato precisato che le disposizioni previste dall'articolo 30 non si applicano, per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 ed eventualmente per quello anteriore allo scioglimento o alla trasformazione, alle società che si avvalgono della disciplina sul c.d. scioglimento agevolato di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007. Per maggiori chiarimenti in proposito si rinvia a quanto precisato nel successivo paragrafo 11 contenente l'esame dettagliato delle procedure agevolate di scioglimento e di trasformazione in società semplice.

Come si è detto nella circolare n. 137/E del 1997, le disposizioni in commento si applicano indipendentemente dalle modalità di determinazione del reddito.

La disciplina in esame trova applicazione sia nei confronti dei soggetti in regime di contabilità ordinaria (siano o meno tenuti alla redazione del bilancio e alla valutazione delle relative voci in forma IAS/IFRS compliant), sia nei confronti dei contribuenti in regime di contabilità semplificata.

Il verificarsi di una delle cause di esclusione sopra elencate comporta la non applicazione de iure della normativa sulle società non operative, senza

La verifica di una delle cause di esclusione sopra elencate comporta la non applicazione delle norme normative sulle società non operative, senza necessità di richiedere la disapplicazione delle disposizioni antielusive previste dal comma 4 bis dell'articolo 30. Resta fermo, in ogni caso, il potere dell'Amministrazione finanziaria di verificare la effettiva sussistenza delle singole cause di esclusione.

La disciplina di contrasto alle società non operative si applica, ricorrendone i presupposti di legge, ogniqualvolta un soggetto rientrante in una delle categorie contemplate nel comma 1 dell'articolo 30 non abbia superato il test di operatività, risultando a tal fine irrilevante la composizione della relativa compagine societaria. La disciplina in esame risulterà, pertanto, applicabile sia nel caso in cui la società non operativa è partecipata esclusivamente da persone fisiche non esercenti attività d'impresa sia nel caso che accanto a soci persone fisiche non imprenditori coesistono soci imprenditori (in forma individuale e/o societaria).

sommario

3. Test di operatività

In base al comma 1 dell'articolo 30, così come modificato dall'articolo 1, comma 109 della legge finanziaria 2007, una società è considerata non operativa quando non supera il test di operatività, ossia quando l'ammontare complessivo di ricavi, di incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico, sia inferiore a quello dei ricavi figurativi determinati mediante l'applicazione di alcuni coefficienti a determinati asset.

Ai fini della determinazione dei ricavi figurativi, occorre individuare:

- le percentuali applicabili;
- i beni e le immobilizzazioni rilevanti;
- il valore dei beni e delle immobilizzazioni.

sommario

3.1 Percentuali applicabili

Per determinare l'ammontare dei ricavi presunti occorre applicare le seguenti percentuali indicate nel comma 1, lettere a), b) e c) dell'articolo 30:

a) 2 per cento al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR e delle quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

1 per cento qualora i predetti beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;

(di seguito, in breve, comparto "Titoli e assimilati")

b) 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8 bis, primo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 anche in locazione finanziaria;

5 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;

4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

(di seguito, in breve, comparto "Immobili")

c) 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria;

10 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;

(di seguito, in breve, comparto "Altre immobilizzazioni").

Per uno sguardo d'insieme si veda la tabella riassuntiva di seguito riportata.

Individuazione dei beni	Coefficienti per il calcolo dei ricavi presunti
-------------------------	---

<p>Titoli e assimilati</p> <p>Beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR (azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, diversi dai precedenti, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa) e quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo TUIR, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti.</p>	<p>2%</p> <p>1%</p> <p>(per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti. Disposizione applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2007)</p>
<p>Immobili</p> <p>Immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8 bis, primo comma, lettera a), del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni (navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 ora sostituita dal Nuovo Codice della nautica da diporto approvato con decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 n.d.r.), anche in locazione finanziaria.</p>	<p>6%</p> <p>5%</p> <p>(immobili classificati nella categoria catastale A/10)</p> <p>4%</p> <p>(immobili a destinazione abitativa - categoria A ad esclusione di A10-acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti)</p>
<p>Altre immobilizzazioni</p> <p>Altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.</p>	<p>15%</p> <p>10%</p> <p>(per i beni situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti. Disposizione applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2007)</p>

sommario

3.2 Beni e immobilizzazioni rilevanti.

L'individuazione dei beni e delle immobilizzazioni rilevanti ai fini del test di operatività deve essere effettuata con riferimento a tre comparti: "Titoli e assimilati", "Immobili", "Altre immobilizzazioni".

sommario

3.2.1 Comparto "Titoli e assimilati"

La lettera a) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione del coefficiente del 2 per cento ai beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR, nonché alle quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del TUIR, aumentato del valore dei crediti.

Si tratta, in particolare:

Si tratta, in particolare:

- di azioni o quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone [art. 85, comma 1, lett. c)];
- di strumenti finanziari simili alle azioni [art. 85, comma 1, lett. d)];
- di obbligazioni o altri titoli in serie o di massa [art. 85, comma 1, lett. e)];

Le modifiche introdotte dal comma 109 della legge finanziaria 2007 hanno esteso l'applicazione del coefficiente del 2 per cento anche alle quote di partecipazioni in società di persone, nonché agli strumenti finanziari simili alle azioni e alle obbligazioni o altri titoli in serie o di massa.

In proposito si osserva che l'inclusione nel comparto in esame degli strumenti finanziari simili alle azioni e dei titoli obbligazionari (e di quelli a questi ultimi assimilati) operava anche anteriormente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007, in virtù della disposizione transitoria contenuta nell'articolo 2 ultimo comma, del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (istitutivo dell'imposta sul reddito delle società).

I beni appartenenti a tale comparto, comprese le quote di partecipazione in società di persone cd. commerciali (che nella precedente disciplina rilevavano solo se iscritte nelle immobilizzazioni) devono essere presi in considerazione indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio e, quindi, sia che siano state iscritte nell'attivo circolante sia che costituiscano immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto riguarda i soggetti tenuti alla redazione del bilancio ai sensi del decreto legislativo n. 127 del 1991 si ricorda che i beni in esame, qualora iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie, devono essere allocati nel punto B.III dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile, potendo essere allibrati, a seconda dei casi, ai numeri 1) partecipazioni, 3) altri titoli e 4) azioni proprie.

Nell'ipotesi in cui i predetti beni siano classificati come attivo circolante, gli stessi risulteranno alla voce C.III del predetto schema di stato patrimoniale, nei punti 1), 2), 3) e 4) partecipazioni, 5) azioni proprie, 6) altri titoli.

Con riferimento alle azioni proprie (indipendentemente dalla classificazione delle stesse nell'attivo dello stato patrimoniale), si ribadiscono le conclusioni tratte nella circolare n. 48/E del 1997: tali azioni, ai sensi dell'art. 2357 ter del codice civile, non danno diritto ad alcun utile (quello loro riferibile è, infatti, attribuito proporzionalmente alle altre azioni) e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non entrano nel calcolo del test di operatività.

I beni richiamati all'articolo 85, comma 1, del TUIR, cui rinvia l'articolo 30 in esame, rilevano ai fini del test di operatività, indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato.

Concorrono, pertanto, alla verifica del test di operatività, come precisato tra l'altro nella circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E e, da ultimo, nella circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E (risposta 6.5), le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR in materia di participation exemption.

Con riferimento al valore dei crediti, si rileva che rientrano nella base di computo i soli crediti da finanziamento, in quanto suscettibili di generare componenti positivi di reddito. Sono esclusi, pertanto, i crediti aventi natura commerciale, in quanto generati non da operazioni di finanziamento, bensì da operazioni finalizzate all'acquisizione di beni o di servizi. L'esclusione dei crediti commerciali dall'ambito di quelli rilevanti al fine dell'effettuazione del test di operatività non opera, tuttavia, laddove in base alle specifiche condizioni e modalità di pagamento pattuite possa ritenersi che l'operazione, risultando disciplinata da previsioni contrattuali non in linea con la prassi commerciale del settore, sia di fatto riconducibile ad un vero e proprio negozio di finanziamento.

Non rientrano, in particolare, tra gli elementi patrimoniali rilevanti agli effetti del calcolo dei ricavi presunti, i crediti per rimborsi di imposte, in quanto non derivanti da operazioni di finanziamento.

In modo speculare, si ritiene che anche gli interessi che maturano sui crediti diversi da quelli di finanziamento devono essere esclusi dai proventi rilevanti per il calcolo dei ricavi effettivi imputati a conto economico.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR. n. 600 del 1973. In tal caso, ai fini della disciplina in esame, non si tiene conto dei crediti, che - come è noto - non trovano rappresentazione contabile.

sommario

3.2.1.1 Applicazione delle percentuali per il 2006.

Le nuove disposizioni indicate nella lettera a) dell'articolo 30 trovano applicazione, ai sensi del comma 110 della legge finanziaria 2007, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 solo se più favorevoli al contribuente. Diversamente le stesse entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2007.

Si rinvia, al riguardo, al successivo paragrafo 10 in cui è appositamente trattata la decorrenza delle nuove disposizioni introdotte dalla legge finanziaria 2007.

sommario

3.2.1.2 Beni situati nei piccoli Comuni.

La percentuale del 2 per cento prevista dalla citata lettera a) dell'articolo 30 è ridotta, per espressa previsione normativa introdotta dal comma 326 della legge finanziaria 2007 e inserita nel comma 1 del medesimo articolo 30, all'1 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Si considerano situate nei predetti Comuni le partecipazioni detenute dalle società con sede legale negli stessi. Ai fini della predetta localizzazione non rileva, pertanto, la sede legale della società emittente.

Si fa presente che, ai sensi del comma 1364 della legge finanziaria 2007, la suddetta agevolazione è applicabile a partire dal 1° gennaio 2007.

sommario

3.2.2 Comparto "Immobili"

La prima parte della lettera b) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione del coefficiente del 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8 bis, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 anche in locazione finanziaria.

La norma si riferisce, in particolare, ai beni immobili costituiti da terreni e fabbricati, nonché ai beni indicati nel citato articolo 8 bis ossia alle navi destinate all'esercizio di attività commerciali o alla pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 (ora sostituita dal Nuovo Codice della nautica da diporto approvato con decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 n.d.r.).

Tali beni sono iscritti, come immobilizzazioni materiali, nelle seguenti voci dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile: B.II, 1) - terreni e fabbricati e B.II, 4) - altri beni.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973.

In base al tenore letterale della norma, i beni in esame rilevano anche se condotti in locazione finanziaria. Non rilevano, invece, se acquisiti in locazione, comodato o noleggio.

Gli immobili concessi in usufrutto costituito a titolo gratuito, in favore di soggetti diversi dai soci o loro familiari di cui all'articolo 5, ultimo comma, del TUIR, non essendo idonei a produrre reddito per la società nuda proprietaria, non rientrano tra gli asset rilevanti ai fini del test di operatività, né ai fini della determinazione del reddito minimo (vedi risoluzione n. 94/E del 25 luglio 2005).

Diversamente, qualora l'usufrutto sull'immobile sia concesso a titolo oneroso, lo stesso dovrà essere ricompreso tra gli asset rilevanti ai fini sia del test di operatività che della determinazione del reddito minimo. In siffatta ipotesi anche i componenti positivi generati dalla concessione in usufrutto dei predetti immobili concorreranno alla determinazione dei ricavi effettivi di cui al comma 1 dell'articolo 30.

Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto ancora non suscettibili di utilizzazione e, quindi, non idonee a produrre alcun tipo di provento. Le società che hanno in patrimonio soltanto immobilizzazioni in corso, come enunciato nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, sono esonerate dall'onere di presentare l'istanza di disapplicazione alla competente Direzione regionale.

Gli immobili iscritti in magazzino (cd. "immobili merce"), non essendo compresi tra gli asset indicati nel primo comma dell'articolo 30, non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili.

L'ultima parte della stessa lettera b) dell'articolo 30, modificata dalle nuove disposizioni del comma 109 del finanziaria 2007, prevede che la percentuale del 6 per cento sia ridotta al 5 per cento, per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, ovvero al 4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

La percentuale ridotta del 4 per cento si applica per gli immobili abitativi nuovi con esclusivo riferimento al triennio agevolato. Allo scadere del triennio l'immobile andrà considerato tra gli asset cui si applica la percentuale più elevata. Ad un immobile abitativo acquistato, ad esempio, nel 2004 si applicheranno per l'intero triennio preso a base per l'effettuazione del test di operatività le seguenti percentuali:

- 4% per il periodo d'imposta 2006;

- 6% per il periodo d'imposta 2007.

Analogo criterio andrà utilizzato per l'applicazione della percentuale di redditività del 3 o 4,75 per cento.

Con specifico riferimento agli immobili oggetto di rivalutazione, ai sensi dell'articolo unico, commi 469 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria 2006), relativamente ai quali è stata versata l'imposta sostitutiva si ricorda che i maggiori valori conseguenti alla predetta rivalutazione saranno rilevanti ai fini fiscali a partire dal periodo d'imposta 2008. Ne consegue che:

- fino al 2007 gli immobili in questione dovranno essere assoggettati al test di operatività con il coefficiente del 6 per cento applicato al valore non rivalutato;

- a partire dal periodo d'imposta 2008 (e per i successivi due periodi d'imposta) i cespiti in oggetto parteciperanno al test di operatività con il coefficiente agevolato del 4 per cento che verrà applicato -per tutto il triennio preso in considerazione dal comma 2 dell'articolo 30- sul maggior valore divenuto fiscalmente rilevante;

- a partire dal periodo d'imposta 2011 tornerà nuovamente applicabile il coefficiente del 6 per cento sul valore rivalutato.

Analoghi criteri andranno utilizzati per l'applicazione della percentuale di redditività del 3 o 4,75 per cento.

sommario

3.2.3 Comparto "Altre immobilizzazioni"

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione della percentuale del 15 per cento sul valore delle "altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria".

Rientrano nella voce "altre immobilizzazioni" gli impianti e i macchinari (B, II, 2), nonché le attrezzature industriali e commerciali (B, II, 3) e gli altri beni di cui alla voce B, II, 4), diversi dalle navi indicate nell'articolo 8 bis, primo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.

Come precisato nel paragrafo precedente, le navi indicate nel citato art. 8-bis rientrano nel comparto immobili e alle stesse è applicabile il coefficiente di redditività presunta del 6 per cento.

Tra le immobilizzazioni immateriali in esame rientrano, in quanto suscettibili di produrre ricavi o proventi, sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze, ecc.) sia quelle rappresentate da costi ad utilità pluriennale (quali, ad esempio, avviamento, costi di impianto e ampliamento, spese di ricerca, spese di pubblicità, ecc.).

Coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 48/E del 1997, per le c.d. spese relative a più esercizi (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca e sviluppo e spese di pubblicità), l'ammontare da assumere ai fini dell'applicazione delle percentuali previste dalla norma in esame è quello risultante dal bilancio (cioè al netto degli importi già dedotti in precedenti esercizi). In proposito si sottolinea che le spese relative a più esercizi costituiscono oneri aventi utilità pluriennale e non "beni" nell'accezione fatta propria dal legislatore fiscale nell'articolo 110, comma 1, del TUIR. Alle stesse, pertanto, non si applicano i criteri valutativi stabiliti da tale ultima disposizione.

Rientrano, inoltre, tra le "Altre immobilizzazioni" i beni strumentali di valore inferiore a 516,46 euro.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei beni e delle immobilizzazioni va desunto dalle scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600 del 1973.

Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a recare contributo alla produzione dei proventi. Analogamente non rilevano, ai fini in esame, gli acconti pagati in relazione all'acquisizione di dette immobilizzazioni in corso.

Per espressa previsione normativa introdotta dal comma 326 della legge finanziaria 2007 e inserita nel comma 1 del medesimo articolo 30, la percentuale del 15 per cento prevista dalla citata lettera c) dell'articolo 30 è ridotta al 10 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Al riguardo si osserva che i beni rientranti nel comparto in esame si considerano "situati" nei menzionati Comuni al ricorrere delle seguenti circostanze:

- nel caso dei beni materiali (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.), quando gli stessi siano localizzati nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;

- nel caso dei beni immateriali e degli oneri aventi utilità pluriennale, quando la società che procede al test di operatività (nel bilancio della quale gli stessi sono iscritti) ha la propria sede legale nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti.

sommario

3.3 Valore dei beni e delle immobilizzazioni

Come espressamente previsto dal comma 2 dell'articolo 30, ai fini della determinazione del valore dei beni, trova applicazione l'articolo 110, comma 1, del TUIR, secondo cui "il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte". A tale valore occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non operative, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.

La disposizione si applica ai beni ammortizzabili, sia materiali sia immateriali, anche se completamente ammortizzati, ma a condizione che non siano stati eliminati dal processo produttivo. Rileveranno pertanto anche i beni ammortizzabili di valore inferiore a 512,46 euro il cui costo sia stato integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento ai sensi dell'art. 102, comma 5, del TUIR.

Il valore da assumere ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società non operative è quello determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR anche con riferimento ai seguenti cespiti:

- aree su cui insiste un fabbricato strumentale, a prescindere dalla circostanza che il "costo" da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36 comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, sia al netto del costo delle stesse;
- veicoli a motore, a prescindere dalle limitazioni previste dall'articolo 164 del TUIR.

Il valore dei beni va assunto al netto delle plusvalenze iscritte, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. c) del TUIR. Per i beni che hanno fruito di contributi imponibili in conto impianti, il valore da considerare è lo stesso che la società assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il relativo valore da assumere dipenderà dalla modalità di rappresentazione contabile adottata.

Più precisamente, se il contributo è stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, l'importo su cui applicare i coefficienti di redditività minima presunta sarà più basso rispetto all'ipotesi in cui il contributo concorre alla determinazione del reddito con la tecnica dei risconti in correlazione con il processo di ammortamento. In definitiva la prima modalità di contabilizzazione determina un valore del test di operatività più basso da confrontarsi con ricavi effettivi più bassi, mentre la seconda determina un confronto tra valori sia presunti che effettivi più alti.

Nel caso di beni costituiti da azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni trova applicazione la disposizione contenuta nel comma 1, lett. d) dell'articolo 110 del TUIR secondo cui il costo si intende non comprensivo di maggiori o minori valori iscritti.

Per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma delle quote capitali relative ai canoni di locazione e il prezzo di riscatto.

Tale valore dovrà essere preso in considerazione, al fine di equiparare il trattamento dei beni acquisiti in proprietà con quello dei beni in locazione finanziaria, anche nell'ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione del riscatto.

Al riguardo, devono considerarsi superate le indicazioni fornite con le circolari precedentemente emanate.

sommario

3.4 Determinazione dell'effettivo ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi.

Per verificare se una società possa considerarsi non operativa occorre mettere a raffronto, su un arco temporale triennale, l'effettivo ammontare dei ricavi, dell'incremento delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, con quello risultante dalla somma degli importi ottenuti dall'applicazione delle previste percentuali al valore dei beni rientranti nei comparti indicati nei precedenti paragrafi.

I ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) da considerare per l'applicazione della disciplina in esame sono quelli desumibili dal conto economico. Come precisato nel successivo comma 2 dell'articolo 30, tali componenti vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

In particolare, per i soggetti tenuti alla redazione del bilancio, occorre tener conto:

- per i ricavi, della somma degli importi risultanti dalle voci A1 e A5 dello schema di conto economico previsto dall'articolo 2425 del codice civile (ossia "ricavi delle vendite e delle prestazioni", "altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio");
- per gli incrementi di rimanenze, della somma delle variazioni positive delle voci A2, A3 e B11 (ossia "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti", "variazione dei lavori in corso su ordinazione", "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci"). L'ammontare delle predette voci va assunto così come risulta dal conto economico anche quando il relativo importo deriva dalla somma algebrica di sottovoci con opposto segno algebrico. Ad esempio, con riferimento ad un conto economico nel quale risultano gli importi di 50 alla voce A2, di 20 alla voce A3 e di 40 alla voce B11 (quest'ultima derivante dalla somma algebrica di 20 di decrementi della rimanenza

di 30 alla voce A2, di -30 alla voce A3 e di 40 alla voce B11 (quest'ultimo derivante dalla somma algebrica di -30 di decrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative a materie prime, sussidiarie e di consumo e di 70 di incrementi delle rimanenze finali rispetto alle esistenze iniziali relative alle merci), l'ammontare delle rimanenze da tenere in considerazione sarà pari a 90, cioè 50 di cui alla voce A2 e 40 di cui alla voce B11. Nessun rilievo deve, infatti, essere accordato all'importo indicato nella voce A3 che, nell'esempio proposto, evidenzia un decremento di rimanenze, come tale irrilevante ai fini dell'effettuazione del test di operatività.

Per le società e gli enti non residenti che svolgono attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione si deve tener conto dei soli ricavi, incrementi di rimanenze e proventi (esclusi quelli straordinari) conseguiti dalla stabile organizzazione.

Si precisa che le disposizioni previste dall'articolo 30, comma 1, sono applicabili anche nei confronti delle società diverse da quelle indicate nell'art. 113 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385: al riguardo, i soggetti tenuti a redigere il bilancio secondo lo schema previsto dall'art. 2425 del codice civile devono tener conto dei proventi indicati alle voci C15 e C16 del conto economico, mentre i soggetti che redigono il bilancio secondo le regole stabilite dal decreto legislativo n. 87 del 1992 e dal provvedimento della Banca d'Italia del 31 luglio 1992, devono tener conto degli importi risultanti dalle voci 10, 20, 30, 40 e 70.

Per i soggetti non tenuti ai fini fiscali alla redazione del bilancio, il valore dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) va desunto dalle scritture contabili previste dall'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973.

Come precisato, ai fini della verifica della condizione di operatività occorre considerare soltanto le componenti ordinarie di reddito: solo le componenti derivanti dalla gestione caratteristica o, comunque, abituale, dell'impresa risultano, infatti, significative al fine di stabilire se l'impresa può considerarsi operativa. Al riguardo, si fa presente che nell'ipotesi di cessione d'azienda o di ramo aziendale il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni da cui origina una plusvalenza unitaria iscrivibile tra i componenti straordinari alla voce E20 del conto economico. Ne consegue che da tale plusvalenza non può essere estrapolata la parte riferibile alle merci e agli altri beni che, ove ceduti singolarmente, risultano iscritti nella gestione ordinaria del conto economico.

sommario

3.5 Calcolo dei ricavi presunti

Il comma 2 del citato articolo 30 stabilisce che i ricavi, i proventi e i valori dei beni e delle immobilizzazioni relativi alle lettere a), b) e c) dello stesso articolo 30 devono essere assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Sebbene la norma non lo preveda espressamente, si ritiene che anche gli incrementi delle rimanenze debbano essere assunti sulla base delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Per il calcolo dei ricavi presunti (RP) occorre in primo luogo determinare l'investimento medio che la società ha realizzato nel corso dei tre esercizi per ciascuna categoria dei beni individuabile all'interno dei seguenti comparti menzionati nei precedenti paragrafi):

- a) titoli e assimilati;
- a') titoli e assimilati situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti;
- b) immobili;
- b') immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- b'') immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- c) altre immobilizzazioni;
- c') altre immobilizzazioni situate in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti.

Assumendo IA^x , IA'^x , IB^x , IB'^x , IB''^x , IC^x e IC'^x come investimenti dell'esercizio x riferibili rispettivamente alle categorie di beni a), a'), b), b'), b''), c) e c') si avrà che:

$$IA^x = (a1^x \times g^x + a2^x \times g^x + \dots + an^x \times g^x) / gt^x;$$

$$IA'^x = (a'1^x \times g^x + a'2^x \times g^x + \dots + a'n^x \times g^x) / gt^x;$$

$$IB^x = (b1^x \times g^x + b2^x \times g^x + \dots + bn^x \times g^x) / gt^x;$$

$$IB'^x = (b'1^x \times g^x + b'2^x \times g^x + \dots + b'n^x \times g^x) / gt^x;$$

$$IB''^x = (b''1^x \times g^x + b''2^x \times g^x + \dots + b''n^x \times g^x) / gt^x;$$

$$IC^x = (c1^x \times g^x + c2^x \times g^x + \dots + cn^x \times g^x) / gt^x ;$$

$$IC'^x = (c'1^x \times g^x + c'2^x \times g^x + \dots + c'n^x \times g^x) / gt^x .$$

In questa formula :

- g rappresenta il numero dei giorni di mantenimento nella società di ogni singolo bene per ciascun esercizio interessato dalla verifica
- gt il numero totale dei giorni di ciascun esercizio.

Analogamente si dovrà operare per i due esercizi precedenti x-1 ed x-2.

I risultati ottenuti per ciascun anno vanno divisi per tre, ottenendo, per ciascun gruppo di beni posseduti nei tre esercizi, il valore medio. Se in uno degli anni presi in considerazione il valore dei beni appartenenti ad un determinato comparto è pari a 0 la somma dei prodotti va comunque divisa per 3.

Sintetizzando in una formula ed indicando i valori medi rispettivamente con le lettere MIA, MIA', MIB, MIB', MIB'', MIC, MIC', avremo :

- MIA = $(IA^x + IA^{x-1} + IA^{x-2}) / 3$;
- MIA' = $(IA'^x + IA'^{x-1} + IA'^{x-2}) / 3$;
- MIB = $(IB^x + IB^{x-1} + IB^{x-2}) / 3$;
- MIB' = $(IB'^x + IB'^{x-1} + IB'^{x-2}) / 3$;
- MIB'' = $(IB''^x + IB''^{x-1} + IB''^{x-2}) / 3$;
- MIC = $(IC^x + IC^{x-1} + IC^{x-2}) / 3$;
- MIC' = $(IC'^x + IC'^{x-1} + IC'^{x-2}) / 3$.

Ad ognuno di detti valori medi devono essere applicate le corrispondenti percentuali pari al

- 2 per il MIA;
- 1 per il MIA';
- 6 per il MIB;
- 5 per il MIB';
- 4 per il MIB'';
- 15 per il MIC;
- 10 per il MIC'.

La somma dei prodotti così ottenuti (RP) va raffrontata con l'ammontare di ricavi, proventi e incrementi di rimanenze effettivi (RE), assumendo a tal fine la media di detti valori determinata con riferimento ai predetti tre esercizi.

Si precisa che nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

Per le società costituite da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione).

Come sopra evidenziato, ai fini del computo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio (ivi compreso il primo periodo d'imposta) dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale. Nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno il risultato ottenuto dovrà essere ragguagliato all'anno espresso in giorni.

Ad esempio, si supponga un bene di valore pari a 100 posseduto per 120 giorni e tre diversi contribuenti:

- 1) contribuente con periodo d'imposta di 12 mesi. Il valore da considerare per la determinazione dei ricavi presunti sarà pari a $(100 \times 120) / 365 = 32,88$.

2) contribuente con periodo d'imposta di 6 mesi. Occorre, in primo luogo, ragguagliare il bene al periodo di possesso $(100 \times 120) / 183 = 65,57$; successivamente, per ottenere il valore da considerare per la determinazione dei ricavi presunti, si dovrà rapportare il periodo di possesso all'anno $(65,93 \times 183) / 365 = 32,88$.

3) contribuente con periodo d'imposta di 18 mesi. Occorre, in primo luogo, ragguagliare il bene al periodo di possesso $(100 \times 120) / 548 = 21,89$; successivamente, per ottenere il valore da considerare per la determinazione dei ricavi presunti, si dovrà rapportare il periodo di possesso all'anno $(21,89 \times 548) / 365 = 32,88$.

Se la somma dei valori effettivi (RE) è inferiore rispetto alla somma dei valori presunti (RP), la società si considera non operativa e dovrà, pertanto, applicare la relativa disciplina.

Ai fini della verifica dell'operatività, non assume rilievo l'adeguamento dei ricavi agli studi di settore o ai parametri, in quanto tali componenti positivi di reddito non sono transitati a conto economico. Resta inteso che l'adeguamento spontaneo agli studi di settore o ai parametri comporta la dichiarazione di un maggior reddito che può essere legittimamente preso in considerazione, invece, per verificare il rispetto del reddito e del valore della produzione minimo previsto dalla normativa sulle società non operative.

sommario

4. Determinazione del reddito imponibile minimo

Il reddito imponibile minimo imputabile alle società non operative deve essere non inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni di cui alle lettere a), b) e c) indicati dal comma 1 dell'articolo 30, posseduti nell'esercizio per il quale si sta verificando la condizione di operatività, delle percentuali rispettivamente dell'1,50, del 4,75 (per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la percentuale è ridotta al 3 per cento) e del 12 per cento.

Proseguendo l'esemplificazione del paragrafo precedente, il reddito presunto dell'anno x (REP_x) si ricava nel modo seguente:

$REP^x = (IA^x \times 1,50 + IA'^x \times 1,50 + IB^x \times 4,75 + IB'^x \times 4,75 + IB''^x \times 3 + IC^x \times 12 + IC'^x \times 12) / 100$ Si evidenzia che i valori di IA^x , IA'^x , IB^x , IB'^x , IB''^x , IC^x e IC'^x sono determinati secondo i criteri descritti nel paragrafo precedente e sono riferiti soltanto ai valori dei beni posseduti nell'esercizio x interessato dalla verifica.

Esempio Si ipotizzi una società che, nei periodi d'imposta 2004, 2005 e 2006, presenti la seguente situazione.

Beni	Valore 2004 (anno x-2)	Valore 2005 (anno x-1)	Valore 2006 (anno x)	Media di riferimento
Partecipazioni (a)	200.000 (IA ^{x-2})	225.000 (IA ^{x-1})	250.000 (IA ^x)	225.000 (MIA)
Immobili diversi da A/10 e navi (b)	275.000 (IB ^{x-2})	250.000 (IB ^{x-1})	310.000 (IB ^x)	278.000 (MIB)
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (IB' ^{x-2})	50.000 (IB' ^{x-1})	50.000 (IB' ^x)	50.000 (MIB')
Immobili abitativi (b'')	50.000 (IB'' ^{x-2})	50.000 (IB'' ^{x-1})	50.000 (IB'' ^x)	50.000 (MIB'')
Altre immobilizzazioni (c)	25.000 (IC ^{x-2})	40.000 (IC ^{x-1})	60.000 (IC ^x)	42.000 (MIC)

In primo luogo, occorre determinare l'ammontare dei ricavi presunti in base alle percentuali stabilite nel comma 1 dell'articolo 30 in commento.

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Partecipazioni (a)	225.000 (MIA)	2	4.500

Immobili diversi da A/10 e navi (b)	278.000 (MIB)	6	16.680
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (MIB')	5	2.500
Immobili abitativi (b'')	50.000 (MIB'')	4	2.000
Altre immobilizzazioni (c)	42.000 (MIC)	15	6.300
			31.980 (RP)

Qualora la società dichiarerà un valore effettivo RE (media dei ricavi, proventi e incrementi di rimanenze nei periodi d'imposta 2004, 2005, 2006) inferiore rispetto al ricavo presunto (31.980), la stessa sarà considerata non operativa e dovrà determinare il reddito minimo a cui adeguarsi secondo lo schema seguente. Le società che dichiarino ricavi effettivi pari o superiori a quelli presunti sono considerate, invece, operative.

Beni	Valore 2006 (anno x)	Percentuale	Reddito minimo
Partecipazioni (a)	250.000 (IA ^x)	1,5	3.750
Immobili diversi da A/10 e navi (b)	310.000 (IB ^x)	4,75	14.725
Immobili di categoria A/10 (b')	50.000 (IB' ^x)	4,75	2.375
Immobili abitativi (b'')	50.000 (IB'' ^x)	3	1.500
Altre immobilizzazioni (c)	60.000 (IC ^x)	12	7.200
			29.550 (REP ^x)

Il reddito che la società dovrà dichiarare per adeguarsi alla disciplina in commento (REP^x) sarà pari a 29.550.

[sommar](#)

4.1 Effetti delle agevolazioni sulla determinazione del reddito minimo

La disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge.

I soggetti interessati dovranno indicare alla colonna 1 del rigo RF80 del modello Unico 2007 società di capitali, la somma degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative (quali, ad esempio, i) i proventi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ii) il reddito esente ai fini IRES per effetto di specifiche disposizioni, quale, ad esempio, quella di parziale detassazione delle plusvalenze da realizzo di cui all'articolo 87 del TUIR, iii) i dividendi parzialmente esclusi da imposizione ai sensi dell'articolo 89 del TUIR).

Il reddito minimo imponibile sarà, quindi, indicato nella colonna 2 del rigo F80 e sarà pari alla differenza tra il reddito presunto (indicato nella colonna 5 del rigo RF79) e il reddito escluso per effetto di disposizioni agevolative (indicato nella colonna 1 del rigo RF80).

Ad esempio, in presenza di:

- reddito presunto = 29.550

- agevolazioni = 2.000

il reddito minimo imponibile sarà pari a 27.550 e dovrà essere indicato nel modello Unico 2007 così come di seguito riportato.

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
RF79 Totale	2	3	5
	00	00	29.550
RF80 Reddito imponibile minimo	Redditi esclusi ed altre agevolazioni		2
	1	2.000	27.550

Se il reddito imponibile minimo (indicato al rigo RF80, colonna 2 del modello Unico) risulta superiore al reddito effettivo (indicato al rigo RN5) è necessario l'adeguamento al reddito imponibile minimo integrando il reddito effettivo di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

sommario

5. Perdite degli esercizi pregressi

In base all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 30, le perdite degli esercizi precedenti possono essere computate in diminuzione soltanto della parte di reddito eccedente quello imponibile minimo.

Ad esempio, nel caso di:

- reddito presunto = 29.550
- reddito dichiarato = 49.550
- perdite precedenti = 30.000

la società potrà portare in diminuzione nel periodo d'imposta solo la perdita di 20.000 esattamente corrispondente all'eccedenza del reddito effettivo dichiarato rispetto a quello minimo presunto (49.550 - 29.550). La restante perdita di 10.000 potrà essere riportata nei periodi d'imposta successivi ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

Con riferimento all'applicazione di tale ultima disposizione alle società in nome collettivo e in accomandita semplice -le quali, ai fini IRPEF risultano fiscalmente trasparenti, imputando il reddito o la perdita ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi- si rende necessario stabilire quale criterio debba essere adottato dai soci medesimi ai fini della deduzione delle perdite di esercizi precedenti.

La locuzione "perdite di esercizi precedenti", nei casi in cui la società non operativa sia un soggetto fiscalmente trasparente, deve essere riferita a tutte le perdite d'impresa pregresse conseguite dai soci persone fisiche o enti non commerciali assoggettati, per norma o per opzione, al regime di contabilità ordinaria, incluse, quindi, anche quelle eventualmente derivanti dallo svolgimento di un'attività imprenditoriale autonoma del socio o quelle derivanti dalla partecipazione a società di persone considerate o meno operative.

Ciò in considerazione dell'impossibilità di individuare quale "tipo di perdita" (se quella derivante da una eventuale attività imprenditoriale individualmente svolta ovvero dalla partecipazione in società di persone) sia stata utilizzata per compensare il reddito di periodo (tra cui quello imputato per trasparenza della partecipata non operativa). Gli importi indicati nel modello di dichiarazione, infatti, si riferiscono indistintamente a tutte le perdite d'impresa in contabilità ordinaria conseguite in precedenti esercizi, siano esse derivanti da una eventuale attività imprenditoriale che dalla partecipazione in società di persone operative e non.

Si ritiene, quindi, che il limite previsto dalla norma in commento (articolo 30, comma 3, ultimo periodo) riguardi, per il socio di una società in nome collettivo o in accomandita semplice, tutte le perdite di esercizi precedenti indistintamente risultanti nel modello di dichiarazione.

Appare opportuno evidenziare che il legislatore ha disciplinato il trattamento delle sole "perdite di esercizi precedenti" e non anche il trattamento delle perdite dell'esercizio relativamente al quale si effettua il test di operatività, dal momento che la società considerata non operativa nell'esercizio x non potrà dichiarare alcuna perdita nel medesimo esercizio, dovendo, come detto, adeguarsi alla normativa in commento dichiarando (almeno) un reddito minimo imponibile.

Ciò posto, si evidenzia che con l'utilizzo della locuzione "perdite di esercizi precedenti" il legislatore ha inteso riferirsi, a ben vedere, all'ipotesi in cui la società che non ha superato il test di operatività sia fiscalmente non "trasparente".

Qualora, diversamente, la società non operativa sia fiscalmente trasparente, la limitazione all'utilizzo in compensazione troverà applicazione con riferimento a tutte le perdite (pregresse e di periodo) del socio persona fisica. Tra queste ultime sono comprese tutte le perdite conseguite dal socio e, dunque, quelle rivenienti dall'attività imprenditoriale eventualmente esercitata in forma individuale, nonché quelle ricevute per trasparenza da società di persone dallo stesso partecipante.

trasparenza da società di persone dallo stesso partecipante.

Si propone di seguito un'esemplificazione numerica allo scopo di meglio illustrare le conclusioni appena prospettate.

Si consideri una persona fisica (Tizio) che, oltre ad esercitare un'attività imprenditoriale in forma individuale, detenga due partecipazioni (entrambe nella misura del 50 per cento) in altrettante società in nome collettivo (Alfa e Beta). Si supponga che nel periodo d'imposta oggetto di osservazione (anno x) soltanto la prima società abbia superato il test di operatività: Beta snc, pertanto, è nel medesimo periodo qualificabile come società non operativa.

Il plafond di perdite pregresse di cui Tizio può disporre è il seguente:

- (500) quali perdite pregresse riportabili, rivenienti dall'esercizio della ditta individuale;
- (400) quale quota di perdite pregresse ricevute "per trasparenza" dalla società Alfa;
- (200) quale quota di perdite pregresse ricevute "per trasparenza" dalla società Beta in precedenti esercizi in cui la stessa aveva superato il test di operatività;
- totale perdite pregresse di Tizio: (1.100)

Nel corso del periodo d'imposta x Beta snc (come detto non operativa) evidenzia un reddito imponibile minimo pari a 1.600 e un reddito effettivo pari a 2.600. La quota di reddito di competenza di Tizio (socio al 50 per cento) è, pertanto, pari a 800 (relativamente al reddito minimo) e a 1.300 (relativamente al reddito dichiarato).

L'eccedenza della quota di reddito effettivo su quella di reddito presunto è, pertanto, pari a 500. Tale ultimo importo costituisce l'ammontare massimo di perdite pregresse utilizzabili ad abbattimento della quota di reddito imputato dalla società non operativa. Nell'esempio, dunque, il reddito della società non operativa che Tizio si vedrà imputare per trasparenza (e che deve concorrere alla formazione del proprio imponibile) sarà pari ad 800, trovando l'intera eccedenza di cui sopra (500) capienza nel plafond delle perdite pregresse di Tizio (1.100). In proposito si osserva che, dal momento che gli importi indicati nel modello di dichiarazione si riferiscono indistintamente a tutte le perdite d'impresa conseguite in precedenti esercizi, le perdite precedentemente trasferite a Tizio da Beta snc si sono confuse con quelle ricevute dalle altre società partecipate trasparenti (oltre che con quelle rivenienti dall'attività imprenditoriale dallo stesso esercitata in via autonoma).

Proseguendo nell'esempio, si supponga che nel corso del medesimo periodo d'imposta (anno x) Tizio abbia conseguito perdite sia dalla gestione della propria impresa individuale (per un importo di 500) sia dalla partecipazione in Alfa snc (quest'ultima ha trasferito per trasparenza perdite per 300).

Nell'esempio prospettato, pertanto, nell'anno x Tizio consegue i seguenti risultati:

- 500 dalla propria ditta individuale;
- 300 (per trasparenza) dalla propria partecipata Alfa snc;
- + 800 (per trasparenza) dalla propria partecipata Beta snc non operativa per il medesimo periodo d'imposta (al netto della quota di reddito, pari a 500, compensata con le perdite pregresse).

In coerenza alla ratio della disciplina di contrasto alle società non operative (che impone a queste ultime di evidenziare un reddito da assoggettare a tassazione non inferiore ad un imponibile minimo forfetariamente determinato), si ritiene che le perdite di periodo di Tizio non possano essere utilizzate per compensare l'imponibile ricevuto per trasparenza dalla propria partecipata non operativa.

sommario

6. Determinazione del reddito minimo ai fini IRAP

Il comma 109 della legge finanziaria 2007 ha introdotto, all'interno dell'articolo 30, un nuovo comma 3 bis contenente una presunzione finalizzata ad individuare il valore della produzione minimo delle società e degli enti considerati non operativi. Si tratta di una disposizione innovativa dal momento che in precedenza il regime delle società non operative produceva effetto ai soli fini della determinazione del reddito d'impresa e non anche in relazione all'IRAP.

In particolare, il nuovo comma 3 bis stabilisce che, fermo l'ordinario potere di accertamento, il valore della produzione netta delle società e degli enti non operativi si presume non inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3, aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;

- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- degli interessi passivi.

In linea di principio, quindi, il valore della produzione rilevante ai fini IRAP, nell'ambito del particolare meccanismo delle società non operative, tiene conto in aumento di quelle componenti che generalmente non sono deducibili ai fini della determinazione del valore della produzione in via ordinaria. Si pensi, ad esempio, ai costi del personale che, seppur con alcune eccezioni, non sono deducibili all'atto della determinazione dell'imponibile IRAP.

Come precisato ai fini IRES, anche relativamente all'IRAP la disciplina delle società di comodo non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali specificatamente previste ai fini IRAP. Al riguardo, si rinvia alle considerazioni evidenziate nel successivo paragrafo 9.

La disposizione in commento trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2007. Pertanto, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'eventuale adeguamento IRAP dovrà essere effettuato nella dichiarazione dei redditi modello Unico 2008, mentre per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, che comprende la data del 1° gennaio 2007, l'adeguamento dovrà essere effettuato nel modello Unico 2007.

sommario

7. Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.

Il mancato superamento del "test di operatività" comporta per il contribuente talune conseguenze anche in materia di imposta sul valore aggiunto.

In particolare, secondo quanto disposto nel comma 4 dell'articolo 30, l'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione delle società e degli enti non operativi:

- non potrà essere chiesta a rimborso;
- non potrà essere utilizzata in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, né essere ceduta ai sensi dell'articolo 5, comma 4 ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154.

Si evidenzia che la previsione contenuta nel comma 4 dell'articolo 30 riguarda esclusivamente l'impossibilità di chiedere a rimborso l'eccedenza IVA risultante dalla dichiarazione annuale. Il contribuente, quindi, potrà ottenere, fermo restando il possesso dei requisiti previsti nell'articolo 38 bis del DPR n. 633 del 1972, il rimborso dell'eccedenza IVA previsto dal medesimo articolo per periodi inferiori all'anno. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il contribuente risulti a fine esercizio non operativo ed abbia chiesto ed ottenuto nel medesimo esercizio un rimborso c.d. infrannuale lo stesso dovrà restituire, ai sensi del sesto comma del citato articolo 38 bis, il rimborso ottenuto, maggiorato di interessi e senza applicazione di sanzioni.

L'ultimo periodo del menzionato comma 4 stabilisce, inoltre, che l'eccedenza di credito IVA non potrà essere ulteriormente riportata a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi (con ciò verificandosi la definitiva perdita della possibilità di cd. compensazione verticale), qualora ricorrano le seguenti due condizioni:

1. la società o l'ente sia risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
2. la società o l'ente (risultato non operativo) non abbia effettuato -in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi- operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per un importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1. Al riguardo, ai fini del raffronto, deve assumersi come totale delle operazioni effettuate ai fini IVA l'ammontare complessivo del volume d'affari relativo all'anno x determinato ai sensi dell'articolo 20 del DPR n. 633 del 1972.

In base a quest'ultima disposizione, quindi, le società e gli enti non operativi in ciascun periodo d'imposta dovranno confrontare l'ammontare del volume d'affari realizzato con il valore presunto dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi ordinari. Nel caso in cui, per tre periodi d'imposta consecutivi, il volume d'affari risultasse inferiore al predetto ammontare forfetariamente determinato, le società e gli enti non operativi perderebbero definitivamente la possibilità di utilizzare il relativo credito IVA, anche a scomputo dell'IVA a debito riferita ai periodi d'imposta successivi.

La preclusione prevista dall'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 30 interessa i soggetti che non abbiano superato, in nessuno dei menzionati tre periodi d'imposta consecutivi, il test di operatività di cui al comma 1.

Per stabilire se il credito IVA può essere o meno riportato in avanti, occorre far riferimento (quale termine cui raffrontare l'ammontare complessivo del volume d'affari) all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30. Deve escludersi, peraltro, che il legislatore, al fine di individuare le società non operative cui si applica il comma 4 in esame, abbia inteso affermare criteri diversi da

quelli previsti dal citato comma 1 per le imposte sui redditi e per l'IRAP. La norma in esame, quindi, trova applicazione esclusivamente nei confronti delle società che non hanno superato il test di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30.

La disposizione di cui all'ultimo periodo del menzionato comma 4 (concernente le limitazioni previste ai fini IVA nel caso di mancato superamento del test di operatività), secondo quanto disposto dal comma 16 dell'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006, trova applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore" del medesimo decreto legge n. 223.

La prima concreta applicazione di tale disposizione, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, potrà conseguentemente interessare l'eccedenza di credito IVA esistente alla data del 31 dicembre 2008 sempreché ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- la società sia risultata non operativa, oltre che in tale esercizio, anche nel 2006 e 2007;
- nel triennio 2006-2008 non siano state effettuate cessioni di beni o prestazioni di servizi di ammontare superiore a quello dei ricavi presunti determinati sulla base del test di operatività di cui al comma 1 dell'articolo 30.

Analoga verifica dovrà essere effettuata al termine di ogni anno successivo (ad es. 2009) con riferimento alla situazione riguardante l'anno stesso e il biennio immediatamente precedente (2007-2009).

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, si chiarisce che, annualmente, ed a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, dovrà operarsi un raffronto fra l'importo risultante dall'applicazione del comma 1 dell'articolo 30 ed il volume d'affari IVA riferito, ai soli fini del raffronto in questione, al medesimo arco temporale compreso nel periodo di imposta rilevante ai fini dell'imposizione diretta.

Ad esempio, nel caso di periodo d'imposta avente durata 1° luglio-30 giugno, si opereranno i raffronti di cui all'ultimo periodo del comma 4 con riferimento ai dati di bilancio ed ai volumi d'affari (questi ultimi, come appena precisato, opportunamente ricalcolati) relativamente agli esercizi 01.07.2006-30.06.2007, 01.07.2007-30.06.2008, 01.07.2008-30.06.2009: qualora nei tre periodi d'imposta la società non dovesse superare il test di operatività, la medesima, alla data del 1° luglio 2009, non potrà più riportare a nuovo l'eccedenza di credito esistente al 30 giugno dello stesso anno.

summario

8. Fattispecie valutabili in sede di interpello disapplicativo.

Il comma 4 bis dell'articolo 30 prevede la possibilità per il contribuente di chiedere preventivamente la disapplicazione della disciplina in commento mediante la presentazione di un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 37 bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. interpello disapplicativo).

Nel rinviare ai chiarimenti diramati con le circolari del 2 febbraio 2007, n. 5/E e del 15 marzo 2007, n. 14/E, qui di seguito si esaminano talune fattispecie valutabili in sede di interpello.

L'istanza di interpello con cui il contribuente intende dimostrare che, a causa di "oggettive situazioni", non ha potuto conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi (ordinari) e il reddito nelle misure minime previste dall'articolo 30, normalmente prevede una disapplicazione integrale della disciplina in esame.

Qualora le situazioni oggettive invocate dal contribuente si riferiscano ad alcuni soltanto degli asset considerati dal comma 1 dell'articolo 30 ovvero riguardino solo parte del triennio rilevante per la determinazione dei ricavi presunti, il Direttore Regionale potrà tenerne conto ai fini della disapplicazione parziale della disciplina nella misura in cui dette circostanze risultino determinanti per escludere dal test di operatività alcuni asset ovvero per determinare diversamente l'ammontare dei ricavi figurativi o del reddito minimo.

In tal caso il Direttore Regionale qualora ritenga rilevanti le circostanze invocate dal contribuente specificherà nella risposta all'interpello che "Sarà cura del contribuente provvedere a neutralizzare l'effetto della presenza di tali situazioni eliminando nei calcoli il valore degli asset interessati dalle stesse e dei ricavi ad essi direttamente correlabili". In tal modo le riferite situazioni rileveranno solo nella misura in cui le stesse risultino determinanti per il superamento del "test di operatività" e/o per il conseguimento della misura minima del reddito che deve essere dichiarata ai fini IRES ed IRAP.

Sarà cura del contribuente, in particolare, valutare il "ruolo" della specifica situazione obiettiva portata all'esame del Direttore Regionale.

Si valuti ad esempio una società che possieda:

- l'immobile b1 con valore pari a 100.000 euro, locato per 5.000 euro annui
- l'immobile b2 con valore pari a 250.000 euro, locato per 4.000 euro annui

Si ipotizzi, inoltre, che nel 2006 l'immobile b2 sia stato oggetto di ristrutturazione per l'intero anno.

Beni	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	100.000	100.000	100.000	100.000
Immobile b2	250.000	250.000	250.000	250.000
				350.000

L'ammontare dei ricavi presunti in base alle percentuali stabilite nel comma 1 dell'articolo 30 in commento è pari a

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Totale immobili	350.000	6	21.000
			21.000 (RP)

L'ammontare dei ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico è, invece, pari a

Ricavi effettivi	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	4.000	4.000	4.000	4.000
Immobile b2	5.000	5.000	5.000	5.000
				9.000 (RE)

Non avendo superato il test di operatività ($21.000 > 9.000$), la società chiede e ottiene la disapplicazione evidenziando l'oggettiva impossibilità di mettere a frutto l'immobile b2.

Tenendo conto della peculiare situazione riguardante il 2006, il test di operatività può essere reimpostato nel seguente modo:

Beni	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	100.000	100.000	100.000	100.000
Immobile b2	250.000	250.000	—	166.666
				266.666

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Totale immobili	266.666	6	16.000
			16.000 (RP)

Anche l'ammontare dei ricavi effettivi, per omogeneità, dovrà essere adeguato al valore degli asset

Ricavi effettivi	Valore 2004	Valore 2005	Valore 2006	Media di riferimento
Immobile b1	4.000	4.000	4.000	4.000

Immobile b2	5.000	5.000	3.333	
				7.333 (RE)

Considerato che i ricavi effettivi sono pari a 7.333 euro il test di operatività non può ritenersi superato anche quando si riconosca la validità delle situazioni oggettive rappresentate dal contribuente.

L'importo di 16.000 euro va, però, considerato come limite di riferimento per l'applicazione della intera disciplina delle società di comodo. Ciò significa, ad esempio, che ai fini delle limitazioni all'utilizzo dell'eccedenza di credito IVA, il volume di affari conseguito in ciascuno dei tre periodi d'imposta consecutivi dovrà essere confrontato con il valore dei ricavi presunti rideterminato nei modi precedentemente indicati.

L'accoglimento delle circostanze oggettive rappresentate dal contribuente produce effetti anche sulla determinazione del reddito presunto.

Nel caso prima esaminato il reddito minimo presunto è di 4.750 (pari al 4,75% di 100.000), valore non influenzato da quello dell'immobile b2. Da questo reddito minimo si parte anche per la determinazione del valore minimo della produzione rilevante ai fini IRAP.

In questi casi il contribuente deve compilare il prospetto di operatività contenuto nel quadro RF del modello UNICO barrando la casella 2 ed indicando i dati al netto di quelli (riferiti, nell'esempio, all'immobile b2) che sulla base della risposta della Direzione Regionale possono essere legittimamente esclusi.

Come sopra precisato le disposizioni in commento si applicano indipendentemente dalle modalità di determinazione del reddito. Si evidenzia, al riguardo, che la determinazione forfetaria del reddito, eventualmente prevista a beneficio di un contribuente, può costituire una "oggettiva situazione" che rende impossibile il conseguimento del reddito imponibile minimo di cui al comma 3 dell'articolo 30. Il contribuente, in tal caso, potrà chiedere la disapplicazione delle disposizioni in commento ai sensi del comma 4 bis dell'articolo 30.

Come precisato nella circolare n. 5/E del 2007 con riguardo alle società immobiliari che hanno per oggetto la realizzazione e successiva locazione di immobili, è possibile ottenere la disapplicazione qualora si dimostri l'impossibilità di praticare canoni di locazione utili per superare il test di operatività ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione si potrà fare riferimento ai valori (espressi in euro per mq al mese) riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, consultabile gratuitamente presso il sito internet dell'Agenzia del Territorio (<http://www.agenziaterritorio.it/servizi/osservatorioimmobiliare/consultazione/in dex.htm>).

Per le società che abbiano stipulato accordi in materia di contratti agrari di cui all'articolo 45 della legge n. 203 del 3 maggio 1982, potrà assumere rilevanza, ai fini della giustificazione del mancato superamento del test di operatività, ovvero del mancato conseguimento del reddito minimo, il canone di locazione risultante dai predetti accordi.

Ad ulteriore specificazione dei chiarimenti forniti nella menzionata circolare n. 5/E del 2007, si evidenzia che non è possibile procedere all'emanazione del provvedimento disapplicativo a beneficio di una holding qualora sia stata rigettata l'istanza presentata da una (o più) delle società da essa partecipate.

Costituisce, invece, circostanza utile ai fini dell'accoglimento dell'istanza disapplicativa il fatto che la società partecipata, pur disponendo di utili e riserve di utili teoricamente sufficienti - in ipotesi di integrale distribuzione - a consentire il superamento del test di operatività da parte della holding partecipante, non abbia proceduto alla relativa distribuzione in attuazione di un piano di autofinanziamento finalizzato al concreto rafforzamento della attività produttiva, sempreché venga dimostrato che l'utile sia stato (o sarà) effettivamente investito.

Si consiglia di allegare alle istanze di interpello copia del prospetto di operatività estratto dal quadro RF del modello UNICO contenente i dati necessari per la effettuazione del test relativo al periodo di imposta per il quale si chiede la disapplicazione. Per esigenze di intelligibilità, il prospetto dovrà essere corredato di una nota che dettagli in che modo si è pervenuti alla determinazione dei dati aggregati.

sommario

9. Dati da indicare nei modelli di dichiarazione

9.1 Compilazione del prospetto di operatività

Per la verifica delle condizioni di operatività e per la determinazione del reddito imponibile minimo occorre compilare l'apposito prospetto contenuto nel modello di dichiarazione.

In particolare, riprendendo i dati riportati nel paragrafo 4 e 4.1 relativi ad una società di capitali, il prospetto dovrà essere compilato nel seguente modo:

MOGO:

RF72	225.000,00	2	250.000,00	X
RF73 Titoli e crediti	278.000,00	2%	310.000,00	50%
RF74 Immobili ed altri beni	50.000,00	6%	50.000,00	75%
RF75 Immobili A/10	50.000,00	5%	50.000,00	75%
RF76 Immobili abitativi	42.000,00	4%	60.000,00	8%
RF77 Altre immobilizzazioni	,00	15%	,00	12%
RF78 Beni piccoli comuni	,00		,00	12%
RF79 Totale			2.000,00	27.550,00
RF80 Reddito imponibile minimo				,00

Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2007 delle società di capitali, la casella "Interpello" di cui al rigo RF72, colonna 2, deve essere barrata in caso di accoglimento dell'interpello disapplicativo. Le stesse istruzioni precisano che, in presenza di accoglimento parziale dell'interpello, il prospetto va comunque compilato. L'interpello va considerato parzialmente accolto se viene giustificato il solo mancato raggiungimento del reddito minimo ovvero quando vengono rappresentate circostanze che possono portare alla esclusione di alcuni asset dal calcolo di operatività nelle ipotesi che sono state precisate nel paragrafo 8.

In caso di interpello integralmente accolto, che vale cioè ad escludere in toto la disciplina sulle società non operative, occorre esclusivamente barrare la casella "interpello" del rigo RF72, senza compilare la restante parte del prospetto.

Posto che le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, i contribuenti con periodo d'imposta chiuso anteriormente alla data del 31 dicembre 2006 dovranno compilare soltanto i rigi RF76 e RF77 del Modello UNICO SC 2006 indicando in tale ultimo modello di dichiarazione il totale dei ricavi presunti (colonna 2 del rigo RF76), il totale dei ricavi effettivi (colonna 3 del rigo RF76) e il totale del reddito presunto (colonna 5 del rigo RF76) nonché eventuali agevolazioni valide ai fini IRES (rigo RF77).

Ad esempio, considerando i dati dell'esempio precedente relativi ad una società di capitali con periodo d'imposta 1° ottobre 2005 - 30 settembre 2006, il contribuente calcolerà extra modello i valori medi e i valori dell'esercizio relativi ai tre comparti ("Titoli e assimilati", "Immobili" e "Altre immobilizzazioni") tenendo conto delle nuove disposizioni della legge finanziaria 2007 e indicherà i valori ottenuti nel Modello UNICO SC 2006 nel seguente modo:

RF72 Dichiarazione sostitutiva	1	2
	Valore medio	Reddito presunto
RF73 Titoli e crediti	,00	0,75%
RF74 Immobili ed altri beni	,00	3%
RF75 Altre immobilizzazioni	,00	12%
RF76 Totale	31.980,00	29.550,00
RF77 Redditi esclusi ed altre agevolazioni		2.000,00

sommario

9.2 Compilazione del quadro IQ del Modello IRAP

Per determinare il valore della produzione minimo rilevante ai fini IRAP occorre riportare il valore indicato nella colonna 5 del rigo RF79 del Modello UNICO SC 2007 (al lordo di ogni agevolazione sia ai fini IRAP che ai fini IRES) nel rigo IQ75 del Modello IRAP SC 2007 (Sezione VII) e, successivamente, aumentarlo delle eventuali retribuzioni, dei compensi e degli interessi passivi di cui al comma 3 bis dell'articolo 30 (da indicare, rispettivamente, nei rigi IQ76 e IQ77 di tale ultimo modello).

La somma dei predetti importi dovrà essere, infine, decurtata delle deduzioni e delle agevolazioni valide ai fini IRAP. Al riguardo si precisa che ai fini della determinazione del valore minimo della produzione non dovranno essere computate in diminuzione eventuali agevolazioni valide ai fini IRES, ma non applicabili anche ai fini IRAP. Il valore della produzione minima rilevante ai fini dell'IRAP va evidenziato, quindi, nel rigo IQ78, colonna 3, del Modello IRAP SC 2007.

Si supponga, ad esempio i seguenti importi:

- reddito presunto indicato al rigo RF79 pari a 29.550;
- retribuzioni e compensi pari a 2.500;

- interessi passivi pari a 2.000;
- agevolazioni IRAP pari a 500.

Il contribuente indicherà tali dati in dichiarazione come segue:

IQ75	Reddito minimo		29.550,00
IQ76	Ributazioni, compensi ed altre somme		2.500,00
IQ77	Interessi passivi		2.000,00
IQ78	Valore della produzione		33.550,00
	(aliquota del settore agricolo ¹	00	
	altre aliquote ²	00	00

sommario

10. Decorrenza

Il comma 110 della legge finanziaria 2007 stabilisce la decorrenza delle nuove disposizioni introdotte nell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

In particolare, le nuove disposizioni indicate nella lettera a), comma 1, dell'articolo 30 (riguardanti il comparto "Titoli e assimilati", compiutamente illustrate nel paragrafo 3.2.1) trovano applicazione, ai sensi del menzionato comma 110, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 solo se più favorevoli al contribuente. Diversamente le stesse entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2007.

Si evidenzia, al riguardo, che qualora il contribuente ritenga più favorevole applicare la nuova disposizione della lettera a), del comma 1, dell'articolo 30, così come modificata dalla legge finanziaria 2007, già a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, dovrà far riferimento al testo integrale della medesima lettera a) che risulterà in tal caso interamente applicabile al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

Il citato comma 110 della legge finanziaria 2007 prevede (ma in questo caso in via obbligatoria) l'applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 anche delle nuove disposizioni introdotte nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 30, ossia quelle relative alle percentuali ridotte:

- del 5 per cento, per gli immobili di categoria catastale A/10;
- del 4 per cento, per gli immobili a destinazione abitativa (categoria catastale A ad esclusione di A10) acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

L'applicabilità (facoltativa o, per quanto detto, obbligatoria) al periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 delle disposizioni di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 30 comporta, in virtù del periodo triennale da prendere a base per l'effettuazione del test di operatività, la sostanziale retrocessione delle predette disposizioni anche ai due precedenti esercizi. Per effettuare il test di operatività, infatti, i valori dei beni e delle immobilizzazioni compresi nelle categorie individuate al comma 1 dell'articolo 30 [tra le quali quelle di cui alle lettere a) e b)] devono essere assunti, ai sensi del successivo comma 2, sulla base delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

Diversamente, le percentuali ridotte (nella misura dell'1 e, rispettivamente, del 10 per cento) previste per i beni indicati nelle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 30 situati in comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti, essendo state introdotte dal comma 326 della legge finanziaria 2007, risultano applicabili solo a partire dal 1° gennaio 2007. In proposito, si precisa che nel test di operatività operato a partire dal periodo d'imposta 2007 la percentuale ridotta si applica al valore dei titoli posseduti nel triennio senza, quindi, distinguere tra i titoli acquisiti prima e quelli acquisiti dopo la predetta data.

Come sopra evidenziato, il comma 109 della legge finanziaria 2007 ha previsto l'esclusione automatica per le società che controllano società quotate e per le società controllate, anche indirettamente, da società quotate. Tale esclusione trova applicazione, ai sensi del comma 110 della legge finanziaria 2007, a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

Si fa presente, infine, che anche la percentuale ridotta del 3 per cento, prevista - nella determinazione del reddito presunto di cui al comma 3 dell'articolo 30 - relativamente agli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

sommario

11. Scioglimento e trasformazione agevolata delle società di comodo

11.1 Disposizioni comuni

I commi da 111 a 118 della legge finanziaria 2007 hanno previsto un regime fiscale agevolato per consentire, alle società considerate non operative nel periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, nonché a quelle che a tale data si trovavano nel primo periodo di imposta, di uscire dal regime d'impresa, deliberando lo scioglimento (con conseguente cessione a titolo oneroso dei beni o assegnazione degli stessi ai soci) o la trasformazione in società semplice.

L'agevolazione si sostanzia nella previsione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP dovuta, nella misura del 25 per cento, rispettivamente:

- sul reddito d'impresa realizzato nel periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della procedura di liquidazione (nell'ipotesi in cui sia stato deliberato lo scioglimento anticipato della società);
- sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione e il relativo valore fiscale riconosciuto (nell'ipotesi in cui sia stata deliberata la trasformazione della società in società semplice).

L'imposizione sostitutiva è, inoltre, prevista:

- nella misura del 25 per cento sulla distribuzione delle riserve e sui fondi in sospensione d'imposta;
- nella misura del 10 per cento sull'attribuzione dei saldi attivi di rivalutazione.

Con riferimento a tale ultima ipotesi, nell'ultimo periodo del comma 112 è espressamente precisato che l'assoggettamento dei predetti saldi all'imposta sostitutiva non fa sorgere in capo ai soci il credito di imposta ordinariamente previsto dalle varie leggi di rivalutazione (per un importo corrispondente all'imposta sostitutiva assolta dalla società) nell'ipotesi di attribuzione diretta ai soci dei saldi in questione.

Si ricorda che le riserve e i fondi in sospensione d'imposta, quali poste ideali del patrimonio netto, sono costituiti in occasione di particolari situazioni, in genere previste da norme speciali, che ne rinviando l'imposizione ad un momento successivo, generalmente coincidente con la distribuzione di detti fondi e riserve o con il verificarsi di uno dei presupposti che comportano il venir meno del regime di sospensione.

Le riserve e i fondi in sospensione di imposta iscritti in bilancio sono riconducibili di norma alle seguenti categorie:

- riserve ex art. 55, comma 3, lettera b), del TUIR (nella numerazione anteriore alla riforma IRES);
- riserve derivanti da operazioni di conferimento e di concentrazione aziendale;
- riserve da condono;
- riserva ex art. 70, comma 2 bis, del TUIR (nella numerazione anteriore alla riforma IRES).

Si ricorda, inoltre, che i saldi attivi di rivalutazione sono riconducibili alle seguenti leggi di rivalutazione:

- n. 408 del 29 dicembre 1990;
- n. 413 del 30 dicembre 1991;
- n. 342 del 21 novembre 2000, compresi quelli costituiti ai sensi dell'art. 14 di quest'ultima legge;
- n. 448 del 28 dicembre 2001;
- n. 350 del 24 dicembre 2003 (riapertura dei termini della legge 342 del 2000);
- n. 266 del 23 dicembre 2005.

L'applicazione del regime di favore in questione non è, peraltro, subordinata alla circostanza che la procedura di liquidazione e di trasformazione in società semplice evidenzino un risultato imponibile sul quale applicare l'imposta sostitutiva. La fuoriuscita agevolata dal regime non viene meno, in altri termini, se il risultato finale del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione sia rappresentato da una perdita.

In linea di principio, possono fruire del regime agevolato le società che nel periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006 non hanno realizzato i ricavi minimi derivanti dall'applicazione dell'articolo 30 comma 1, della legge n. 724 del 1994, a prescindere dalla circostanza che il reddito effettivo sia superiore rispetto a quello determinato attraverso l'applicazione dei coefficienti di cui al comma 3 della medesima disposizione. Al riguardo si precisa che l'eventuale presentazione dell'istanza di disapplicazione (seguita o meno dal provvedimento di accoglimento) non preclude l'accesso alla disciplina di scioglimento o trasformazione agevolata.

Della disciplina in questione non possono avvalersi, in ogni caso, i soggetti cui non si applica la disciplina delle società non operative, in quanto interessati da una delle cause automatiche di esclusione indicate nel paragrafo 2.

Il menzionato comma 111 richiede, quale presupposto temporale per accedere alla disciplina agevolativa, che l'adozione della deliberazione di scioglimento o di trasformazione in società semplice sia assunta entro il 31 maggio 2007.

La disposizione in oggetto, a ben vedere, stabilisce il termine finale entro cui la deliberazione di scioglimento o trasformazione deva essere assunta, ma non anche la data a partire dalla quale tale delibera deve intervenire.

Ciò induce a ritenere che possono avvalersi della disciplina agevolata anche le società che, per sottrarsi alle penalizzazioni introdotte dal decreto legge n. 223 del 2006 abbiano deliberato la messa in liquidazione a decorrere dal 4 luglio 2006.

L'accesso al regime agevolato è, inoltre, subordinato al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) la cancellazione della società dal registro delle imprese deve essere richiesta a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o trasformazione;
- b) tutti i soci della società devono essere persone fisiche che detengano le partecipazioni non in regime d'impresa e che siano iscritte nel libro dei soci alla data del 1° gennaio 2007 ovvero entro 30 giorni dalla medesima data (di entrata in vigore della legge finanziaria 2007) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2006.

L'esplicito riferimento all'articolo 47, comma 7, del TUIR, contenuto nel comma 113, e la stessa ratio del regime di favore consistente nel facilitare la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, inducono ad escludere dal regime agevolato di scioglimento o trasformazione le società i cui soci, persone fisiche, detengano le partecipazioni in qualità di imprenditori.

L'eventuale ingresso nella compagine sociale di nuovi soci oltre i termini indicati in precedenza fa venir meno la possibilità di fruire del regime agevolato di scioglimento o di trasformazione, in quanto la fruizione dell'agevolazione è espressamente prevista dal menzionato comma 111 in favore dei soli soci che risultino iscritti nel libro soci alla data del 1° gennaio 2007. Il meccanismo agevolativo, infatti, sostanziandosi nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP sul reddito d'impresa compreso tra l'inizio e la fine della liquidazione, non potrebbe essere differenziato applicando l'aliquota agevolata solo sulla parte di reddito destinato ai vecchi soci. In sostanza è necessario che, per effetto della liquidazione, il riparto finale delle attività avvenga tra i medesimi soci che già figuravano nella compagine sociale alla data del 1° gennaio 2007, così come anche la società risultante dalla trasformazione deve essere composta dai medesimi soci della società commerciale al 1° gennaio 2007.

Si ritiene, invece, che non viene meno la possibilità di fruire del regime agevolato se, successivamente alle date precedentemente indicate (1° gennaio 2007 o 1° novembre 2006), si verifichi l'uscita di uno o più soci dalla compagine sociale ovvero intervengano mutamenti nelle percentuali di partecipazione. In tal caso, infatti, viene rispettata la prescrizione della norma, in quanto fruiscono dell'agevolazione solo i soci che risultano iscritti nel libro dei soci alla data del 1° gennaio 2007 anche se con percentuali di partecipazione diverse rispetto a quelle vantate a tale ultima data.

Il regime agevolato di scioglimento e trasformazione in società semplice è previsto quale facoltà per le società interessate, le quali, pur ricorrendo alle condizioni sopra indicate, possono scegliere anche l'ordinario regime previsto per i casi di liquidazione o trasformazione. In tal senso depone la disposizione contenuta nel successivo comma 115, in base alla quale "L'applicazione della disciplina prevista dai commi da 111 a 114 deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta anteriore allo scioglimento o alla trasformazione." Come anticipato, alle società che scelgono di usufruire del regime agevolato non si applicano le disposizioni dell'articolo 30 non solo per il periodo d'imposta anteriore allo scioglimento, ma anche per quello immediatamente precedente a quest'ultimo (quello in corso al 4 luglio 2006).

Pertanto, nel caso di società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, che apra la fase di liquidazione in data 14 febbraio 2007 e approvi il bilancio finale di liquidazione in data 31 gennaio 2008, la disciplina delle società non operative non sarà applicabile ai periodi d'imposta:

- in corso al 4 luglio 2006 (ossia 1° gennaio 2006-31 dicembre 2006);
- 1° gennaio-13 febbraio 2007 (periodo ante liquidazione);
- 14 febbraio 2007-31 gennaio 2008 (periodo corrispondente alla procedura di liquidazione agevolata).

In tale situazione, il contribuente dovrà barrare nel prospetto di operatività di cui al quadro RF la casella "scioglimento o trasformazione" sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 2006 che nel Modello UNICO SC 2007, per il periodo ante liquidazione, senza dover compilare il predetto prospetto.

Tenendo conto della specificità della procedura di scioglimento agevolato, la cui durata non può essere superiore ad un anno, si ritiene che, in deroga alla ordinaria disciplina prevista dall'articolo 182 del TUIR, la società posta in liquidazione debba presentare un'unica dichiarazione relativa al periodo corrispondente alla fase di liquidazione anche quando la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui la stessa ha avuto inizio.

Ne consegue che nel caso preso in considerazione la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva e l'importo della stessa dovranno essere

Le conseguenze che nel caso precede in considerazione di base impongono su cui applicare l'imposta sostitutiva e l'importo della stessa dovranno essere evidenziate nel quadro RQ del Modello UNICO SC 2008, mentre andrebbero indicate nel quadro RQ del modello UNICO SC 2007 se il bilancio finale di liquidazione fosse approvato prima del 31 dicembre 2007. Nella dichiarazione in cui si compila il modello RQ va, comunque, anche barrata la casella "scioglimento o trasformazione" contenuta nel prospetto di operatività incluso nel quadro RF.

Nella diversa ipotesi di trasformazione in società semplice, supponendo che la società (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) deliberi la trasformazione in data 14 febbraio 2007, alla stessa non sarà applicabile la disciplina delle società non operative per i periodi d'imposta:

- in corso al 4 luglio 2006 (ossia 1° gennaio 2006-31 dicembre 2006);
- 1° gennaio-13 febbraio 2007 (periodo in cui si verifica la trasformazione).

Il contribuente dovrà barrare nel prospetto di operatività di cui al quadro RF la sola casella "scioglimento o trasformazione":

- sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 2006;
- sia nel Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 1 gennaio 2007-13 febbraio 2007.

Ai fini della determinazione agevolata del reddito, la società trasformata compilerà il quadro RQ del Modello UNICO SC 2007 relativo al periodo di imposta 1 gennaio 2007 - 13 febbraio 2007 indicando la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva e l'importo della stessa che deve essere versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione presentata per il periodo di imposta 1 gennaio 2007-13 febbraio 2007.

sommario

11.2. Scioglimento agevolato

Nei sottoparagrafi successivi si analizzano gli effetti (sia sulla società che sui soci) conseguenti alla delibera di scioglimento assunta nell'ambito della procedura agevolata di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007.

sommario

11.2.1 Effetti sulla tassazione della società

Imposte sui redditi

Il reddito del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato secondo il criterio previsto dall'art. 182 del TUIR, con la particolarità che al reddito imponibile così determinato si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura del 25 per cento e che non sono scomputabili le perdite di esercizi precedenti. Come anticipato, le riserve e i fondi in sospensione d'imposta non concorrono alla formazione del reddito complessivo del periodo di liquidazione, ma sono soggetti ad autonomo regime di imposizione sostitutiva secondo i seguenti criteri:

- a) le riserve e fondi in sospensione d'imposta sono assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 25 per cento;
- b) i saldi attivi di rivalutazione, in caso di attribuzione ai soci, sono assoggettati ad imposta sostitutiva nella misura del 10 per cento senza riconoscimento del credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione che abbiano spiegato effetti fiscali.

Nel caso in cui l'assegnazione o la cessione del bene sia effettuata prima del riconoscimento fiscale dei maggiori valori derivanti dall'applicazione dell'ultima legge di rivalutazione (legge n. 266 del 2005) gli effetti fiscali della rivalutazione vengono meno con la conseguenza che le plusvalenze o le minusvalenze saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che in capo al cedente sarà riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile al maggior valore dei beni già rivalutati e ora oggetto di cessione. Contestualmente si considera libera la parte di riserva di rivalutazione riferibile ai beni in esame.

Gli effetti appena evidenziati si producono anche nell'ipotesi di scioglimento agevolato sebbene, in tal caso, il reddito venga assoggettato a tassazione con un'aliquota del 25 per cento.

Come previsto dal successivo comma 114, le cessioni dei beni ai terzi (anche soci) a titolo oneroso e gli atti di assegnazione ai soci effettuati successivamente alla delibera di scioglimento si considerano effettuate ai fini delle imposte dirette ad un valore non inferiore a quello normale dei beni ceduti o assegnati determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Qualora l'oggetto di tali cessioni o assegnazioni sia costituito da partecipazioni, troveranno applicazione le disposizioni specificamente previste dal quarto comma del predetto articolo 9 del TUIR con riferimento a tale particolare categoria di beni.

Per gli immobili, su richiesta del contribuente, si assume come valore normale quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'art. 12 del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70 convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154 riguardante la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

IVA e altri tributi indiretti

Per le società che deliberano lo scioglimento, le assegnazioni dei beni ai soci beneficiano della previsione agevolativa contenuta nel comma 116 secondo la quale le stesse non sono considerate cessioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Coerentemente con quanto precisato nella circolare 112/E del 21 maggio 1999, parte III, paragrafo 1, e nella circolare 40/E del 13 maggio 2002, paragrafo 1.4.1, nelle quali si fornivano chiarimenti in merito ad analoghe disposizioni agevolative introdotte dall'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dall'articolo 3 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, le società non operative all'atto della assegnazione dei beni ai soci devono effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA secondo le regole ordinariamente dettate dall'articolo 19 bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente la rettifica in questione non deve essere apportata qualora all'atto dell'assegnazione dei beni ai soci sia già trascorso, ad esempio, il periodo di sorveglianza a tal fine individuato da tale ultima disposizione (pari, rispettivamente, ad un quinquennio, decorrente dall'esercizio di entrata in funzione, per i beni ammortizzabili e ad un decennio, decorrente dall'esercizio di acquisto o di ultimazione, per i fabbricati o porzioni di fabbricati).

In aderenza a tale disciplina, inoltre, nella particolare ipotesi in cui all'atto dell'acquisto del bene in questione la società non abbia potuto beneficiare della detrazione ai fini IVA, non sarà necessario effettuare alcuna rettifica della detrazione al momento della successiva assegnazione del bene ai soci.

In caso di cessione dei beni effettuata nella fase di liquidazione rileverà ai fini IVA il corrispettivo dovuto al cedente anche se diverso dal valore normale o, per gli immobili, da quello catastale assunto ai fini delle imposte sui redditi. Si ricorda, peraltro, che per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato in dichiarazione potrà essere validamente desunta dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il corrispettivo dichiarato per effetto delle modifiche apportate dal comma 2 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 all'articolo 54 comma 3, del DPR n. 633 del 1972.

Nel prospetto che segue si evidenziano le modalità di determinazione del valore dei beni, rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, oggetto di assegnazione o cessione.

	Dirette	IVA
Assegnazione di beni diversi dagli immobili	valore normale (art. 9 TUIR)	operazione non rilevante (se richiesta l'applicazione del comma 116 nell'atto di assegnazione ai soci)
Assegnazione di beni immobili	valore normale definito opzionalmente con criteri catastali	operazione non rilevante (se richiesta l'applicazione del comma 116 nell'atto di assegnazione ai soci)
Cessione di beni diversi dagli immobili	valore normale (art. 9 TUIR) o, se superiore, corrispettivo dichiarato	Corrispettivo (art. 13 DPR n. 633)
Cessione di beni immobili	valore normale definito opzionalmente con criteri catastali o, se superiore, corrispettivo dichiarato	Corrispettivo ferma restando la presunzione dell'art. 54 (valore normale ex art. 14)

Ai sensi del medesimo comma 116, le assegnazioni dei beni ai soci, che - come si è detto - non si considerano cessioni agli effetti dell'Iva, sono assoggettate all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento e, se hanno ad oggetto beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 168,00 per ciascun tributo.

Il comma 116 precisa altresì che la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro "non può essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali, ovvero, a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito con modificazione dalla legge 13 maggio 1988, n. 154 su richiesta del contribuente e nel rispetto delle condizioni prescritte. Per le assegnazioni di beni la cui base imponibile non è determinabile con i predetti criteri, si applicano le disposizioni contenute negli articoli 50, 51 e 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (...) riguardanti la determinazione della base imponibile di atti e operazioni concernenti società, enti, consorzi ()"

L'applicazione del criterio catastale di determinazione della base imponibile deve formare oggetto, a pena di decadenza, di esplicita richiesta nell'atto di assegnazione ai soci.

Dal tenore letterale della norma sopra citata si desume che l'imponibile è determinato su base catastale "nel rispetto delle condizioni previste" ossia soltanto per le assegnazioni di beni per le quali tale criterio di determinazione sia previsto dalla legge. In tutti gli altri casi, i criteri di valutazione sono quelli di cui agli articoli 50, 51 e 52 del D.P.R. n. 131 del 1986.

In base al combinato disposto dell'articolo 52 comma 5 bis, del D.P.R. n. 131 del 1986, dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 264 (finanziaria 2006) e dell'articolo 1, comma 116, della Finanziaria 2007, per le assegnazioni ai soci persone fisiche di beni immobili, effettuate in applicazione della disciplina sullo scioglimento agevolato delle società commerciali, l'imponibile è determinato su base catastale soltanto se il bene assegnato è un "immobile abitativo e relative pertinenze" e se l'assegnatario, persona fisica non esercente attività d'impresa, ne faccia richiesta al notaio ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006).

Trattandosi di assegnazione e non di trasferimento, non trova applicazione il disposto del citato comma 497, (al quale rinvia il comma 5 bis dell'articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986 sopra citato), nella parte in cui impone che le parti dichiarino in atto il corrispettivo effettivamente pattuito.

In tutte le altre ipotesi - in cui la base imponibile relativa ai beni immobili oggetto di assegnazione non è determinabile con criteri catastali - il valore (base imponibile) di assegnazione dei beni e dei diritti è il valore venale in comune commercio (articolo 51 comma 2 del D.P.R. n. 131 del 1986).

Quanto sopra premesso, si osserva che in via ordinaria, ai fini dell'imposta di registro, le assegnazioni ai soci sono soggette al regime stabilito dall'articolo 4, lettera d), della Tariffa, parte prima, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che prevede per le "assegnazioni ai soci

1) se soggette all'imposta sul valore aggiunto o aventi per oggetto utili in denaro - euro 168 -

2) in ogni altro caso - le stesse aliquote di cui alla lettera a) -"

La richiamata lettera a) prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per i conferimenti in società di tutti i beni e diritti, esclusi:

- gli immobili per i quali sono previste le stesse aliquote applicabili alle cessioni a titolo oneroso;

- i fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione, per i quali è prevista l'aliquota del 4 per cento;

- le unità da diporto per le quali sono previste le stesse imposte fisse stabilite dall'articolo 7 della Tariffa, parte prima.

Ne consegue che, per il rinvio operato dalla lettera d), punto 2, dell'articolo 4 della Tariffa, parte prima, del DPR n. 131 del 1986 tanto il conferimento in società quanto l'assegnazione ai soci di aziende o complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa (lettera a, n. 3), di denaro, di beni mobili, esclusi quelli di cui all'articolo 11 bis della Tabella (autoveicoli) e di diritti diversi da quelli indicati nei numeri precedenti (lettera a, n. 5) scontano l'imposta di registro nella misura fissa di 168,00 euro.

Avendo riguardo alla portata agevolativa delle disposizioni recate dal comma 116 in esame, deve ritenersi, alla luce delle considerazioni esposte, che le assegnazioni di aziende e di beni mobili ai soci, derivanti dallo scioglimento di società di comodo, assolvono l'imposta di registro in misura fissa e non con l'aliquota proporzionale dell'1 per cento.

Per quanto concerne la particolare categoria di veicoli iscritti nei pubblici registri automobilistici, occorre tener conto che il D.P.R. n. 131 del 1986 include tra gli atti per i quali non vi è obbligo di richiedere la registrazione gli "atti di natura traslativa (tra i quali sono da ricomprendere gli atti di assegnazione ai soci) o dichiarativa aventi ad oggetto veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico" (articolo 11 bis della Tabella). Gli stessi atti se presentati per la registrazione sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa (articolo 7 del D.P.R. n. 131 del 1986).

Occorre precisare che per le formalità di trascrizione degli stessi veicoli è dovuta l'imposta provinciale di trascrizione (IPT) nella misura prevista dal decreto ministeriale 435 del 1998 su citato o nella diversa misura fissata dalle Province (in attuazione dell'articolo 56, comma 2, del citato d.lgs. 446 del 1997 come modificato dall'articolo 1, comma 154, della legge 296 del 2006 - finanziaria 2007).

sommario

11.2.2 Esempificazione

Si sinapta di seguito un esempio di trascrizione agevolata in caso di scioglimento

Si riporta di seguito un esempio di tassazione agevolata in caso di scioglimento.

La società unipersonale Alfa presenta la seguente situazione prima di essere posta in liquidazione in data 14 febbraio 2007:

- immobile: 300 (costo fiscalmente riconosciuto coincidente con il valore di bilancio)

900 (valore normale determinato su base catastale)

- merci: 200

- debiti: 100

- capitale Sociale: 400

- costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione: 400

Situazione Patrimoniale al 14 febbraio 2007

Immobilie	300	Capitale sociale	400
Merci	200	Debiti	100
Totale	500		500

La società apre la fase di liquidazione in data 14 febbraio 2007 con assegnazione dell'immobile al socio e cessione delle merci ad un prezzo di realizzo pari a 100.

In data 30 aprile 2007 viene deliberata l'approvazione del bilancio finale di liquidazione con l'applicazione del regime agevolato sul reddito relativo alla fase di liquidazione (14 febbraio 2007-30 aprile 2007).

Il reddito imponibile sarà pari a 500 ottenuto dalla differenza tra la plusvalenza conseguita per effetto della assegnazione dell'immobile pari a 600 (900 - 300) e la perdita di 100 derivante dalla cessione per 100 di merci iscritte in bilancio per 200. Su tale imponibile è dovuta l'imposta sostitutiva del 25% per un importo pari a 125.

Il conto economico e lo stato patrimoniale alla data di chiusura della liquidazione riporteranno i seguenti valori:

Conto economico 14 febbraio - 30 aprile 2007

Merci	200	Ricavi	100
Imposte	125	Perdita d'esercizio	225
Totale	325		325

Situazione Patrimoniale al 30 aprile 2007

Cassa	100	Capitale sociale	225
Perdita	225	Debiti	100
Totale	325		325

La dichiarazione dei redditi relativi al periodo di liquidazione (15 febbraio 2007 - 30 aprile 2007) verrà predisposta applicando alla perdita civilistica di periodo (225) due variazioni in aumento:

- la prima di 600 (pari alla differenza tra 900 - valore determinato su base catastale - e 300, costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile);

- la seconda di 125 per imposte indeducibili.

Il socio dovrà provvedere a fornire alla società la provvista necessaria al pagamento dell'imposta sostitutiva (125). Tale ultima operazione si concretizza in un versamento in c/aumento capitale sociale con conseguente incremento del costo fiscale della partecipazione del socio (che da 400 passa a 525). Il capitale sociale risulterà, inoltre, ridotto di 300 per l'assegnazione dell'immobile al socio (ciò non incide sul costo fiscale della partecipazione).

Una volta pagato il debito residuo (pari a 100) e annullato contabilmente il capitale sociale mediante integrale assorbimento della perdita si può procedere alla chiusura della liquidazione con conseguente cancellazione della società dal registro delle imprese entro il 14 febbraio 2008.

Si evidenzia che nell'esempio prospettato l'assegnazione dell'immobile al socio in base al valore determinato mediante l'applicazione dei moltiplicatori (900) ha comportato l'emersione di una plusvalenza fiscalmente rilevante per un importo (600) superiore al reddito assoggettato a tassazione in via agevolata (500). Sotto il profilo dell'imposizione indiretta, l'assegnazione dell'immobile (detenuto da più di dieci anni) al socio sconterà l'imposta di registro pari all'1 per cento del valore catastale di 900 e, le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa (168 euro) per ciascuno di tali tributi.

sommario

11.2.3 Effetti sulla tassazione dei soci

L'applicazione dell'imposta sostitutiva nei termini sopra esposti si riflette sul trattamento dei beni assegnati ai soci ai sensi dell'art. 47, comma 7, del TUIR che qualifica come utile da partecipazione l'eccedenza - rispetto al costo fiscale riconosciuto delle partecipazioni detenute - delle somme e del valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto, di riduzione del capitale esuberante e di liquidazione (volontaria o concorsuale).

In proposito, il comma 113 dispone che le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci devono essere diminuiti degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva al netto dell'imposta sostitutiva stessa. Detti importi non costituiscono reddito per i soci.

In sostanza, il socio assegnatario consegue un reddito di capitale pari alla differenza tra il valore normale o catastale dei beni assegnati, diminuito dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva al netto dell'imposta sostitutiva stessa e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Riprendendo l'esempio riportato nel paragrafo 11.2.2 il socio dovrà confrontare:

a) 525, pari al valore normale del bene assegnato al socio (900) diminuito dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (500) al netto, quest'ultimo, dell'imposta sostitutiva stessa (125)

con

b) 525, pari al costo fiscale della partecipazione di 400 incrementato del versamento in c/aumento del capitale sociale di 125 (effettuato per fornire alla società la provvista necessaria al pagamento dell'imposta sostitutiva).

Nell'esempio proposto, grazie al pagamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società, il socio non subirà alcuna ulteriore tassazione all'atto della descritta assegnazione, in quanto l'utile tassabile ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del TUIR sarà pari a zero (525-525).

sommario

11.3. Trasformazione in società semplice

La fuoriuscita dal regime delle società di comodo può realizzarsi anche attraverso la trasformazione agevolata in società semplice e la successiva richiesta di cancellazione dal registro delle imprese entro un anno dall'adozione della relativa delibera.

Di seguito si analizzano gli effetti (sia sulla società che sui soci) conseguenti alla deliberazione di trasformazione in società semplice assunta nell'ambito della procedura agevolata di cui ai commi 111 e seguenti della legge finanziaria 2007.

sommario

11.3.1 Effetti sulla tassazione della società

In via ordinaria, la trasformazione da società commerciale in società semplice e, quindi, il passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro cui detta attività (per espressa previsione civilistica) è preclusa, non è neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Ciò comporta, pertanto, il realizzo al valore normale dei beni relativi alla società commerciale trasformata, in applicazione degli articoli 85, comma 2, e 86, comma 1, lett. c) del TUIR, nonché dell'articolo 2, comma 2, n. 5), del

D.P.R. n. 633 del 1972 secondo i quali la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa:

- genera componenti positivi di reddito (ricavi o plusvalenze a seconda della natura fiscale dei beni considerati);
- dà luogo ad una cessione di beni rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I componenti rilevanti per la determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IVA si determinano in via ordinaria facendo riferimento al valore normale dei beni ai sensi dell'articolo 9 del TUIR e, rispettivamente, dell'articolo 14 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il comma 112 consente, quale modalità alternativa di tassazione, di fruire di un regime agevolato (peraltro, ai soli fini delle imposte dirette) che prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 25 per cento sulla differenza tra il valore normale ed il costo fiscalmente riconosciuto dei beni posseduti al momento della trasformazione. La medesima imposta sostitutiva si applica ai fondi e alle riserve in sospensione d'imposta nella misura del 25 per cento e ai saldi attivi di rivalutazione nella misura del 10 per cento. Per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva il successivo utilizzo dei fondi in sospensione d'imposta è fiscalmente irrilevante così come lo è l'utilizzo dei saldi attivi di rivalutazione in relazione ai quali non spetta, tuttavia, il credito d'imposta previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione in caso di attribuzione diretta del saldo ai soci.

Anche in questo caso, come previsto per lo scioglimento agevolato, non sono ammesse in deduzione le perdite degli esercizi precedenti della società trasformata.

Gli effetti appena evidenziati si producono anche nell'ipotesi di trasformazione agevolata sebbene, in tal caso, il reddito venga assoggettato a tassazione con un'aliquota del 25 per cento.

La circostanza per cui la trasformazione viene deliberata prima del riconoscimento fiscale dei maggiori valori derivanti dall'applicazione dell'ultima legge di rivalutazione (legge n. 266 del 2005), impedisce il prodursi dei relativi effetti fiscali, con la conseguenza che le plusvalenze o le minusvalenze saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che in capo al cedente sarà riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti. Contestualmente si considera libera la parte di riserva di rivalutazione riferibile ai beni in esame.

Per la determinazione del valore normale dei beni costituenti il compendio aziendale della società oggetto di trasformazione occorrerà fare riferimento alle regole previste in via ordinaria dagli articoli 9 del TUIR e 14 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La tassazione in base al valore normale determinato secondo le modalità stabilite nelle predette disposizioni costituisce, più precisamente, l'unica via per la valorizzazione dei beni in esame, senza possibilità di optare per un regime alternativo di determinazione del valore quale quello previsto, in via facoltativa, dal comma 114 della legge finanziaria 2007 relativamente ai beni immobili.

Detta previsione agevolativa è, infatti, specificamente riferita alla sola ipotesi di scioglimento anticipato.

sommario

11.3.2 Effetti sulla tassazione dei soci

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 113, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata all'imposta sostitutiva.

Benché si richiami la "differenza assoggettata ad imposta sostitutiva", che in base al comma 112 è individuabile nell'importo differenziale tra il valore normale dei beni posseduti al momento della trasformazione e il loro valore fiscalmente riconosciuto, deve ritenersi che, ai fini della individuazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, occorre considerare anche gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva per l'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta (con aliquota del 25 per cento) e dei saldi attivi di rivalutazione (con aliquota del 10 per cento).

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote deve essere incrementato anche di tali ultimi importi, in quanto l'assoggettamento ad imposta sostitutiva in capo alla società trasformata esaurisce definitivamente il prelievo tributario non solo con riferimento ai plusvalori latenti dei beni costituenti il compendio aziendale, ma anche con riferimento agli utili maturati fino al momento della trasformazione.

L'incremento del costo della partecipazione in misura pari agli importi assoggettati ad imposta sostitutiva ha lo scopo di evitare che si produca una doppia imposizione sul medesimo reddito (già tassato in via sostitutiva in capo alla società trasformata) al momento della successiva attribuzione ai soci della società semplice.

In altre parole, gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva non generano materia imponibile in capo ai soci, verificandosene un riconoscimento fiscale in via indiretta, in termini di incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Si ipotizzi, ad esempio, una società a responsabilità limitata composta da due soci al 50 per cento che deliberi in data 28 febbraio 2007 la trasformazione in società semplice e che presenti la seguente situazione patrimoniale:

- immobile iscritto in bilancio per 200, il cui valore normale è pari a 1.000
- cassa per 200
- capitale sociale di 400
- costo fiscale della partecipazione di ciascun socio pari a 200

La società avvalendosi della disciplina sulla trasformazione agevolata applicherà l'imposta sostitutiva del 25 per cento su 800 (per un importo, pertanto, pari a 200) con conseguente incremento del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni di ciascuno dei soci che passerà da 200 a 600 (la differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva, 800, verrà infatti allocata sul costo fiscale delle partecipazioni in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di partecipazione di ciascun socio).

sommario

- CONDONO - TU DIRETTE - SCUDO FISCALE - REDDITI IMPONIBILI CONSEGUITI ALL'ESTERO - EMERSIONE DI ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO - PROROGA DEI TERMINI - CHIARIMENTI

INDICE

Premessa

1. LO SCUDO FISCALE

- 1.1. Ambito temporale di riferimento della normativa
- 1.2. La determinazione dei redditi derivanti da attività finanziarie rimpatriate
- 1.3. Compensazione delle plusvalenze
- 1.4. Versamenti degli intermediari
- 1.5. Effetti dello scudo fiscale: la riservatezza
- 1.6. Rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate
- 1.7. Emersione e monitoraggio fiscale
- 1.8. Obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano cambi

2. CONDONO ED EMERSIONE DELLE ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO

- 2.1. Rilevanza della nozione di redditi conseguiti all'estero
- 2.2. Elementi che integrano la nozione di redditi conseguiti all'estero
- 2.3. Accertamenti

Premessa

Gli articoli da 6 a 6 quinquies del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 (di seguito "provvedimento"), ripropongono l'opportunità di far emergere e conseguentemente regolarizzare le attività detenute all'estero da parte delle persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici ed associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, è prevista l'applicazione delle disposizioni e dei benefici contenuti nel capo III del decreto legge 25 settembre 2001, n. 350 convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409 nonché dell'articolo 1, comma 2 bis, del decreto legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73 alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione effettuate fino al 30 giugno 2003.

La legge 27 dicembre 2002, n. 289 legge finanziaria per il 2003, affianca alle predette disposizioni, norme che consentono l'emersione di attività detenute all'estero da parte di imprese commerciali svolte in forma societaria. In particolare, l'articolo 8, comma 5, della stessa legge, prevede l'obbligo del pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 6 per cento ai fini della regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero. Con la circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina di cui agli articoli da 6 a 6 quinquies del decreto legge n. 282 del 2002 (c.d. "scudo fiscale"). La circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003 e la circolare n. 18/E del 25 marzo 2003 contengono, invece, chiarimenti ai fini dell'applicazione della disciplina contenuta nell'articolo 8, comma 5, della legge n. 289 del 2002 (c.d.

"condono ed emersione delle attività detenute all'estero").

Ad integrazione delle predette circolari, si ritiene opportuno precisare ulteriori aspetti posti all'attenzione della scrivente. indice

1. LO SCUDO FISCALE

1.1. Ambito temporale di riferimento della normativa

L'articolo 6 del decreto-legge n. 282 del 2002 è entrato in vigore il 24 dicembre 2002. Sulla base di detta previsione normativa i contribuenti potevano effettuare operazioni di emersione tra il 1° gennaio 2003 e il 30 giugno 2003, sussistendo i presupposti previsti dal decreto legge n. 350 del 2001 fra i quali, il possesso all'estero delle attività alla data del 1° agosto 2001 per il rimpatrio, e alla data del 27 settembre 2001 per la regolarizzazione.

Analoghe disposizioni in materia erano contenute nell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002 (legge finanziaria per il 2003). In data 2 gennaio 2003 è stato approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in conformità alle previsioni normative a quella data vigenti, il modello di dichiarazione riservata da presentarsi per ottenere i benefici previsti dallo "scudo fiscale".

Tale modello è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 8 dell'11 gennaio 2003. La legge 21 febbraio 2003, n. 27 in vigore dal 23 febbraio 2003, nel convertire il decreto legge n. 282 del 2002 ha introdotto importanti modifiche alla disciplina in esame. In primo luogo è stato semplificato il quadro normativo di riferimento. L'articolo 5 bis, comma 1, lettera n), del decreto legge, n. 282, nel testo modificato in sede di conversione, ha abrogato i primi cinque commi dell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002, ora rubricato "Norme in materia di redditi di fonte estera e di trasferimenti da e per l'estero".

Pertanto, la disciplina di riferimento è allo stato interamente contenuta negli articoli da 6 a 6 quinquies del provvedimento. Inoltre, è variata la data di riferimento della detenzione all'estero delle attività, presupposto oggettivo per avvalersi dello "scudo fiscale". L'articolo 6 del provvedimento prevede, infatti, quale unica data, sia per il rimpatrio che per la regolarizzazione, il 31 dicembre 2001.

E' altresì, mutato il periodo di riferimento per l'effettuazione delle operazioni di emersione. Il testo dell'articolo 6 del decreto legge n. 282 del 2002, nel testo originario, così come nel comma 1 dell'articolo 20 della finanziaria per il 2003, prima della sua abrogazione, facevano riferimento alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione effettuate nel periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2003. La soppressione del termine *a quo* (il 1° gennaio), nel testo del provvedimento attualmente in vigore, consente di applicare la disciplina in esame anche ai trasferimenti effettuati anteriormente al 1° gennaio 2003. Con provvedimento del 3 marzo 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 60 del 13 marzo 2003, l'Agenzia delle Entrate ha approvato un nuovo modello di dichiarazione riservata al fine di tener conto delle modifiche apportate alla disciplina.

Ciò premesso, si precisa che le procedure di emersione effettuate fino al 22 febbraio 2003, nella vigenza dell'originario testo dell'articolo 6 del decreto legge n. 282 del 2002 e dell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002, utilizzando il modello di dichiarazione riservata approvato con provvedimento del 2 gennaio 2003, conservano validità. Gli emendamenti al decreto legge sono infatti applicabili solo a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (23 febbraio 2003). A tal fine, si deve ovviamente trattare di operazioni "concluse" alla predetta data del 22 febbraio 2003. Al riguardo, si ricorda che le operazioni diventano tali una volta espletati tutti gli adempimenti previsti a carico del contribuente. In particolare, alla data del 22 febbraio 2003, deve essere stata presentata la dichiarazione riservata in cui si è attestato che le attività erano possedute alla data del 1° agosto 2001 (o del 27 settembre 2001), le stesse devono risultare già rimpatriate o regolarizzate e infine l'intermediario deve aver fornito al contribuente copia della dichiarazione stessa.

Con l'entrata in vigore delle modifiche al decreto legge n. 282 del 2002 pertanto, devono ritenersi valide le sole operazioni di emersione effettuate ai sensi del riformulato provvedimento, ossia con riferimento alle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001.

Considerato tuttavia che il nuovo modello di dichiarazione riservata è stato approvato il 3 marzo 2003, conservano validità le operazioni effettuate dal 23 febbraio 2003 a tale data, mediante l'utilizzo del vecchio modello approvato con provvedimento del 2 gennaio 2003, a condizione che i soggetti interessati presentino allo stesso intermediario una dichiarazione in forma libera attestante la sussistenza dei presupposti richiesti dalla nuova disciplina, ossia la detenzione della attività all'estero al 31 dicembre 2001. indice

1.2. La determinazione dei redditi derivanti da attività finanziarie rimpatriate

I redditi derivanti dalle attività detenute all'estero e percepiti al 31 dicembre 2001 devono essere compresi nel valore indicato in dichiarazione riservata e quindi assoggettati al prelievo del 2,5 per cento o del 4 per cento, a seconda che le operazioni siano effettuate, rispettivamente, entro il 16 maggio 2003 o dal 17 maggio al 30 giugno 2003.

Si fa presente che il primo termine inizialmente fissato al 16 aprile è stato prorogato al 16 maggio dal decreto legge 7 aprile 2003, n. 59 (in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003).

Con riferimento ai redditi derivanti dalle stesse attività, ma percepiti dal 31 dicembre 2001, in virtù del rinvio effettuato dall'articolo 6 del provvedimento alle disposizioni contenute nel capo III del decreto legge n. 350 del 2001 trova applicazione anche per il "nuovo scudo fiscale" l'articolo 14, comma 8, di detto decreto legge che consente al contribuente che si avvale della procedura per il rimpatrio delle attività finanziarie di comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivanti da tali attività e percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della predetta dichiarazione. Si precisa che, in caso di trasferimenti già effettuati prima della presentazione della dichiarazione riservata (senza avvalersi delle disposizioni sullo "scudo fiscale"), gli eventuali redditi per i quali opera il rinvio all'articolo 14, comma 8, sono quelli relativi al periodo che decorre dal 31 dicembre 2001 alla data dell'effettivo deposito delle attività finanziarie presso un intermediario e non a quella di presentazione della dichiarazione riservata.

Si presume infatti che i proventi percepiti successivamente al deposito siano stati assoggettati all'ordinario prelievo fiscale da parte dell'intermediario. I redditi percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata (ovvero fino alla data di effettivo deposito delle attività) non devono essere indicati nella stessa, ma possono essere assoggettati a tassazione analitica o forfetaria a cura dell'intermediario residente, a seconda dell'opzione effettuata dal contribuente ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del decreto legge n. 350 del 2001. In alternativa all'ordinaria modalità di tassazione analitica, infatti, è consentita l'adozione del criterio presuntivo indicato nell'articolo 6 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. Al riguardo, si ricorda che è in ogni caso esclusa la tassazione attraverso l'intermediario di redditi che in via ordinaria non subiscono alcuna tassazione per il tramite dell'intermediario stesso. E' il caso delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c), del TUIR che, come noto, non possono essere assoggettate a tassazione dall'intermediario, ma devono obbligatoriamente essere indicate dal contribuente in dichiarazione dei redditi.

1.2.1. Tassazione analitica

Qualora opti per la tassazione analitica, il contribuente che procede al rimpatrio delle attività finanziarie deve comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivati dalle stesse attività, percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata (o di deposito), nonché fornire la provvista corrispondente alle imposte dovute. Sui predetti redditi comunicati dal contribuente l'intermediario che riceve la dichiarazione riservata applica le medesime ritenute alla fonte e imposte sostitutive che sarebbero risultate applicabili qualora le attività da cui derivano i proventi fossero state depositate presso l'intermediario ovvero qualora quest'ultimo fosse intervenuto nella loro riscossione.

1.2.2. Tassazione forfetaria

Qualora il contribuente si avvalga dell'applicazione del criterio presuntivo, ossia della tassazione forfetaria, per le somme di denaro e le altre attività finanziarie trasferite o costituite all'estero, si presume un reddito pari al tasso ufficiale medio di sconto (ora denominato "tasso di riferimento") vigente nel periodo d'imposta.

In particolare, il periodo cui fare riferimento ai fini dell'applicazione del tasso medio è quello intercorrente tra il 31 dicembre 2001 e la data di effettivo rientro delle attività finanziarie detenute all'estero. Parimenti i tassi ufficiali di riferimento da prendere in considerazione ai fini della determinazione del tasso medio sono quelli disposti con provvedimento del Governatore della Banca d'Italia, vigenti nel periodo che va dal 31 dicembre 2001 alla data dell'effettivo rimpatrio delle attività estere (comunque, entro il 30 giugno 2003). Nella tabella di seguito evidenziata è illustrato l'andamento del tasso ufficiale da utilizzare a tal fine.

Andamento del Tasso Ufficiale di Riferimento

Periodo	Tasso	Provvedimento del Governatore che dispone il tasso ufficiale di riferimento
dal 14/11/2001 al 10/12/2002	3,25%	Provvedimento del 9/11/2001 (G.U. n. 265 del 14.11.2001)
dall'11/12/2002 all'11/03/2003	2,75%	Provvedimento del 6/12/2002 (G.U. n. 290 dell'11/12/2002)
dal 12/03/2003	2,50%	Provvedimento del 7/03/2003 (G.U. n. 59 del 12/03/2003)

A titolo esemplificativo, supponendo che l'effettivo rimpatrio avvenga il 30 giugno 2003 e che il tasso ufficiale di riferimento stabilito da ultimo nella misura del 2,50 per cento non venga modificato, deve essere applicato il tasso del 3,01 per cento sul valore delle attività rimpatriate, come indicato nella dichiarazione riservata. Il predetto tasso va calcolato su base giornaliera, come risulta nella seguente tabella esemplificativa.

Periodo	Tasso %	Giorni
----------------	----------------	---------------

dal 31 dicembre 2001 al 10 dicembre 2002	3,25	345	1.121,25
dall'11 dicembre 2002 all'11 marzo 2003	2,75	91	250,25
dal 12 marzo 2003 al 30 giugno 2003	2,50	111	277,5
Totale		547	1.649
Tasso medio			3,01

Il tasso medio del periodo che va dal 31 dicembre 2001 alla data del rimpatrio deve essere applicato dal contribuente sul valore delle attività indicate nella dichiarazione riservata, al fine di determinare i redditi derivanti presuntivamente dalle stesse.

Inoltre, si fa presente che il tasso medio calcolato sulla base dei tassi di riferimento è da applicare al capitale senza successivamente dover raggugliare ai giorni l'importo risultante.

Ad esempio:

- rimpatrio in data 16 aprile 2003 di attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001 per un valore di 500.000

- calcolo tasso medio presuntivo:

- Periodo 31/12/01 – 10/12/02 3,25 x 345 giorni = 1.121,25
- Periodo 11/12/02 – 11/03/03 2,75 x 91 giorni = 250,25
- Periodo 12/03/03 – 16/04/03 2,50 x 36 giorni = 90

Totale: giorni = 472

tasso per giorni = 1.461,50

Tasso medio $(1.461,50/472) = 3,10$

Redditi da tassare: $(500.000 \times 3,10\%) = 15.500$

Imposta: $(15.500 \times 27\%) = 4.185$

Con il criterio presuntivo si applica il tasso medio al valore delle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 così come risultante dalla dichiarazione riservata che, quindi, può non coincidere con il valore delle attività rimpatriate, qualora in detto ultimo valore siano ricomprese non solo le attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001, ma anche le attività costituite successivamente alla predetta data dai relativi redditi.

Ad esempio:

- denaro alla data del 31 dicembre 2001 = 100;

- redditi percepiti nel 2002 = 20;

- importo rimpatriato = 120.

indicare 20 come redditi da tassare (ad esempio come interessi su conti correnti), ovvero se utilizzare 100 come capitale per il calcolo presuntivo dei redditi. In quest'ultimo caso può emergere una base imponibile pari a 3 sulla quale va applicata l'imposta sostitutiva del 27%. In ogni caso, il regime di riservatezza è garantito per 20, oltre che per i 100 da dichiarazione riservata. indice

1.3. Compensazione delle plusvalenze

Con riferimento alle plusvalenze realizzate dal 31 dicembre 2001 alla data di effettivo deposito presso l'intermediario delle attività rimpatriate, si chiarisce quanto segue.

Nell'ipotesi in cui il contribuente chieda all'intermediario di intervenire come sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del decreto

legge n. 350 del 2001, sarà possibile compensare le plusvalenze realizzate con eventuali minusvalenze realizzate dal medesimo contribuente nell'ambito di un rapporto di amministrazione già esistente presso il medesimo intermediario prima del rimpatrio, e in ogni caso prima della realizzazione della plusvalenza stessa.

E' il caso del soggetto che rimpatri titoli tramite un intermediario presso il quale ha già in essere un deposito in regime di risparmio amministrato, in relazione al quale sono state realizzate minusvalenze in attesa di essere compensate. In tal caso, l'intermediario può compensare le minusvalenze esistenti con le plusvalenze realizzate dal 31 dicembre 2001 alla data del rimpatrio e derivanti dalle attività rimpatriate. indice

1.4. Versamenti degli intermediari

L'articolo 6, comma 1, lettera a), del provvedimento in esame ha stabilito che, per il conseguimento degli effetti delle operazioni di emersione, è dovuta una somma pari al 4 per cento dell'importo delle attività rimpatriate e/o regolarizzate.

Il comma 6 del medesimo articolo stabilisce invece che la somma dovuta ai fini del conseguimento degli effetti del rimpatrio e della regolarizzazione è pari al 2,5 per cento qualora le operazioni siano effettuate entro il 16 maggio 2003. Con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003, sono stati istituiti, per il versamento delle somme dovute, due distinti codici tributo da utilizzare a seconda che si tratti di somme versate nella misura del 2,5 per cento ovvero del 4 per cento dell'importo indicato nella dichiarazione riservata. In particolare, è stato istituito il codice tributo:

- **8087**, denominato "somme da versare per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all'estero – art. 6, comma 6, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282", da utilizzare per il versamento della somma del 2,5 per cento dell'importo dichiarato, in relazione alle operazioni di emersione effettuate entro il 16 maggio 2003;

- **8088**, denominato "somme versate per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all'estero – art. 6, comma 1, lett a), decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282", da utilizzare per il versamento della somma del 4 per cento dell'importo dichiarato, in relazione alle operazioni di emersione effettuate tra il 17 maggio 2003 e il 30 giugno 2003.

Ai fini della compilazione del modello F24, si precisa che i suddetti codici devono essere esposti nella "Sezione Erario" con l'indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno in cui il versamento viene effettuato. indice

1.5. Effetti dello scudo fiscale: la riservatezza

Ai soggetti che effettuano il rimpatrio o la regolarizzazione secondo le nuove disposizioni sono riservati gli stessi benefici previsti a norma degli articoli 14, 15 e 16 del decreto legge n. 350 del 2001, cui si è dato rilievo nella citata circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003.

Effetto seppure indiretto dell'emersione è il regime di riservatezza. Al riguardo si fa presente che le attività oggetto di rimpatrio in base alla nuova normativa possono anche confluire nel conto riservato eventualmente aperto in occasione della precedente normativa di emersione, purché vi sia coincidenza del soggetto richiedente. Alcune puntualizzazioni vanno effettuate per l'ipotesi di decesso del titolare delle attività detenute all'estero. Nel caso in cui il titolare delle attività sia deceduto dopo il 31 dicembre 2001, e non abbia presentato la dichiarazione riservata, gli eredi possono presentare la dichiarazione per il *de cuius*. Come già precisato nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001, in tale ipotesi il soggetto che presenta la dichiarazione riservata deve compilare il relativo modello indicando nel quadro A i dati anagrafici del contribuente cui la dichiarazione si riferisce e nel quadro B le proprie generalità. Inoltre il soggetto che predispone la dichiarazione per il *de cuius* deve altresì sottoscrivere la dichiarazione nei quadri D ed F, specificando la propria qualifica (ad esempio erede, coerede, curatore dell'eredità giacente). Con la presentazione della dichiarazione riservata gli eredi, in tale fattispecie, godono della preclusione degli accertamenti tributari relativi ai redditi del *de cuius* per i quali rispondono, quali soggetti solidalmente obbligati.

Tuttavia, in caso di rimpatrio, le attività non godono della riservatezza in capo agli eredi perché la riservatezza non si trasferisce per effetto della presentazione della dichiarazione riservata effettuata a nome del *de cuius* s. Analogamente, il beneficio della riservatezza non si trasferisce agli eredi se il decesso del soggetto titolare delle attività all'estero si verifica dopo il rimpatrio.

Se invece, il titolare delle attività detenute all'estero sia deceduto prima del 31 dicembre 2001, gli eredi possono presentare a proprio nome, ciascuno per la propria quota di eredità, la dichiarazione riservata, sempreché rientranti tra i soggetti interessati ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto legge n. 350 del 2001. In tal caso, infatti, verificandosi in capo agli eredi tutti i presupposti di legge, in particolare il possesso delle attività all'estero al 31 dicembre 2001, tutti gli effetti di cui all'articolo 14 si rendono applicabili interamente nei loro confronti, compresa la riservatezza. indice

1.6. Rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate

Una specifica disciplina è stata introdotta dall'articolo 6-bis del provvedimento per consentire l'applicazione degli effetti di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 350 del 2001, al denaro ed alle altre attività finanziarie estere regolarizzate tra il 1° gennaio ed il 30 giugno 2002 ai sensi del

successivo articolo 15 e trasferite in Italia dopo la data di presentazione della originaria dichiarazione riservata e comunque non oltre il 30 giugno 2003. Come precisato nella citata circolare n. 13/E del 2003, a tal fine i soggetti interessati devono consegnare agli stessi intermediari ai quali è stata presentata la dichiarazione di regolarizzazione una richiesta scritta, conferendo l'incarico di ricevere in deposito il denaro e le altre attività finanziarie provenienti dall'estero originariamente regolarizzate e che ora si intende rimpatriare.

E' comunque consentito rivolgersi anche ad un intermediario diverso da quello al quale era stata a suo tempo presentata la dichiarazione riservata ai fini della regolarizzazione. In tal caso l'intermediario deve consentire il rimpatrio delle attività effettivamente regolarizzate e, pertanto, dovrà prendere atto della dichiarazione riservata ricevendone copia dal contribuente. L'articolo 6 bis fa riferimento esclusivamente al "denaro e alle altre attività finanziarie regolarizzate" e richiama soltanto l'articolo 15 del decreto legge n. 350 del 2001. Il mancato rinvio all'articolo 16 dello stesso decreto legge, avente ad oggetto la regolarizzazione di attività diverse dalle attività finanziarie, non consente di rimpatriare, in regime di riservatezza, le attività non finanziarie regolarizzate ai sensi del primo scudo, anche qualora esse siano diventate *medio tempore* attività finanziarie (ad esempio gli importi derivanti dalla vendita di immobili detenuti all'estero e già regolarizzati al 30 giugno 2002).

Si precisa inoltre che le attività finanziarie rimpatriate possono anche differire, dal punto di vista qualitativo, da quelle inizialmente regolarizzate ed indicate nella dichiarazione riservata.

L'effettuazione delle operazioni di rimpatrio delle attività finanziarie precedentemente regolarizzate non comporta il pagamento di alcuna somma a condizione che le stesse siano perfezionate entro il 16 maggio 2003, mentre per le operazioni effettuate dopo il 16 maggio 2003 e comunque entro il 30 giugno 2003 è dovuta una somma pari allo 0,5 per cento del denaro e delle altre attività finanziarie rimpatriate.

La somma dello 0,5 per cento deve essere versata dagli intermediari che ricevono l'incarico del deposito delle attività entro il 16 del mese successivo a quello in cui il denaro e le attività finanziarie sono state rimpatriate, secondo le modalità di cui al capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, senza effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 dello stesso decreto.

A tal fine, gli intermediari trattengono la somma dall'importo delle attività rimpatriate ovvero, se l'interessato non fornisce la relativa provvista, effettuando i necessari disinvestimenti.

Al riguardo si precisa che, con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003, è stato istituito per il versamento della predetta somma il codice tributo **8089**, denominato "*somme versate per il rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate - art. 6 bis, comma 4, decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282*". Nella detta risoluzione si precisa che il codice tributo deve essere indicato nella "Sezione Erario" del modello F24, con l'indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno cui il versamento viene effettuato. Nella dichiarazione dei sostituti di imposta, modello 770, per il periodo d'imposta 2003, dovranno essere indicati, per massa, i dati relativi al versamento dello 0,5, nonché l'ammontare complessivo delle attività rimpatriate senza il pagamento di alcuna somma.

1.6.1. Gli effetti del rimpatrio di attività regolarizzate

Con circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003, è stato chiarito che, qualora l'importo del denaro e delle altre attività finanziarie effettivamente rimpatriate in Italia sia superiore a quello originariamente regolarizzato e risultante dalla dichiarazione riservata, gli effetti dell'operazione di rimpatrio di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 350 del 2001 si applicano limitatamente all'ammontare indicato nella dichiarazione riservata. Alla differenza tra l'importo delle attività rimpatriate e l'importo delle attività finanziarie già regolarizzate, si applicano gli effetti di cui al citato articolo 14, a condizione che i soggetti interessati attestino che si tratta di redditi derivanti dalle medesime attività, percepiti successivamente al 27 settembre 2001 e fino alla data dell'effettivo rimpatrio. In tal caso, il contribuente può optare per l'applicazione delle imposte da parte dell'intermediario in via analitica ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del decreto-legge n. 350 del 2001 ovvero mediante il criterio presuntivo di cui all'articolo 1, commi 2 bis e 2 ter, del primo periodo, del decreto legge n. 12 del 2002.

Naturalmente, la predetta opzione, con riferimento ai redditi percepiti dal 27 settembre 2001 al 31 dicembre 2001, non va esercitata qualora il contribuente abbia indicato tali proventi nella propria dichiarazione dei redditi per l'anno 2001. Nel caso di applicazione del criterio presuntivo di cui all'articolo 6 del decreto legge n. 167 del 1990, si precisa che, per la fattispecie in esame, il tasso medio deve essere calcolato con riferimento al periodo compreso tra il 27 settembre 2001 e la data di effettivo rimpatrio (ovvero tra il 1° gennaio 2002 e la data di effettivo rimpatrio nel caso in cui i proventi percepiti dal 27 settembre al 31 dicembre 2001 siano stati indicati nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2001).

Pertanto, l'elenco relativo all'andamento del tasso ufficiale di riferimento indicato al paragrafo 1.2.2. deve essere, in tal caso, integrato con l'indicazione del tasso relativo al periodo compreso tra il 19 settembre 2001 e il 13 novembre 2001 fissato nella misura del 3,75 per cento con Provvedimento del Governatore del 17 settembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 217 del 18 settembre 2001.

Qualora l'importo del denaro e delle altre attività finanziarie effettivamente rimpatriate sia inferiore a quello del denaro e delle altre attività finanziarie regolarizzate e risultante dalla dichiarazione riservata, gli effetti di cui all'articolo 14, comma 2, del decreto legge n. 350 del 2001 (regime della riservatezza ed esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale) si applicano limitatamente all'importo delle attività rimpatriate.

Restano in ogni caso applicabili gli effetti conseguenti alla regolarizzazione già effettuata, tra cui la preclusione dell'attività di accertamento con riferimento agli importi indicati nella originaria dichiarazione riservata. indice

1.7. Emersione e monitoraggio fiscale

Quanto agli obblighi di rilevazione e segnalazione dei dati previsti ai fini del cosiddetto "monitoraggio fiscale", si rileva quanto segue. I commi da 2 a 5 dell'articolo 6 del provvedimento hanno apportato importanti modifiche alla disciplina vigente, a decorrere dal 1° gennaio 2003. Ai sensi del comma 4 dell'articolo 10 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, risultano esonerate dall'obbligo di rilevazione previsto dall'articolo 1 del decreto legge n. 167 del 1990 le operazioni effettuate nell'ambito dei regimi di cui agli articoli 6 e 7 del medesimo decreto legislativo (regime del risparmio amministrato e regime del risparmio gestito), nonché, per effetto della modifica sopracitata, i trasferimenti provenienti dall'estero, qualora i relativi flussi siano derivati da operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto o d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Come già evidenziato con la citata circolare n. 13/E del 2003, la modifica normativa riguardante l'esonero dalle rilevazioni del monitoraggio fiscale trova la sua giustificazione, su un piano sistematico, nella circostanza che, nel caso di applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, l'intermediario è comunque tenuto alla segnalazione del reddito e della ritenuta applicata in sede di compilazione del modello 770 e, quindi, la segnalazione dovuta ai sensi della normativa sul monitoraggio costituirebbe una duplicazione dell'adempimento. Infine, si fa presente che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 14 del decreto legge n. 350 del 2001, non sono dovute le segnalazioni di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 167 del 1990 con riferimento alle attività già regolarizzate e successivamente rimpatriate ai sensi dell'articolo 6 bis del provvedimento. Ciò vale anche relativamente ai trasferimenti effettuati dal 1° gennaio 2002 alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

Al riguardo, si ricorda che con provvedimento del 14 marzo 2003 del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate (in G.U. n. 69 del 24 marzo 2003) è stato fissato al 30 novembre 2003 il termine per la trasmissione all'Anagrafe tributaria delle segnalazioni di cui al citato decreto legge n. 167 del 1990 relative all'anno solare 2002. Con tale provvedimento è stata, inoltre, confermata la scadenza ordinaria del 31 marzo per le segnalazioni relative alle annualità successive e sono stati rinviati ad un successivo provvedimento la ridefinizione dei dati oggetto di comunicazione e le relative modalità di trasmissione. indice

1.8. Obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano cambi

La lettera d) del comma 1 dell'articolo 6 del provvedimento dispone che relativamente alle attività oggetto di emersione, restano fermi gli obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano Cambi (UIC) dei trasferimenti al seguito ovvero mediante plico postale o equivalente, da e verso l'estero, di denaro, titoli e valori mobiliari o valute estere di importo superiore a 12.500 euro, secondo le modalità e termini di cui all'articolo 3 del decreto legge n. 167 del 1990.

In particolare quest'ultimo articolo prevede l'obbligo a carico del soggetto interessato di dichiarare l'operazione di trasporto al seguito del contante e delle altre attività finanziarie all'Ufficio Italiano dei Cambi (UIC) all'atto del passaggio in dogana, nel caso di transiti extracomunitari, ovvero, nel caso di transiti da un Paese dell'Unione Europea, nelle quarantotto ore successive all'entrata. In quest'ultima ipotesi, la dichiarazione è depositata presso una banca, un ufficio doganale, un ufficio postale o un comando della Guardia di finanza. Tali soggetti trasmettono le dichiarazioni ricevute all'UIC che provvederà ad inviarle all'Amministrazione finanziaria.

Si ritiene tuttavia che, i trasferimenti al seguito effettuati nel 2002, ovvero nei primi mesi del 2003, senza l'osservanza degli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 3 del decreto legge n. 167 del 1990, potranno essere comunque oggetto di emersione, con gli effetti previsti dalla disciplina in esame. In tal caso è necessario presentare all'intermediario, unitamente alla dichiarazione riservata, la dichiarazione di cui al citato articolo 3. A tal fine, i soggetti interessati dovranno indicare nel plico separatamente indirizzato all'Ufficio Italiano Cambi la seguente dizione "dichiarazione effettuata ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera d), del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27". indice

2. CONDONO ED EMERSIONE DELLE ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO

2.1. Rilevanza della nozione di redditi conseguiti all'estero

Il comma 5 dell'articolo 8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nell'ambito della disciplina relativa all'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (la c. d. "dichiarazione integrativa semplice") prevede, ai fini della regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero, l'obbligo del pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte richiamate nel comma 1 (imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta patrimoniale sulle imprese, IVA, IRAP, contributi previdenziali e contributi al SSN, e contributo straordinario per l'Europa), dovuta nella misura del 6 per cento. Al riguardo, si precisa che l'imposta del 6 per cento si applica sui redditi conseguiti all'estero e non anche sulla base imponibile ai fini IVA. L'articolo 9, comma 1, della legge n. 289 del 2002 stabilisce che la definizione automatica per gli anni pregressi, c. d. condono tombale, non ha effetto per i redditi conseguiti all'estero.

La nozione di redditi conseguiti all'estero ha pertanto rilevanza fondamentale per determinare i redditi oggetto di sanatoria ai sensi dell'articolo 8, comma 5, della legge n. 289 del 2002 e quindi non regolarizzabili attraverso il ricorso alla ordinaria integrazione prevista dal comma 1 dell'articolo 8 della legge n. 289 del 2002 (ovvero con applicazione di aliquote piene *pro-tempore* vigenti), né attraverso il c. d. condono tombale. Al riguardo, si rileva che il concetto di "reddito conseguito all'estero" non è desumibile direttamente da altre disposizioni normative. Trattasi infatti di una nozione prevista dal legislatore esclusivamente per le finalità proprie della disciplina in esame, pertanto non suscettibile di applicazione in altri ambiti. Perciò stesso, tale nozione è da interpretarsi in senso restrittivo, considerato che è stata prevista al fine precipuo di delimitare il campo di applicazione delle discipline generali contenute negli articoli 8, comma 1, e 9 della legge n. 289 del 2002. indice

2.2. Elementi che integrano la nozione di redditi conseguiti all'estero

Con la circolare n. 12/E è stato precisato che il reddito "conseguito all'estero" si qualifica in relazione al fondamentale criterio che trattasi di reddito che, indipendentemente dalla sua fonte di produzione, sia percepito all'estero da parte dello stesso soggetto che accede alla sanatoria, o da parte di un soggetto fittiziamente ad esso interposto.

Più precisamente, è stato specificato che si considerano conseguiti all'estero i redditi imponibili in Italia, qualora sussistano i seguenti presupposti:

- derivazione dei redditi da qualsiasi fonte.

Quindi può trattarsi di redditi di fonte sia italiana che estera;

- percezione dei redditi direttamente all'estero. Non rientrano pertanto in tale nozione i redditi incassati in Italia, nonché quelli imputati per competenza e ancora non manifestatisi monetariamente in Italia;

- percezione dei redditi da parte dello stesso soggetto titolare dei redditi che si avvale della regolarizzazione. Presupposto non integrato nel caso in cui le attività siano confluite in un conto estero intestato a un soggetto terzo rispetto al contribuente-società (ad esempio, amministratore);

- costituzione di attività o realizzazione di investimenti all'estero, attraverso i redditi percepiti all'estero, con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte.

In assenza di uno dei suddetti presupposti, il reddito non corrispondente a tale definizione è pertanto da intendersi conseguito in Italia, non ricompreso nell'ambito di applicazione dell'articolo 8, comma 5, e quindi regolarizzabile, ad esempio, con il condono tombale di cui all'articolo 9. Come precisato, rientrano pertanto nella definizione di redditi conseguiti all'estero:

- i redditi derivanti da beni situati in Italia e accreditati direttamente su conti esteri del contribuente;

- le rendite di natura finanziaria percepite direttamente all'estero e derivanti da partecipazioni in società residenti o non residenti;

- i redditi e gli imponibili derivanti da cessioni di beni o da prestazioni di servizi effettuati o rese da un'impresa residente se i relativi proventi sono stati accreditati direttamente su conti esteri del soggetto che si avvale della regolarizzazione;

- i canoni di affitto relativi a beni situati all'estero, sempreché percepiti all'estero.

Devono invece ritenersi non rientranti in tale definizione, i redditi e gli imponibili percepiti in Italia, sottratti ad imposizione e successivamente al loro realizzo trasferiti all'estero. Sono, ad esempio, da considerarsi conseguiti in Italia i redditi derivanti dalla fatturazione di costi inesistenti da parte di un fornitore estero; in tal caso, infatti, a nulla rilevando la residenza del fornitore, il reddito e il relativo flusso finanziario si è realizzato in Italia.

Inoltre, anche l'omessa registrazione di ricavi o imponibili in Italia e la successiva costituzione dei capitali all'estero attraverso l'esportazione della valuta, deve considerarsi operazione generatrice di redditi conseguiti in Italia. indice

2.3. Accertamenti

Chiarita la nozione di redditi conseguiti all'estero ed evidenziata la necessità di presentare apposita dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, comma 5, come unica procedura consentita dalla legge per regolarizzare gli stessi redditi, occorre accennare all'eventualità che il contribuente, unitamente alla predetta regolarizzazione, intenda definire automaticamente la propria posizione fiscale ai sensi dell'articolo 9. In tal caso, l'effetto preclusivo "di ogni accertamento tributario", enunciato al comma 10, lettera a), del citato articolo 9, deve correttamente coordinarsi con l'accertamento del "reddito conseguito all'estero", che l'Amministrazione finanziaria, anche in presenza del c. d. condono tombale, potrebbe effettuare.

Affinché l'ampiezza dell'effetto preclusivo indotto dalla definizione automatica non trovi ingiustificate deroghe in azioni amministrative di controllo non compatibili con la *ratio* dell'istituto definitorio, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, in presenza di definizione automatica perfezionata ai sensi dell'articolo 9, attiveranno l'accertamento dei "redditi conseguiti all'estero" soltanto sulla base di specifiche informazioni di provenienza esterna.

- IRPEF - INDENNITA' - FINE RAPPORTO - RILIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA -
PROCEDURA

La presente circolare riporta le istruzioni di servizio per il trattamento delle istanze di riliquidazione delle indennita' fine rapporto presentate all'Intendenza di Finanza ai sensi dell'art. 4 della legge 26 settembre 1985 n. 482.

Le Intendenze di Finanza e gli Ispettorati Compartimentali accuseranno ricevuta a questo Ministero; gli Uffici delle imposte dirette ed i Centri di servizio alle rispettive Intendenze di Finanza.

CAPITOLO I - DESCRIZIONE DELLA PROCEDURA

1.1 Generalita'

La procedura per il trattamento delle istanze di riliquidazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa alle indennita' di fine rapporto si propone di coordinare, con il supporto dell'elaborazione automatizzata, gli adempimenti disciplinati dagli artt. 4 e 5 della legge n. 482 del 26 settembre 1985 entrata in vigore l'1 ottobre 1985, nonche' dalla sentenza n. 178 del 27 giugno 1986 della Corte Costituzionale.

A partire dalle istanze di riliquidazione, presentate dai contribuenti, le attivita' previste portano alla riliquidazione dell'imposta ai sensi della nuova normativa ed all'eventuale predisposizione dei dati e dei documenti necessari per l'effettuazione dei rimborsi.

Nello svolgimento della procedura intervengono:

- il Centro Informativo della Direzione Generale delle imposte Dirette (C.I.I.D.) quale coordinatore dei vari aspetti procedurali e quale organismo preposto alla elaborazione delle istanze di riliquidazione dell'imposta relativa alle indennita' di fine rapporto;
- le Intendenze di Finanza competenti alla ricezione delle istanze inviate dai contribuenti, al controllo di ammissibilita' delle istanze ed alla verifica delle pendenze dei giudizi ritualmente promossi relativi alle indennita' di fine rapporto percepite prima del 1980;
- gli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette ed i Centri di Servizio di Roma e Milano, competenti alla riliquidazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relative alle indennita' di fine rapporto indicate sull'istanza;
- il Consorzio Nazionale Esattori (C.N.E.) quale organismo preposto alla registrazione, su supporto magnetico, dei dati contenuti nelle copie per l'elaborazione automatica delle istanze ed incaricato del ritiro e della consegna dei documenti oggetto dell'acquisizione presso le Intendenze di Finanza;
- la Banca d'Italia quale organismo preposto per l'emissione dei vaglia cambiari relativi agli ordinativi collettivi di pagamento predisposti dal Centro Informativo delle Imposte Dirette e contenenti i rimborsi d'imposta.

1.2. PRESENTAZIONE DELLE ISTANZE

L'istanza doveva essere presentata entro il 28 febbraio 1986 all'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione aveva sede l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette competente per la ricezione della dichiarazione dei redditi, modelli 740 e 740/S, contenente l'indicazione delle indennita' e delle somme percepite in via definitiva in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

Per le dichiarazioni dei redditi presentate presso il Centro di servizio di Milano, e' competente l'Intendenza di Finanza di Milano; per le dichiarazioni dei redditi presentate presso il Centro di servizio di Roma, e' competente l'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio delle imposte dirette di domicilio fiscale del soggetto istante, alla data della presentazione di dette dichiarazioni dei redditi.

E' da ricordare inoltre che, per le indennita' che dovevano essere indicate nelle dichiarazioni dei redditi da presentare entro il 31 maggio 1986, l'istanza doveva essere presentata all'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione il soggetto istante aveva il domicilio fiscale alla data di scadenza del termine utile per la presentazione dell'istanza stessa.

Per gli esattori era prevista una proroga di 6 mesi per la presentazione dell'istanza qualora l'evento dritto alla riliquidazione fosse decaduto posteriormente al 31 ottobre 1985.

Per gli eredi era prevista una proroga di 6 mesi per la presentazione dell'istanza qualora l'avente diritto alla riliquidazione fosse deceduto posteriormente al 31 ottobre 1986.

All'istanza doveva essere allegata la documentazione rilasciata dal datore di lavoro o ente erogante comprovante gli elementi necessari per la riliquidazione dell'imposta. Qualora tale documentazione non era disponibile all'atto della presentazione, l'interessato poteva fare riserva di integrare l'istanza, inviando la documentazione necessaria entro il 30 settembre 1986 alla stessa Intendenza di finanza presso la quale era stata presentata l'istanza.

Successivamente alla presentazione delle istanze possono essere pervenute all'Intendenza di finanza comunicazioni di rinuncia alle istanze stesse, da parte dei contribuenti per i quali e' intervenuta una riliquidazione a titolo di indennita' di fine rapporto effettuata dal sostituto d'imposta dopo l'entrata in vigore della legge n. 482/85.

1.3 FASI DELLA PROCEDURA

La procedura per il trattamento delle istanze di riliquidazione dell'imposta relativa alle indennita' di fine rapporto si articola in due fasi:

Fase Intendenza: prevede lo svolgimento degli adempimenti delle Intendenze di finanza.

Fase ufficio: prevede lo svolgimento degli adempimenti degli Uffici delle imposte dirette e dei Centri di servizio di Roma e Milano.

1.3.1 Fase Intendenza

La fase in oggetto comprende tutte le attivita' necessarie per lo svolgimento dei compiti spettanti alle Intendenze di finanza previsti dalla normativa. Per dette attivita' sono state impartite istruzioni con nota n. CI/2597 del 21 novembre 1987.

L'illustrazione di tale fase, riepilogata qui di seguito, evidenzia gli organismi interessati con i rispettivi adempimenti.

Intendenza di Finanza

- Protocollazione delle istanze
- Separazione dell'originale dalla copia per l'elaborazione automatica
- Formazione dei pacchi (distinti tra originale e copia)
- Consegna dei pacchi per l'elaborazione automatica al C.N.E. tramite elenco di trasmissione.

Consorzio nazionale esattori

- Registrazione dei dati contenuti nelle copie per l'elaborazione automatica su supporto magnetico secondo le indicazioni ricevute dal C.I.I.D.
- Consegna al C.I.I.D. dei supporti magnetici contenenti i dati delle istanze
- Restituzione all'Intendenza di finanza delle copie per l'elaborazione automatizzata.

Centro informativo delle imposte dirette

- Acquisizione e controllo formale dei dati registrati dal C.N.E.
- Validazione dei codici fiscali con estrazione dei dati anagrafici presenti nell'Archivio Anagrafico per tutti i codici fiscali risultati esatti
- Abbinamento con i dati in possesso del Sistema Centrale relativi alle dichiarazioni dei redditi mod. 740 originarie
- Predisposizione degli archivi per la successiva lavorazione
- Produzione per le Intendenze di Finanza di:
 - rubriche alfabetiche dei contribuenti che hanno presentato istanza;
 - liste delle istanze presentate, ordinate per protocollo;
 - liste delle istanze suddivise per ufficio competente;
 - liste dei contribuenti interessati al controllo sui ricorsi ancora pendenti.
- Produzione per le Commissioni tributarie di una lista dei contribuenti che hanno compilato il quadro F dell'istanza.

Intendenza di finanza

- Abbinamento della documentazione pervenuta successivamente alla presentazione delle istanze

- Suddivisione per ufficio degli originali delle istanze unitamente alla documentazione
- Verifica della validita' formale delle istanze con apposizione sulle liste per ufficio di opportuni codici d'azione
- Invio agli uffici competenti degli originali delle istanze corredati della documentazione, delle liste per ufficio e dell'elenco di trasmissione
- Controllo dei ricorsi pendenti ed invio agli uffici competenti degli esiti di tali controlli.

Centro informativo delle imposte dirette

- A fine liquidazione da parte degli uffici competenti, il C.I.I.D. invia alle Intendenze di finanza le schede automatizzate contenenti l'esito finale della riliquidazione dell'istanza, nonche' le comunicazioni da trasmettere ai contribuenti sull'esito stesso
- Produzione per le Commissioni Tributarie della lista definitiva dei contribuenti con ricorsi pendenti per i quali e' stata effettuata la riliquidazione dell'imposta.

1.3.2 Fase Ufficio

La fase in oggetto comprende tutte le attivita' necessarie per lo svolgimento dei compiti spettanti agli Uffici distrettuali delle imposte dirette ed ai Centri di Servizio di Roma e Milano, previsti dalla normativa.

L'illustrazione di tale fase, effettuata qui di seguito, evidenzia gli organismi interessati con i rispettivi adempimenti.

Centro Informativo delle imposte dirette

- Produzione ed invio agli uffici di un elenco riepilogativo delle istanze che provengono dalle Intendenze di finanza
- Costituzione dei pacchi meccanografici di istanze
- Produzione ed invio di liste analitiche relative ai pacchi meccanografici costituiti
- Liquidazione centralizzata dell'imposta
- Produzione ed invio delle schede automatiche di liquidazione contenenti gli esiti della liquidazione centralizzata
- Produzione delle comunicazioni per la richiesta di documentazione, su segnalazione dell'ufficio.

Uffici delle imposte dirette

- Ricezione degli originali delle istanze, delle liste per ufficio e degli elenchi di trasmissione inviati dalle Intendenze di finanza e verifica della corrispondenza del materiale ricevuto.
- Ricezione delle schede automatiche di liquidazione e delle liste analitiche fornite dal C.I.I.D.
- Riordino delle istanze secondo la sequenza dei pacchi meccanografici costituiti dal C.I.I.D.
- Ricezione della documentazione richiesta dall'ufficio
- Controlli di liquidazione:
 - verifica della presenza nelle dichiarazioni annuali dei cespiti indicati nell'istanza nonche' delle ritenute, dei ruoli e rimborsi eventualmente effettuati anche mediante compensazione nella sezione II del quadro D con le altre sezioni I e III.

Per la ricerca di tali dichiarazioni si fa presente che la lista analitica fornita dal C.I.I.D. contiene gli estremi della dichiarazione relativa all'ultimo anno di percezione dell'indennita', mentre il Mod. 152/I contiene gli estremi di eventuali altre dichiarazioni contenenti dati relativi alla sezione II del quadro D.

- Verifica dei dati acquisiti dal C.N.E. e riportati sulla scheda automatica di liquidazione
- Integrazione e correzione dei dati tramite terminale con conseguente riliquidazione dell'imposta
- Eventuale richiesta di documentazione in via automatica mediante apposito codice operativo
- Conferma via terminale della situazione definitiva dei rimborsi con produzione delle liste dei rimborsi
- Invio al C.I.I.D. delle liste dei rimborsi.

Centro informativo delle imposte dirette

- Predizione degli ordinativi collettivi di pagamento sulla base della lista di rimborsi inviata dagli uffici

- Predisposizione degli ordinativi collettivi di pagamento sulla base delle liste di rimborso inviate dagli uffici

- Invio degli ordinativi collettivi di pagamento alla Banca d'Italia

- Produzione e invio delle comunicazioni sugli esiti della liquidazione

Banca d'Italia

- Emissione dei vaglia cambiari

FASE UFFICIO

Di seguito viene dettagliatamente illustrata la FASE UFFICIO con particolare riguardo alle attività che devono essere svolte presso gli Uffici distrettuali delle imposte dirette e dei Centri di servizio di Roma e Milano secondo gli adempimenti previsti dalla normativa e con il supporto della procedura automatizzata.

CAPITOLO II -RICEZIONE DOCUMENTI DALLE INTENDENZE DI FINANZA E DAL C.I.I.D.

2.1 INTRODUZIONE

Nel presente capitolo vengono descritti i vari flussi di documenti cartacei che pervengono agli Uffici distrettuali delle imposte dirette ed ai Centri di servizio di Roma e Milano, da parte delle Intendenze di finanza, del C.I.I.D. e del soggetto che ha presentato istanza.

2.2 RICEZIONE DOCUMENTI DALLE INTENDENZE DI FINANZA

2.2.1 Istanze di riliquidazione e documentazioni allegate

Ai sensi del comma 5 dell'art. 4 della legge n. 482/85 gli Uffici distrettuali delle imposte dirette ed i Centri di servizio di Roma e Milano sono gli organismi competenti ad effettuare la riliquidazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa alle indennità di fine rapporto, richiesta dai contribuenti tramite le istanze di riliquidazione. A tal fine le Intendenze di finanza, presso le quali sono state presentate le istanze, devono inviare agli uffici:

- gli originali delle istanze di riliquidazione;

- la documentazione allegata all'istanza;

- gli esiti dei controlli formali di ammissibilità dell'istanza.

Le istanze vengono inviate dalle Intendenze di finanza raggruppate in pacchi ed in ordine di protocollo, secondo l'archiviazione effettuata presso le Intendenze in sede di ricezione delle istanze.

2.2.2 Lista delle istanze per Ufficio

Unitamente ad ogni pacco di istanze le Intendenze di finanza inviano all'ufficio competente la lista delle istanze per ufficio fornita in ausilio dal C.I.I.D.

Tale lista contiene le istanze suddivise per ufficio ed ordinate per pacco e protocollo secondo l'archiviazione effettuata dall'Intendenza di finanza. Per ogni pacco vengono evidenziati:

- il numero di protocolli dell'istanza;

- i dati identificativi del lavoratore dipendente: - cognome e nome; - luogo di nascita (comune e provincia); - data di nascita; - codice fiscale;

- i codici d'azione, tramite i quali l'Intendenza segnala gli esiti dei controlli formali effettuati;

- il progressivo meccanografico, da utilizzare da parte dell'ufficio competente per identificare l'istanza e per comunicare al Sistema Centrale i codici d'azione apposti dall'Intendenza di finanza (vedi punto 3.3).

2.2.3 Lista dei contribuenti interessati al controllo sui ricorsi pendenti

Il comma 1 dell'art. 4 della legge n. 482/85, integrato dal successivo art. 5, prevede che qualora le indennità siano interamente percepite anteriormente all'1 gennaio 1980, deve esistere un giudizio ritualmente promosso e pendente alla data di entrata in vigore della legge (1 ottobre 1985). Ai sensi del comma 5 dell'art. 4 spetta all'Intendenza di finanza verificare tale condizione pregiudiziale di ammissibilità dell'istanza.

Il C.I.I.D. ha predisposto per le Intendenze di finanza una lista dei contribuenti interessati al controllo sulla pendenza dei ricorsi.

Ultimato il controllo dei giudizi tale lista viene firmata dal responsabile ed inviata all'ufficio competente indicato su di essa.

Tale elenco contiene:

- i dati anagrafici del lavoratore dipendente:

- cognome e nome;

- luogo di nascita (comune e provincia);

- data di nascita;

- codice fiscale;

- i dati di protocollazione dell'istanza:

- numero di pacco;

- numero di protocollo;

- la pendenza del ricorso:

barrando il "SI" l'Intendenza di finanza ha confermato la pendenza di un giudizio ritualmente promosso, barrando il "NO" ha escluso la pendenza di un giudizio;

- il progressivo meccanografico dell'istanza da utilizzare da parte dell'ufficio competente per identificare l'istanza e per comunicare al Sistema Centrale l'esito del controllo (vedi punto 3.4).

L'elenco risulta ordinato per cognome e nome del lavoratore dipendente. Per le istanze interessate dal controllo sulla pendenza dei ricorsi, la riliquidazione dell'imposta risulterà bloccata finché l'Intendenza di finanza non avrà comunicato all'ufficio competente l'esito della verifica.

2.3 RICEZIONE DOCUMENTI DAL C.I.I.D.

2.3.1 Lista riepilogativa delle istanze che devono pervenire agli uffici

Il C.I.I.D. fornisce all'ufficio competente alla liquidazione una lista riepilogativa delle istanze che devono pervenire dalle Intendenze di finanza. Tale lista, suddivisa per pacco nell'ambito della Intendenza di provenienza, contiene per ogni istanza:

- il protocollo apposto dalla Intendenza di finanza;

- il cognome e nome del lavoratore dipendente;

- il progressivo meccanografico del pacco;

- il numero di sequenza all'interno del pacco.

2.3.2 Schede di liquidazione

La procedura di liquidazione automatica effettua, sulla base dei dati indicati sulle istanze e di quelli in possesso del Sistema Centrale, i controlli necessari per una corretta riliquidazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa alle indennità di fine rapporto ai sensi della legge n. 482/85 determinando l'eventuale imposta da rimborsare. Al termine della fase di liquidazione centralizzata viene prodotta, per ogni istanza, una scheda di liquidazione automatica mod. 152/I ed inviata all'ufficio competente alla liquidazione.

La scheda di liquidazione contiene:

- i dati registrati dal C.N.E. a partire dalla copia per l'elaborazione automatica dell'istanza;

- i dati derivati dagli archivi del Sistema Centrale (per i soggetti il cui codice fiscale è risultato esatto) relativi:

- ai dati anagrafici;

- ai dati di residenza;

- alle dichiarazioni originarie;

- i dati di calcolo automatico;

- i codici diagnostici.

2.3.3 Liste analitiche delle istanze

La legge n. 482/85 (art. 5) prevede che, per l'esecuzione dei rimborsi, si applichino le disposizioni di cui all'art. 42 bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602; quest'ultimo, a sua volta, prevede che gli uffici formino liste di contribuenti da rimborsare per ciascun comune nel distretto e per ciascun periodo d'imposta.

Inoltre gli uffici hanno la necessita` di verificare i dati indicati dal contribuente (o dall'erede) nel quadro D sez. II degli annuali modelli di dichiarazione 740 e 740/S, relativamente alle indennita` di fine rapporto oggetto d'istanza.

Risulta quindi opportuna la lavorazione delle istanze in base all'anno di riferimento, al comune di domicilio fiscale relativo, e al numero protocollo della suddetta dichiarazione dei redditi.

A tal fine il Sistema Centrale provvede a costituire i pacchi meccanografici secondo tale ordinamento e a fornire per ogni ufficio competente una lista analitica delle istanze contenute nei pacchi meccanografici.

Le schede di liquidazione relative a istanze presentate da eredi sono ordinate separatamente con lo stesso criterio.

La lista analitica evidenzia, per ogni pacco:

- il numero di sequenza della istanza all'interno del pacco;
- il progressivo meccanografico dell'istanza;
- i dati identificativi del lavoratore dipendente;
- gli estremi del pacco, inviato dall'Intendenza di finanza, con cui e` stata protocollata l'istanza;
- gli estremi identificativi della dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S, in cui le indennita` sono state dichiarate relativamente all'ultimo anno di percezione delle somme. Nel caso in cui il contribuente abbia presentato altre dichiarazioni per acconti o anticipazioni, gli estremi identificativi di tali dichiarazioni sono riportati nella scheda di riliquidazione mod. 152/l.

2.4 DOCUMENTAZIONE DELLE ISTANZE

Il Sistema Centrale, sulla base di un apposito codice operativo trasmesso dall'ufficio, provvede a richiedere direttamente all'interessato o al sostituto d'imposta la documentazione mancante o non idonea che dovra` essere inviata all'ufficio competente.

Il modello di richiesta dei dati previsti dalla nuova normativa che devono essere certificati dal datore di lavoro o ente erogante contiene le seguenti informazioni:

- Soggetto richiedente
- cognome e nome
- indirizzo
- Ufficio imposte dirette, Centro di servizio competente
- ufficio destinatario
- progressivo istanza
- progressivo pacco
- numero di sequenza
- Rapporto di lavoro
- datore di lavoro o ente erogante
- lavoratore dipendente
- data inizio rapporto
- data fine rapporto.

CAPITOLO III - ADEMPIMENTI DEL SERVIZIO GENERALE DEGLI UFFICI IMPOSTE DIRETTE E DEL REPARTO RICEZIONE E SPEDIZIONE DEI CENTRI DI SERVIZIO

3.1 INTRODUZIONE

In questo capitolo vengono evidenziati gli adempimenti del Servizio Generale degli Uffici distrettuali delle imposte dirette e della Sezione ricezione e spedizione dei Centri di

servizio di Roma e Milano, necessari per il trattamento delle istanze di riliquidazione.

3.2 RICEZIONE DELLE ISTANZE

Il Servizio Generale degli Uffici delle imposte dirette e la Sezione ricezione e spedizione dai Centri di servizio ha il compito di controllare la fase di ricezione delle istanze effettuando le seguenti verifiche:

- a) il numero dei pacchi trasmessi dalle singole Intendenze di finanza deve coincidere con quello indicato nell'elenco di trasmissione e ciascun pacco deve essere accompagnato dalla lista per ufficio;
- b) il numero dei soggetti contenuti in ogni lista trasmessa dall'Intendenza di finanza deve coincidere con il numero delle istanze contenute nel pacco;
- c) i vari pacchi di istanze pervenuti all'ufficio dalle Intendenze di finanza devono corrispondere a quelli indicati nella lista riepilogativa delle istanze inviata dal C.I.I.D.

Nel caso in cui dovessero riscontrarsi discordanze o anomalie e' necessario che gli uffici si mettano immediatamente in contatto con le Intendenze di finanza per i necessari chiarimenti.

3.3 RICEZIONE DELLE LISTE PER UFFICIO

Le liste per ufficio, vengono inviate dalle Intendenze di finanza agli uffici o Centri di servizio unitamente alle istanze.

Tali liste devono essere utilizzate, oltre che per la verifica della spedizione effettuata dalle Intendenze di finanza (3.2.a), anche per la trasmissione al Sistema Centrale dei "codici di azione" apposti dall'Intendenza a seguito dei controlli formali effettuati.

A tal fine e' compito del Servizio Generale degli uffici e della Sezione ricezione e spedizione dei Centri di servizio, trasmettere le liste al Servizio trasmissione dati.

Quest'ultimo dopo aver trasmesso via terminale i "codici di azione" provvedera' a restituire al Servizio Generale o alla Sezione ricezione e spedizione, le liste di trasmissione e le schede di liquidazione ottenute in seguito alla trasmissione dei suddetti codici.

I mod. 152/I cosi' aggiornati, dovranno essere inseriti nei relativi pacchi secondo le modalita' descritte nel paragrafo 3.5, dopo aver verificato la corretta acquisizione dei codici d'azione indicati nella lista per ufficio che dovra' essere vistata dal responsabile del servizio.

3.4 RICEZIONE DELLE LISTE DEI CONTRIBUENTI INTERESSATI DA RICORSI

Le liste dei contribuenti interessati al controllo sui ricorsi pendenti possono essere inviate dalle Intendenze di finanza agli uffici o Centri di servizio anche successivamente all'invio delle istanze.

Tali liste devono essere utilizzate per la trasmissione al Sistema Centrale dell'esito della verifica della pendenza del ricorso effettuata dall'Intendenza di finanza.

A tal fine e' compito del Servizio Generale degli uffici e della Sezione ricezione e spedizione dei Centri di Servizio, trasmettere le liste dei ricorsi al Servizio trasmissione dati.

Quest'ultimo trasmettera' via terminale:

- il codice "T09" quando sulla lista nella colonna "pendenza del ricorso" risulta barrato il "SI";

- il codice "T10" quando sulla lista nella colonna "pendenza del ricorso" risulta barrato il "NO".

Il Servizio trasmissione dati, dopo aver trasmesso via terminale i codici predetti, provvedera' ad inviare al Servizio Generale o alla Sezione Ricezione e spedizione del Centro di Servizio le liste dei contribuenti interessati e i modelli 152/I; questi ultimi provvederanno a verificare la corretta acquisizione delle segnalazioni indicate nella lista che dovra' essere vistata dal responsabile del servizio. I modelli 152/I aggiornati dovranno essere trattati secondo le modalita' previste nel paragrafo successivo, ovvero, qualora la fase di smistamento dei pacchi sia gia' avvenuta, dovranno essere trasmessi direttamente ai liquidatori che hanno in carico le relative istanze.

3.5 SMISTAMENTO AI LIQUIDATORI DEI PACCHI DA CONTROLLARE

Il Servizio Generale o la Sezione ricezione e spedizione del Centro di servizio dovra' formare i pacchi di lavorazione aggregando le istanze e la relativa documentazione con i mod. 152/I inviati dal C.I.I.D. Tale operazione dovra' essere effettuata sulla base della lista analitica secondo le seguenti modalita':

- 1) suddividere i mod. 152/I per pacco meccanografico riunendoli alla corrispondente lista analitica;
- 2) inserire i mod. 152/I aggiornati con i codici d'azione acquisiti dal Servizio trasmissione dati nel corrispondente pacco meccanografico;
- 3) completare il pacco di lavorazione dei mod. 152/I con le istanze pervenute dalle Intendenze di finanza e con le dichiarazioni dei redditi mod. 740 o 740/S contenenti i dati dichiarati relativi all'indennita' definitiva. Sia l'istanza che la dichiarazione dei redditi devono essere ricercati utilizzando i rispettivi estremi identificativi riportati sulla lista analitica.

3.6 ISTANZA FUORI UFFICIO

In tutti i casi in cui una istanza sia pervenuta ad un ufficio non competente il Servizio Generale o la Sezione di ricezione o spedizione del Centro di servizio, in base a quanto segnalato dal liquidatore, provvederà a trasmetterla, unitamente a tutta la documentazione, all'ufficio competente, dandone comunicazione all'Intendenza di finanza che aveva trasmesso l'istanza stessa.

3.7 ACQUISIZIONE DELL'ISTANZA PROVENIENTE DA ALTRO UFFICIO O DA UNA INTENDENZA DI FINANZA

Il Servizio Generale o Sezione ricezione e spedizione del Centro di servizio che riceve una istanza proveniente da un altro ufficio o pervenuta con apposita nota da una Intendenza di finanza, dopo averne accertata l'effettiva competenza, la trasmette al responsabile della liquidazione che provvederà a prenderla in carico ed a farla acquisire dal Servizio trasmissione dati. In tutti i casi in cui tale istanza sia stata presentata presso una Intendenza di finanza diversa da quella territorialmente competente, il Servizio Generale o Sezione ricezione e spedizione del Centro di servizio dovrà trasmetterla a quest'ultima Intendenza di finanza una copia per conoscenza.

3.8 RICEZIONE E SMISTAMENTO DELLA DOCUMENTAZIONE RICHIESTA

Il Servizio Generale dell'ufficio e la Sezione ricezione e spedizione del Centro di servizio dovrà far pervenire al liquidatore o al servizio di liquidazione preposto, la documentazione inviata dai soggetti interessati sulla base dei riferimenti meccanografici (progressivo pacco e progressivo istanza) riportati nella lettera di richiesta predisposta dal C.I.I.D.

CAPITOLO IV - ADEMPIMENTI DEI LIQUIDATORI

4.1 MODALITA' DI CONTROLLO DELL'ISTANZA E DI CORREZIONE DEI MOD. 152

Per tutte le istanze viene prodotta una scheda di liquidazione (mod. 152/I) nella quale sono riportati i dati registrati dalla copia per l'elaborazione automatizzata e i dati desunti dagli archivi magnetici del Sistema Centrale relativi a dati anagrafici, dati di residenza e dati sulle indennità di fine rapporto percepite e dichiarate negli annuali mod. 740 e 740/S.

A fronte di ogni istanza il liquidatore dovrà:

a) controllare che i dati anagrafici riportati sul mod. 152/I corrispondano a quelli dell'originale dell'istanza;

b) effettuare, avvalendosi anche dei codici diagnostici, le operazioni di liquidazione, che consistono essenzialmente in:

- verifica della congruenza dei singoli quadri compilati;

- verifica dei dati relativi alle indennità di fine rapporto originariamente dichiarate;

- verifica degli eventuali ruoli e rimborsi d'imposta effettivamente pagati o riscossi;

c) applicare i codici operativi, utilizzati per comandare al Sistema Centrale particolari azioni da intraprendere per il corretto svolgimento della liquidazione; tali azioni derivano dall'esame dell'istanza e non sono eseguibili in forma automatica del sistema.

4.1.1 Documentazione della istanza

Come già messo in evidenza con la circolare n. 2 del 5 febbraio 1986 prot. n. 8/040, con riferimento ai criteri di merito per la riliquazione della istanza (cap. IV) il nuovo sistema impositivo vede, a regime, la rilevanza di talune condizioni che il vecchio sistema impositivo non conosceva (diversa rilevanza delle anzianità convenzionali e dei rapporti di lavoro tempo parziale; trattamento differenziato tra indennità principale e "altre indennità e somme"; valutazione particolare delle "eccedenze" di indennità maturate fino al 31 maggio 1982 a favore di talune categorie di lavoratori subordinati); tale rilevanza, come sopra accennato, si riverbera anche sui rapporti cessati, per i quali viene chiesta la riliquazione dell'imposta da parte degli interessati mediante la presentazione dell'apposita istanza.

Per questa ultima ipotesi, nella stessa circolare è stato altresì rilevato che, poiché i dati relativi alla suddetta condizione non erano previsti dalla previgente normativa, ove il contribuente interessato non disponeva comunque al momento della presentazione della istanza dei documenti probatori, gli stessi dovevano essere oggetto di apposita documentazione rilasciata dal datore di lavoro o ente erogante da trasmettere successivamente entro il 30 settembre 1986 (D.M. 26 novembre 1986).

Ne consegue che, qualora la documentazione allegata alla istanza o trasmessa successivamente alla stessa risulti certificata dal datore di lavoro o ente erogante in data successiva alla entrata in vigore della legge 482/85 deve ritenersi probante anche nel caso in cui non siano stati espressamente menzionati tutti i dati richiesti dalla nuova normativa.

In merito alla necessità di allegazione della ulteriore certificazione da parte del datore di lavoro o ente erogante, con riferimento ai singoli elementi da documentare, si possono verificare le seguenti situazioni:

a) Annualità convenzionali

La verifica del dato richiesto per la corretta determinazione del reddito di riferimento e dell'aliquota corrispondente viene effettuata automaticamente sulla base del confronto tra gli anni presi a base di commisurazione dell'indennità e gli anni di durata del rapporto di lavoro risultanti dalla data di inizio e fine del rapporto stesso.

Nel caso in cui gli anni relativi al periodo di commisurazione coincidono con quelli di effettiva durata del rapporto, si deve procedere alla liquidazione della istanza in quanto, non

esistendo alcun periodo convenzionale, e' sufficiente la documentazione dei dati desumibili dal mod. 102 allegato alla dichiarazione dei redditi originaria.

Nel caso invece, in cui dal confronto dei suddetti periodi risulti una differenza e' necessario verificare che tale differenza sia dovuta alla presenza di un periodo convenzionale che dovra' risultare da apposita certificazione.

b) Rapporto di lavoro a tempo parziale

Per la riliquidazione dell'istanza, l'individuazione del periodo di rapporto a tempo parziale e' necessario ai fini della corretta determinazione della quota di abbattimento dell'imponibile.

L'istituto del rapporto di lavoro a tempo parziale e' stato introdotto dalla legge 19 dicembre 1984 n. 863, anche se taluni contratti di lavoro in precedenza gia' lo prevedevano; tale norma, peraltro, non riguarda i dipendenti pubblici e trova limitata applicazione solo in alcuni settori.

Cio' premesso, considerata la limitazione, del periodo di applicazione della legge succitata, il numero di istanze interessate dalla presenza di periodi di lavoro effettuato a tempo parziale e' risultato irrilevante.

Pertanto la documentazione riferita all'indicazione del tempo parziale deve ritenersi necessaria solo nel caso in cui la suddetta condizione sia stata espressamente indicata nel quadro G dell'istanza.

c) Altre indennita' e somme

Le ipotesi che possono configurarsi si riferiscono o ad altre indennita' percepite allo stesso datore di lavoro o ente erogante contestualmente alla indennita' di fine rapporto a suo tempo certificato con un unico mod. 102 oppure ad altre indennita' percepite separatamente e certificate con distinto mod. 102 dallo stesso datore di lavoro o altro soggetto erogante.

Mentre nella seconda ipotesi la presenza di piu' mod. 102 e' sufficiente per documentare gli importi delle indennita' di fine rapporto e delle altre indennita', nella prima ipotesi il liquidatore comunque deve verificare la presenza della documentazione probatoria dell'importo indicato come "altra indennita'" al fine di poter correttamente determinare il reddito di riferimento e l'aliquota media corrispondente da applicare all'altra indennita'.

d) Quota eccedente

L'indicazione da parte del soggetto istante, nel quadro G dell'istanza, del dato relativo alla quota eccedente, deve risultare comunque certificata.

In base alle precisazioni su esposte, qualora nel corso dell'esame delle istanze di riliquidazione, risulti che le stesse non siano corredate dalla necessaria documentazione, il liquidatore per poter liquidare l'imposta e l'eventuale rimborso, deve chiedere l'integrazione della documentazione risultata carente.

Il C.I.I.D. sulla base di apposito codice operativa apposta dal liquidatore, inviera' automaticamente la richiesta di documentazione che dovra' essere trasmessa direttamente all'ufficio richiedente.

4.1.2 Richiesta della documentazione

Sulla base di quanto detto nel paragrafo precedente, tutte le volte in cui sia necessaria la certificazione dei nuovi elementi previsti dalla legge 482/85 il liquidatore deve apporre il codice operativa R27 tramite il quale il Sistema Centrale inviera' automaticamente ai soggetti interessati la richiesta della documentazione.

Al fine di rendere eseguibile la richiesta di documentazione e' necessario procedere, tramite operazione via terminale, alla costituzione di un apposito pacco bis in cui confluiscono, a partire dal pacco origine, le istanze per le quali e' stato apposto il codice operativa R27 di richiesta della documentazione.

Per effettuare l'operazione di costituzione del pacco bis il liquidatore dovra':

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;

- indicare il pacco meccanografico che si vuole sdoppiare. In conseguenza di tale operazione il Sistema Centrale provvede, a chiusura del collegamento, alla formazione del pacco bis che avra' lo stesso identificativo meccanografico del pacco origine differenziato mediante il valore "3" nella prima cifra del progressivo numerico.

A completamento delle operazioni sopra descritte sara' possibile effettuare l'operazione di perfezionamento del pacco origine.

Per quanto attiene, invece, il perfezionamento del pacco bis, questo potra' essere effettuato successivamente all'esame, della certificazione pervenuta annullando la richiesta di documentazione mediante il codice operativo R28.

4.2 MODALITA' DI ESECUZIONE DELLE CORREZIONI AI MOD. 152/I VIA TERMINALE

La correzione via terminale dei mod. 152/I avviene mediante l'utilizzo dell'apposita operazione che permettera' di correggere i seguenti dati:

- dati identificativi dell'istanza

- numero di pacco e di protocollo dell'istanza assegnati dall'Intendenza di finanza;
- anno d'imposta e comune di presentazione della dichiarazione mod. 740 o 740/S contenente l'indennità di fine rapporto definitivamente liquidata;
- dati anagrafici e di residenza relativi al lavoratore dipendente, all'erede e al datore di lavoro o ente erogante;
- dati contabili
- costituiti da tutti gli elementi numerici dell'istanza (importi, dati, codice ufficio ecc.) relativi ai quadri D, E, F e G;
- codici operativi.

In risposta a tali correzioni, effettuate dal terminalista sulla base del mod. 152/I modificato dal liquidatore, viene stampato un nuovo mod. 152/I con le correzioni apportate. E' da sottolineare che una correttiva fa scattare di un'unità il contatore del campo VERSIONE.

4.3 MODALITA' DI RISCONTRO DEI MOD. 152/I SOTTOPOSTI A CORREZIONE

La procedura di correzione via terminale utilizza un ulteriore mod. 152/I per documentare le variazioni apportate in conseguenza delle segnalazioni del liquidatore.

Tale mod. 152/I e' caratterizzato da un numero progressivo stampato nel campo VERSIONE, che nei mod. 152/I di prima liquidazione assume il valore zero.

La verifica dell'esatta acquisizione delle correzioni si fa ponendo a confronto il mod. 152/I sul quale sono state apportate le correzioni, con il mod. 152/I risultante dalla elaborazione automatica controllando i soli campi modificati dal liquidatore.

In caso di non corrispondenza il mod. 152/I viene corretto depennando i valori errati ed annotando i valori corretti.

4.4 CASI PARTICOLARI

a) Istanza "fuori ufficio"

a1) Annullamento dell'istanza

In tutti i casi in cui una istanza sia pervenuta ad un ufficio non competente, il liquidatore dovra' apporre sul relativo mod. 152/I il codice operativa R01 di annullamento e trasmetterlo al STD per gli adempimenti successivi.

Ricevuto in risposta il mod. 152/I con l'evidenziazione dell'awenuto annullamento, il liquidatore dovra' estrarre dal pacco l'istanza (originale e documentazione allegata), unirvi i modelli 152/I e trasmetterla al Servizio Generale o Reparto ricezione e spedizione dei Centri di servizio che provvedera' a spedirla all'ufficio competente.

a2) Acquisizione dell'istanza da parte dell'ufficio

Il Servizio Generale o Reparto ricezione e spedizione dei Centri di Servizio che riceve una dichiarazione proveniente da altro ufficio ovvero non ancora acquisita dal Sistema Centrale, dopo averne accertato la effettiva competenza, la trasmette al responsabile della liquidazione che provvedera' a farla acquisire dal Servizio trasmissione dati.

In presenza di tale codice il liquidatore dovra' ricercare tramite interrogazione via terminale le ulteriori istanze presentate dallo stesso soggetto.

Nell'eventualita' che le istanze presentate si riferiscano allo stesso rapporto di lavoro il liquidatore dovra' annullare le istanze duplicate mediante l'apposizione del codice operativa R01, ovvero confermarne la non duplicazione mediante l'apposizione del codice operativa R19.

L'acquisizione dell'istanza verra' effettuata secondo il seguente schema:

a2.1) Assegnazione dell'istanza ad un pacco meccanografico

Con una prima operazione via terminale verra' comandato l'inserimento dell'istanza in un pacco meccanografico tenendo presente che tutte le istanze di un pacco devono essere relative allo stesso anno di percezione e comune di domicilio fiscale. Per effettuare l'operazione di acquisizione dell'istanza il liquidatore dovra':

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;
- indicare il codice dell'Intendenza di finanza di provenienza;
- indicare il codice dell'Ufficio;
- indicare l'anno di percezione delle somme;
- indicare il comune di domicilio fiscale e la sigla della provincia;

- indicare il numero meccanografico del pacco; in mancanza di tale indicazione il Sistema Centrale provvederà ad attribuire un nuovo pacco meccanografico.

In risposta dal Sistema Centrale si riceverà un messaggio di avvenuta assegnazione dell'istanza ad un pacco.

a2.2) Acquisizione dei dati indicati nell'istanza

Soltanto dopo aver eseguito la precedente operazione si potrà procedere con separata transazione, ad acquisire i dati indicati nell'istanza utilizzando la procedura di "correttiva".

b) Trasferimento di una istanza da un pacco ad un altro nell'ambito del medesimo Ufficio

In tutti i casi in cui una istanza debba essere trasferita in un altro pacco, il liquidatore potrà effettuare il trasferimento dell'istanza secondo il seguente schema:

b1) Trasferimento

Con una prima operazione via terminale verrà comandato il trasferimento dell'istanza ad altro pacco. A tale scopo il liquidatore dovrà:

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;

- indicare il "progressivo istanza" riportato sul mod. 152/I;

- indicare il "progressivo pacco" al quale si vuole trasferire l'istanza; in mancanza di tale indicazione il Sistema Centrale provvede ad attribuire all'istanza un nuovo "progressivo pacco" i cui elementi identificativi (anno di percezione e comune di domicilio fiscale) saranno quelli relativi alla prima istanza inserita.

In risposta dal Sistema Centrale si riceverà un messaggio di avvenuto trasferimento.

b2) Correttive

Dopo aver a precedente operazione si potrà procedere, a transazione, alle correttive vere e proprie.

c) Presenza di più istanze rese dal medesimo soggetto

Il Sistema Centrale identifica mediante il codice fiscale eventuali altre istanze rese dallo stesso soggetto e segnala tale situazione sulla scheda di liquidazione con il codice diagnostico I10.

d) Agevolazioni per calamità naturali

A norma del D.L. 26 maggio 1984 n. 159 convertito nella legge 24 luglio 1984 n. 363 sono sospesi, fino al 31 dicembre 1985, i pagamenti di imposte dirette e contributi dovuti dai soggetti residenti alla data degli eventi, nei comuni dell'Umbria colpiti dal terremoto dell'aprile 1984 e nei comuni dell'Abruzzo, Molise, Lazio e Campania colpiti dai terremoti del maggio 1984; la riscossione delle imposte dovute è effettuata, senza applicazione di soprattassa e di interessi, in venti rate iscritte nei ruoli principali (L. 9 agosto 1986, n. 472).

Premesso che, in fase di liquidazione delle dichiarazioni mod. 740 relative agli anni d'imposta 1984 e 1985 interessati dalla norma richiamata, saranno segnalati i soggetti che hanno presentato istanza di riliquidazione ai sensi della L. 482/85 si fa presente che nell'esaminare l'istanza possono riscontrarsi le due seguenti situazioni:

1) la riliquidazione da luogo ad un rimborso in quanto le ritenute e le eventuali iscrizioni a ruolo precedentemente effettuate in base ad acconti o anticipazioni sono eccedenti rispetto all'imposta calcolata applicando la nuova normativa.

In tal caso le eventuali ritenute sospese da parte del datore di lavoro in sede di corresponsione dell'indennità definitiva non devono essere iscritte a ruolo. Tale situazione deve essere tenuta presente in sede di liquidazione della dichiarazione mod. 740 nella quale tale indennità è stata indicata.

2) La riliquidazione non dà luogo a rimborso in quanto l'imposta calcolata applicando la nuova normativa non risulta essere pagata in tutto o in parte a causa della sospensione delle ritenute. In questa circostanza, in sede di liquidazione della dichiarazione mod. 740, deve essere iscritta a ruolo la minor somma tra l'importo delle ritenute sospese e quella risultante dalla riliquidazione.

e) Verifica di altri ricorsi pendenti

Per le indennità percepite anteriormente all'1 gennaio 1980 la liquidazione è ammessa solo se è stato promosso un giudizio ritualmente pendente alla data di entrata in vigore della legge.

Oltre ai giudizi ritualmente promossi e pendenti derivanti da ricorsi ed istanze di cui agli artt. 37 e 38 del D.P.R. 602/73, devono ritenersi, altresì, giudizi ritualmente promossi e pendenti quelli derivanti da impugnativa avverso atti d'accertamento nonché avverso iscrizioni a ruolo.

Pertanto, qualora l'Intendenza di finanza abbia espresso parere negativo sulla pendenza del ricorso, il liquidatore dovrà verificare l'eventualità che ricorrano le ipotesi sopra citate, comandando al Sistema Centrale, mediante l'apposizione del codice d'azione T9, l'ammissibilità della istanza.

f) Condizioni pregiudiziali di ammissibilità della istanza di riliquidazione

Come già chiarito nella circolare n. 2 del 5 febbraio 1986 prot. 8/040, condizioni pregiudiziali per la riliquidazione dell'imposta sono:

- verifica che tutti i cespiti indicati dal contribuente o dall'erede nell'istanza siano stati dichiarati negli annuali modelli di dichiarazione mod. 740 e 740/S dal contribuente o dall'erede;
- verifica che tutte le quote di indennità percepite dall'interessato nell'arco del tempo, in conseguenza dell'erogazione di acconti e di riliquidazione da parte del sostituto d'imposta siano state indicate nelle dichiarazioni annuali dei redditi;
- verifica che i percettori di indennità ai sensi dell'art. 2122 c.c., qualora il lavoratore sia deceduto durante il rapporto di lavoro, abbiano dichiarato la propria quota di indennità nella dichiarazione dei redditi mod. 740 e 740/S;
- verifica che l'istanza non si riferisca alla sola indennità percepita a titolo di acconto o anticipazione.

Il Sistema Centrale a tale riguardo, segnala con i codici diagnostici D03 e D07 l'assenza completa o parziale delle dichiarazioni dei redditi.

Per le annualità d'imposta anteriori al 1978 e nei casi in cui, la dichiarazione dei redditi indicata dall'interessato non risulti acquisita al Sistema Centrale, il riscontro della avvenuta presentazione della dichiarazione dei redditi deve essere effettuata tramite la consultazione delle rubriche in possesso dell'ufficio.

Nel caso in cui l'istanza sia stata prodotta con riferimento alla percezione di una anticipazione o di un acconto, il Sistema Centrale segnala tale situazione di inammissibilità tramite il codice diagnostico G08.

g) Istanza di riliquidazione presentata da erede

Nel caso in cui l'istanza di riliquidazione sia stata presentata dall'erede, ai fini della corretta determinazione dell'imposta e dell'eventuale quota di rimborso spettante, è necessario richiedere allo stesso una copia autentica di atto notorio redatto esclusivamente dal Pretore (o dal Cancelliere dallo stesso delegato) o da un Notaio, con l'attestazione di quattro testimoni idonei i quali dovranno prestare giuramento a norma dell'art. 251 c.p.c. ovvero una dichiarazione sostitutiva di notorietà in bollo, redatta secondo le norme sulle documentazioni amministrative (legge 4 gennaio 1968, n. 15 e successive modifiche o integrazioni).

L'atto notorio o la dichiarazione sostitutiva di notorietà dovranno contenere:

- le generalità del "de cuius", comprensive del luogo e della data di nascita, il suo stato civile ed il luogo della sua ultima residenza, la data di morte;
- le generalità di tutti gli eredi legittimi, specificandone il rispettivo grado di parentela col defunto;
- l'attestazione che tra il "de cuius" ed il coniuge superstite non è stata pronunciata sentenza di separazione personale, passata in giudicato, specificando, in caso positivo, per colpa di quale dei coniugi la sentenza fu pronunciata, o se per colpa di entrambi;
- se gli aventi diritto alla successione siano tutti maggiorenni e capaci, indicando in caso contrario, le persone che rappresentano gli aventi diritto minori od incapaci;
- se tra gli aventi diritto esistono persone di cui non consti in modo sicuro l'esistenza (scomparsi, assenti, presunti morti ...).

Tale certificazione non è necessaria qualora dalla documentazione in possesso dell'ufficio risultino sia le generalità degli eredi che la rispettiva quota di spettanza del rimborso.

h) Rimborsi eseguiti mediante "compensazione"

Per la determinazione dell'eventuale imposta da rimborsare a seguito della riliquidazione delle indennità di fine rapporto, uno dei controlli che deve essere effettuato dal liquidatore è la verifica di eventuali rimborsi, già effettuati, dall'ufficio relativamente alle indennità oggetto dell'istanza (per errore materiale dell'ufficio nella liquidazione della imposta, per errore del sostituto d'imposta che ha effettuato ritenute d'imposta eccedenti, in esecuzione a sentenza della Commissione Tributaria o per altri motivi).

Particolare attenzione deve essere prestata all'eventuale rimborso scaturito automaticamente a causa della compensazione verificatasi tra imposta da iscrivere a ruolo e imposta da rimborsare afferenti redditi dichiarati rispettivamente nella sez. I e/o III e nella sezione II del quadro D del mod. 740.

Infatti, precedentemente l'entrata in vigore della legge 26 settembre 1985, n. 482, che ha modificato radicalmente il sistema di determinazione dell'imposta dovuta sulle somme corrisposte in relazione alla cessazione dei rapporti di lavoro dipendente, in presenza di contemporanea dichiarazione di questo tipo di redditi nella sez. II e di altri redditi soggetti a tassazione separata nella sez. I e/o III, la liquidazione dava luogo ad un'unica imposta da iscrivere o da rimborsare compensando gli esiti della liquidazione delle diverse sezioni.

Si rende pertanto necessario verificare se in presenza di redditi dichiarati nella sez. II del quadro D, da prendere in considerazione per la riliquidazione, non sia stato già effettuato un rimborso.

Il liquidatore deve a questo fine, in base agli elementi esistenti sul mod. 152 di ciascuna dichiarazione interessata da una eventuale compensazione, ricalcolare e incorporare dall'unica imposta indicata per la tassazione separata quella afferente il reddito interessato dall'istanza e riportarlo al rigo 59 del modello 152/I relativo all'imposta rimborsata.

i) Rimborsi effettuati in esecuzione di decisioni delle Commissioni Tributarie

Gli uffici che abbiano avuto comunicazione da parte delle rispettive Intendenze di finanza di rimborsi d'imposta relativi ad indennità di fine rapporto a seguito di esecuzione di decisioni delle Commissioni tributarie, devono sospendere l'eventuale rimborso derivante dalla riliquidazione delle istanze presentate ai sensi della legge 482/85.

4.5 PERFEZIONAMENTO DEL PACCO

a) Modalità di esecuzione del perfezionamento

Il perfezionamento del pacco viene disposto dal liquidatore dopo che questi ha riscontrato la completa e corretta esecuzione delle varie operazioni di riliquidazione delle istanze di quel pacco.

Per effettuare l'operazione il liquidatore dovrà:

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;
- indicare il pacco meccanografico.

A completamento dell'operazione di perfezionamento del pacco, il Sistema Centrale produce in risposta:

- il certificato di perfezionamento del pacco;
- la lista dei rimborsi.

b) Annullamento del perfezionamento del pacco

Può rendersi necessario un ulteriore intervento correttivo su di una istanza appartenente ad un pacco già perfezionato. In tal caso, prima di procedere ad una operazione di correttiva, è necessario "riaprire" il pacco, annullando l'operazione di perfezionamento.

Per effettuare l'operazione il liquidatore dovrà:

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;
- indicare il pacco meccanografico.

Il Sistema Centrale produce in risposta un messaggio di avvenuta operazione.

c) Ristampa del certificato di perfezionamento e della lista dei rimborsi

Qualora se ne verifichi la necessità, tramite apposita operazione, è possibile effettuare la ristampa del certificato di perfezionamento del pacco e della lista di rimborso.

Per effettuare l'operazione il liquidatore dovrà:

- barrare l'apposita casella del foglio notizie;
- indicare il pacco meccanografico.

d) Condizioni di non perfezionabilità del pacco

Il Sistema Centrale inibisce il perfezionamento del pacco quando per una o più istanze si verifica una delle seguenti condizioni:

- Ufficio non competente alla liquidazione dell'istanza (codice diagnostico I03).
- Anno di percezione delle somme e/o relativo Comune di domicilio fiscale mancanti (codice diagnostico I04).
- Anno di percezione delle somme e/o relativo Comune di domicilio fiscale diversi da quelli del pacco di appartenenza (codice diagnostico I05).
- Istanza presentata da erede (codice diagnostico I06).
- Rimborso determinato di importo superiore agli otto milioni di lire (codice diagnostico I09).
- Presenza di più istanze a fronte di uno stesso soggetto (codice diagnostico I10).
- Anno di percezione delle somme antecedente all'1 gennaio 1980 (codice diagnostico I11).
- Codice fiscale del lavoratore dipendente non reperito in Archivio Anagrafico (codice diagnostico A02).
- Incompletezza dei dati di residenza del lavoratore dipendente (codice diagnostico A04).

- Data di fine rapporto errata o mancante (codice diagnostico A05) o fuori dai termini previsti dalla nuova normativa (codice diagnostico A06).
- Quota di spettanza errata o mancante (codice diagnostico B02) o tale che la somma con le quote spettanti agli altri eredi dello stesso lavoratore dipendente ecceda il 100% (codice diagnostico B03).
- Codice fiscale dell'erede non reperito in Archivio Anagrafico (codice diagnostico B05).
- Incompletezza dei dati di residenza dell'erede (codice diagnostico B07).
- Uguaglianza tra il codice fiscale dell'erede e quello del lavoratore dipendente (codice diagnostico B08).
- Assenza di dichiarazioni dei redditi modello 740/740S per gli anni di imposta dal 1978 al 1985 (codice diagnostico D03).
- Presenza di ruolo o rimborso relativamente al quadro D oppure presenza di accertamento per indennita' di fine rapporto (codice diagnostico D04).
- Presenza di dichiarazione integrativa (condono) (codice diagnostico D05).
- Indennita' relativa a somme percepite dopo l'entrata in vigore della nuova normativa (codice diagnostico D06).
- Presenza di ulteriori indennita percepite successivamente all'anno di riferimento dell'istanza (codice diagnostico D07).
- Assenza di dichiarazioni dei redditi modello 740/740S relativamente all'anno di percezione delle somme indicato (codice diagnostico D08).
- Quadro G dell'istanza non compilato (codice diagnostico G01).
- Periodo preso a base per la commisurazione dell'indennita' errato o mancante (codice diagnostico G02).
- Periodo di commisurazione dell'anzianita' convenzionale indicato in modo errato (codice diagnostico G04).
- Incompletezza, incongruenza, errore o assenza dei dati relativi agli importi delle indennita' percepite (codice diagnostico G05).
- Importo dell'indennita' indicata sull'istanza (riga 39) non reperito tra le dichiarazioni modello 740/740S in possesso del sistema (codice diagnostico G07).
- Importo dell'indennita' indicata sull'istanza relativa ad anticipazione o acconto (codice diagnostico G08).
- Quota eccedente indicata in modo errato (codice diagnostico G10).
- Errata indicazione della percentuale del periodo di lavoro a tempo parziale e/o del periodo di durata del lavoro a tempo parziale (codice diagnostico G11).
- Assenza contemporanea di ritenute o ruoli originariamente effettuati (codice diagnostico G12).

Qualora il liquidatore, prima di aver rimosso le cause di non perfezionabilita' sopra descritte, tramite integrazione dei dati o apposizione degli opportuni codici operativi, effettuasse la fase di perfezionamento del pacco, il relativo certificato riporterà la scritta "pacco non perfezionabile" e l'indicazione delle istanze errate, segnalata con la stampa di asterischi nelle caselle corrispondenti.

Il liquidatore dovrà esaminare il modello 152/I errato, e identificato l'errore, dovrà procedere alla correzione o alla conferma dello stesso oppure a dichiarare, mediante opportuni codici operativi l'istanza non liquidabile, non ammissibile o da annullare.

CAPITOLO V - CONTROLLI DI LIQUIDAZIONE

5.1 Dati identificativi dell'istanza

Nome del campo	Controlli ed azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Intendenza di Finanza di presentazione	Nel caso in cui l'istanza sia stata presentata ad una Intendenza diversa da quella di appartenenza dell'Ufficio competente determinato in base ai dati in possesso del S.C., viene segnalato il codice diagnostico I01.	Verificare l'effettiva competenza dell'ufficio alla liquidazione della istanza. In caso di conferma della competenza, inviare per conoscenza, una copia della documentazione alla propria intendenza territorialmente competente. Qualora l'ufficio non sia competente alla liquidazione della istanza, il liquidatore dovrà annullare la istanza tramite apposizione del codice operativo R01, ed inviare la documentazione all'Ufficio effettivamente competente. V. par. 4.4

N. di pacco e n. di prot.	Si riferiscono ai dati di protocollazione registrati presso l'Intendenza di Finanza. In caso di almeno un dato mancante, viene segnalato il codice diagnostico I02.	Acquisizione integrazione del dato mancante.
Ufficio	Nel caso d'ufficio non competente alla liquidazione dell'istanza, viene segnalato il cod. diagn.I03. La presenza di tale cod. inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovrà verificare l'effettiva competenza dell'Ufficio alla riliquidazione della istanza; in caso di conferma di non competenza annullare la istanza tramite apposizione del cod. operativo R01 ed inviare la documentazione allo Ufficio competente (v. par. 4.4) altrimenti apporre il codice operativo R21 di conferma di competenza dell'Ufficio. Tale cod.operativo consente il successivo perfezionamento del pacco.
Anno e relativo comune di domicilio fiscale	L'anno indicato si riferisce a quello di percezione della liquidazione definitiva; il comune e' quello di domicilio fiscale relativo all'anno di imposta indicato. almeno un dato mancante viene segnalato il cod. diagn. I04. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco. Nel caso di discordanza tra i dati riportati nella scheda di liquidazione e quelli relativi al pacco di appartenenza viene segnalato il cod. diagn.I05. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco. Nel caso di comune nel domicilio fiscale fuori distretto rispetto all'ufficio definito competente alla liquidazione dell'istanza, viene segnalato il cod. diagn. I03. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di competenza perfezionamento del pacco. Nel caso in cui l'anno risulti antecedente al 1980 viene segnalato il cod. diagn. I11. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovrà individuare e integrare l'anno o il relativo comune di domicilio fiscale; nel caso in Nel caso di cui tali dati non siano reperibili dovrà apporre il codice operativo R11 di non ammissibilità della istanza per mancata presentazione della dichiarazione. Tale codice operativo consente il successivo perfezionamento del pacco. Il liquidatore dovrà correggere i dati o effettuare l'operazione di trasferimento della istanza nel corrispondente pacco. Il liquidatore dovrà verificare l'effettiva competenza dell'Ufficio alla riliquidazione della istanza; in caso di conferma di non annullare la istanza tramite apposizione del cod. operativo R01 ed inviare la documentazione allo Ufficio competente (v. par. 4.4) altrimenti correggere il dato. In presenza di tale codice il liquidatore dovrà rimanere in attesa della segnalazione dell'esito del controllo da parte dell'Intendenza di finanza sulla pendenza del giudizio (par. 3.4)

5.2 Dati relativi al quadro A lavoratore dipendente

Il codice fiscale del lavoratore dipendente viene sottoposto alla validazione con l'Archivio Anagrafico delle persone fisiche, con conseguente prelievo, in caso di codice corretto, di:

corrispondenti dati anagrafici (cognome, nome, sesso, data e luogo di nascita)

- corrispondenti dati della residenza nel caso che nell'istanza essi non siano stati indicati o indicati in modo errato.

In caso di codice fiscale non validato dal Sistema Centrale vengono stampati sul 152/I i dati anagrafici e di residenza acquisiti.

Individuati dal codice riga 23 e dai codici colonna 2 e 3, fanno parte di questo quadro anche i campi relativi alla data di inizio e fine del rapporto di lavoro.

Per i controlli da effettuare nel caso di segnalazione di più istanze presentante da uno stesso soggetto, situazione indicata dal codice diagnostico I10, si rimanda al paragrafo 4.4.

La presenza di tale codice inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco.

Nome del campo	Controlli ed azioni automatiche	Azioni del liquidatore
----------------	---------------------------------	------------------------

Codice fiscale del lavoratore dipendente	Nel caso di codice fiscale indicato errato o mancante viene segnalato il codice diagnostico A01. In caso di codice fiscale non reperito in Archivio Anagrafico viene segnalato il cod. diagn. A02 che comporta l'inibizione del perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovrà controllare sempre la corrispondenza dei dati anagrafici segnalati sulla scheda di liquidazione con quelli presenti sull'istanza e, in caso di non corrispondenza, correggere o integrare tali dati. In caso di codice A02, dovrà rettificare il codice fiscale e/o i dati anagrafici ovvero apporre il codice operativo R05, per la conferma di codice fiscale non validato e per consentire il successivo perfezionamento del pacco. La presenza di tale codice operativo escluderà l'eventuale rimborso della procedura automatica.
Dati anagrafici del lavoratore	In caso di assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati viene segnalato il codice dipendente diagnostico A03.	Il liquidatore dovrà integrare o correggere i dati tramite la loro rilevazione dall'istanza. La presenza di tale codice escluderà l'eventuale rimborso della procedura automatica.
Dati di residenza del lavoratore dipendente	In caso di mancanza di dati oppure in presenza di dati tali da non consentire la reperibilità del soggetto viene segnalato il cod. diagn. A04. La presenza di tale cod. inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco e compare soltanto nel caso in cui l'istanza non sia stata presentata da erede.	Il liquidatore dovrà verificare i dati indicati nell'istanza con quanto compare sulla scheda di liquidazione correggendoli se del caso. In presenza del cod. diagn. A04 qualora i dati di residenza coincidano, il liquidatore dovrà apporre il codice operativo R09 che consente il successivo perfezionamento del pacco. La presenza di tale codice operativo escluderà l'eventuale rimborso dalla procedura automatica.
Dati di inizio del rapporto di lavoro	In caso di data errata o mancante o incompatibile, viene segnalato il codice diagnostico A07.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra quanto indicato sulla scheda di liquidazione e quanto compare sulla istanza, correggendo il dato se del caso.
Data di fine rapporto di lavoro	In caso di data errata o mancante viene segnalato il cod. diagn. A05.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra quanto indicato sulla scheda di liquidazione e quanto compare sulla istanza e, nel caso di conferma dell'errore, apporre il cod. operativo R03 che rende l'istanza non liquidabile in via automatica. Tale codice operativo consente il successivo perfezionamento del pacco.
	Nel caso di rapporto di lavoro cessato dopo l'entrata in vigore della legge n. 482/85 o antecedente l'anno 1974, viene segnalato il cod. diagnostico A06. La presenza di tali codici comporta l'inibizione della operazione di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovrà verificare la correttezza del dato e nel caso di conferma dell'errore, dovrà apporre il cod. operativo R11 che determina la non ammissibilità della istanza. Tale codice operativo consente il successivo perfezionamento del pacco.

5.3 Dati relativi al quadro b - erede del lavoratore dipendente

Il codice fiscale dell'erede viene sottoposta alla validazione con l'Archivio Anagrafico delle persone fisiche, con conseguente prelievo in caso di codice corretto, dei:

corrispondenti dati anagrafici (cognome, nome, sesso, data e luogo di nascita)

corrispondenti dati della residenza, nel caso che nell'istanza essi non siano stati indicati o indicati in modo errato.

In caso di codice fiscale non validato dal S.C. vengono stampati sul 152/I i dati anagrafici e di residenza acquisiti.

Per i controlli da effettuare nel caso di segnalazione di più istanze presentate da uno stesso soggetto, situazione indicata dal codice diagnostico I10, si rimanda al paragrafo 4.4.

In caso di presenza di dati relativi all'erede, tale situazione viene evidenziata con il codice diagnostico I06 (vedi paragrafo 4.4).

La presenza di tale codice inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco.

Nome del campo	Controlli ed azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Codice titolo del lavoratore dipendente	In caso di dato mancante o di valore diverso da quelli consentiti, viene segnalato il codice diagnostico B01.	Il liquidatore dovrà correggere o integrare il dato.

Quota di spettanza	In caso di dato mancante o errato, viene segnalato il cod. diagn. B02. Qualora la somma delle quote di spettanza di piu' eredi di uno stesso lavoratore dipendente ecceda il 100%, tale situazione di incongruenza viene segnalata con il codice diagnostico B03. La presenza di tali codici comporta l'inibizione dell'operazione di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore deve accertare la quota spettante a ciascuno degli eredi del lavoratore dipendente ed eventualmente correggere il dato. Nel caso di conferma del dato, dovra' invece apporre il codice operativo R13 che consentira' la successiva operazione di perfezionamento del pacco.
Codice fiscale dell'erede	Nel caso di codice fiscale indicato errato o mancante, viene segnalato il cod. diagn. B04. In caso di cod. fiscale non reperito in Archivio Anagrafico viene segnalato il cod. diagn. B05 che comporta l'inibizione della operazione di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovra' controllare sempre la corrispondenza dei anagrafici segnalati sulla scheda di riliquidazione con quelli presenti sulla istanza e, in caso di non corrispondenza correggere o integrare tali dati. In caso di cod. B05, dovra' rettificare il codice fiscale e/o i dati anagrafici ovvero apporre il codice operativo R05 per la conferma di codice fiscale non validato e per consentire il successivo perfezionamento del pacco. La presenza di tale codice operativo escludera' l'eventuale rimborso della procedura automatica.
Dati anagrafici dell'erede	Nel caso di codice fiscale uguale a quello indicato nel quadro A, viene segnalato il cod. diagn. B08. La presenza di tale cod. inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco. In caso di assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati viene segnalato il codice diagnostico B06.	Nel caso di codice B08 dovra' rettificare il codice fiscale e/o i dati anagrafici ovvero cancellare i dati relativi al quadro B. Il liquidatore dovra' integrare o correggere i dati tramite la loro rilevazione dalla istanza. La presenza di tale codice escludera' l'eventuale rimborso dalla procedura automatica.
Dati di residenza dell'erede	In caso di mancanza di dati oppure in presenza di dati tali da non consentire la reperibilita' del soggetto viene segnalato il cod. diagn. B07. La presenza di tale codice inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco.	Il liquidatore dovra' verificare i dati indicati nell'istanza con quanto compare sulla scheda di liquidazione correggendoli se del caso. In presenza del cod. diagn. B07, qualora i dati di residenza coincidano, il liquidatore dovra' apporre il codice operativo R09, che consente il successivo perfezionamento del pacco. La presenza di tale codice operativo escludera' l'eventuale rimborso dalla procedura automatica.

5.4 Dati relativi al quadro C. Datore di lavoro o ente erogante la
indennita' di fine rapporto o indennita' equipollente

Il codice fiscale del datore di lavoro o ente erogante viene sottoposto alla
validazione con l'Archivio Anagrafico delle persone fisiche e con quello dei
soggetti diversi dalle persone fisiche, con conseguente prelievo, in caso di
codice fiscale corretto, dei dati identificativi.

Tali dati riguardano:

- nel caso dei soggetti diversi:

Denominazione della Societa'

- Domicilio fiscale

- nel caso delle persone fisiche:

- Dati anagrafici (cognome, nome, sesso, luogo e data di nascita)

- Dati della residenza.

Poiche' nella scheda automatica di liquidazione vengono esposti soltanto i
dati relativi alla sezione prima e alle prime tre sezioni seconde
eventualmente presenti, nel caso di presenza di errore questo viene indicato
con un codice diagnostico del tipo CXn, ove la X indica un numero
progressivo crescente da 1 a 4, individuante la sezione del quadro C a cui
si riferisce l'errore e la n indica il progressivo identificativo del
diagnostico.

Inoltre, nel caso che le sezioni seconde del quadro C compilate sull'istanza siano in numero superiore a quelle riportate dalla scheda di liquidazione, viene segnalato un codice diagnostico C01.

Nome del campo	Controlli ed azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Codice fiscale del datore di lavoro o ente erogante	In caso di codice fiscale errato mancante o non reperito in Archivio Anagrafico, viene segnalato il cod. diagn. CX3.	Il liquidatore dovrà controllare sempre la corrispondenza dei dati anagrafici indicate sulla scheda di liquidazione con quelli presenti sulla istanza o sulla documentazione allegata e, in caso di non corrispondenza, correggere e/o integrare tali dati.
Dati anagrafici del datore di lavoro o ente erogante	Nel caso di congruenza di compilazione del quadro C con gli importi delle indennità percepite e dichiarate nel quadro "G", viene segnalato il cod. diagn. C02. In caso di dati assenti, o incompleti o indicati in modo errato, viene segnalato il cod. diagn. CX4. Esso si riferisce alla sola denominazione nel caso di soggetti diversi, o al cognome, nome, sesso, data e luogo di nascita, per le persone fisiche.	Il liquidatore dovrà in base ai dati in suo possesso eliminare la eventuale causa della incongruenza integrando i dati mancanti. Nel caso di assenza o non corrispondenza tra i dati indicati sulla istanza o sulla documentazione allegata e quanto segnalato sulla scheda di liquidazione, il liquidatore dovrà correggere o integrare tali dati.
Dati di domicilio fiscale del segnalato datore di lavoro o ente erogante	In caso di dati assenti incompleti o indicati in modo errato, viene il cod. diagn. CX5.	Il liquidatore dovrà verificare i dati indicati nell'istanza o sulla documentazione allegata con quanto compare sulla scheda di liquidazione correggendoli se del caso.

5.5 Dati relativi al quadro D. Dichiarazioni originarie dei redditi indicati dal soggetto istante

Nella parte della scheda di liquidazione identificata dai codici riga compresi tra 11 e 23, e codici colonna da 1 a 2, vengono riportati i dati indicati dal soggetto che ha presentato istanza e relativi a:

anno di percezione delle somme - ufficio delle II.DD. o centro di servizio di presentazione della dichiarazione originaria dei redditi mod. 740

centro di servizio di presentazione dell'eventuale dichiarazione integrativa.

Tali dati si riferiscono alle dichiarazioni annuali presentate per i periodi di imposta compresi tra il 1974 e il 1985, nelle quali sono state indicate le indennità e altre somme percepite.

La correzione del campo "Ufficio di presentazione della dichiarazione", avviene tramite apposizione del codice dell'ufficio secondo la codifica utilizzata dal S.T.D., nella colonna 2.

La correzione del centro di servizio di presentazione della dichiarazione integrativa avviene tramite apposizione nella colonna 1, rigo 23 del codice:

- 107 per il centro di servizio di Milano

- 110 per il centro di servizio di Roma.

Nome del campo	Controlli ed azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Ufficio di presentazione della dichiarazione originaria	In caso di ufficio mancante viene segnalato il cod. diagn. D01 Tale diagnostico non viene segnalato nel caso l'anno di percezione delle somme sia il 1985.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra il dato indicato sulla scheda di liquidazione sulla dichiarazione originaria dei redditi e quanto compare sulla istanza, correggendoli se del caso.

5.6 Dati relativi al quadro E ricorsi ed istanze di cui agli art. 37 e 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

Nella parte della scheda di liquidazione identificata dai codici riga compresi tra 11 e 22, e codici colonna da 3 a 5, vengono riportati i dati indicati dal soggetto che ha presentato istanza relativi a:

- anno di percezione delle somme

- anno di presentazione del ricorso

- Intendenze di Finanza di presentazione dello stesso.

La correzione del campo "Intendenza di Finanza" avviene tramite apposizione nella colonna 5 del codice dell'Ufficio secondo codifica A.T. corrispondente al capoluogo di provincia relativo alla sede dell'Intendenza di Finanza.

Nome del campo	Controlli e azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Anno di percezione delle somme; Anno di presentazione del ricorso	Nel caso che uno dei dati risulti mancante o errato, viene segnalato il codice diagnostico E01.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra i dati indicati sulla scheda di liquidazione e quanto Intendenza di comparire sull'istanza, Finanza di correggendoli se del presentazione caso.
	Nel caso vi sia l'indicazione di ricorsi presentati ad Intendenze diverse da quella di presentazione dell'istanza, viene segnalato il codice diagnostico E02.	Il liquidatore, nel caso di segnalazione di ricorso non pendente da parte dell'Intendenza (cod. d'azione T10), dovrà interpellare le altre eventuali Intendenze interessate, per conoscere l'esito sulla pendenza del ricorso presso queste ultime.

5.7 DATI RELATIVI AL QUADRO F. ALTRI RICORSI NONCHE' GIUDIZI PENDENTI

Nella parte della scheda di liquidazione identificata dai codici riga compresi tra 11 e 22, e codici colonna da 6 a 9, vengono riportati i dati indicati dal soggetto che ha presentato istanza e relativi a:

- anno di percezione delle somme
- anno di presentazione del ricorso
- grado del contenzioso
- sede dell'organo giudicante.

La correzione del campo "Sede dell'organo giudicante" avviene tramite apposizione nella colonna 9 del codice dell'Ufficio, secondo codifica A.T., corrispondente alla sede dell'organo giudicante in esame.

Nome del campo	Controlli e azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Anno di percezione delle somme; Anno di presentazione del ricorso Grado del Contenzioso Sede dell'organo giudicante	Nel caso che uno dei dati risulti mancante o errato, viene segnalato il codice diagnostico F01.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra i dati indicati sulla scheda di liquidazione e quanto comparire sull'istanza, correggendoli se del caso.

5.8 DATI RELATIVI ALLE DICHIARAZIONI ANNUALI E AGLI ACCERTAMENTI PRESENTI NEGLI ARCHIVI DELL'ANAGRAFE TRIBUTARIA

Sulla scheda di liquidazione vengono esposti, oltre ai dati dichiarati ed ai dati di calcolo, per la determinazione dell'eventuale rimborso, tutti i riferimenti relativi alle dichiarazioni dei redditi ed agli accertamenti, con riferimento alla sola sez. II, presenti sugli archivi dell'Anagrafe Tributaria.

I dati della sez. II riportati sulla scheda di liquidazione, non correggibili da parte del liquidatore, sono i seguenti:

- Anno di imposta della dichiarazione dei redditi mod. 740 nella quale sono state indicate le indennità
- Ufficio di presentazione della dichiarazione
- Numero di lista e di protocollo della dichiarazione
- Tipo di indennità percepita (definitiva o anticipazione o acconto)
- Presenza di ruolo o rimborso per la tassazione separata Presenza di accertamento per la sola sez. II del quadro D

- Anno di fine rapporto
- Durata del rapporto di lavoro
- Importo dell'indennità percepita nell'anno
- Importo dell'indennità totalmente percepita
- Importo totale delle ritenute.

Tali informazioni vengono segnalate per avere un riscontro immediato sui dati delle dichiarazioni presentate e per permettere un rapido reperimento del documento di origine da consultare per eventuali verifiche o integrazioni da apportare ai fini della liquidazione dell'istanza.

Nel riquadro relativo alle dichiarazioni annuali, vengono riportati anche i dati relativi a tutte le indennità dichiarate dall'erede successivamente all'ultimo anno di percezione delle somme da parte del lavoratore dipendente; tale situazione viene evidenziata da una "E" nella colonna tipo indennità.

Nella stessa colonna viene indicata la lettera D nel caso che l'indennità sia stata erogata in via definitiva ovvero la lettera A nel caso si tratti di anticipazione o acconto.

a) Nel caso di diversità tra i dati indicati sull'istanza e quanto reperito sulla dichiarazione dei redditi mod. 740, viene segnalato il codice diagnostico D02.

Tale codice si riferisce alle seguenti incongruenze:

diversità tra l'ultimo anno di percezione delle somme dichiarato dal soggetto e quello reperito sugli archivi della Anagrafe Tributaria

- diversità tra l'ufficio di presentazione della dichiarazione indicato dal soggetto e quello reperito.

- diversità tra l'anno di fine rapporto indicato e quello reperito

- diversità tra il periodo di commisurazione delle somme indicato e quello reperito

In presenza di tale codice diagnostico, qualora venga apportata una variazione relativa all'ultimo anno di percezione delle somme, il liquidatore dovrà riportare la stessa variazione anche nel campo corrispondente all'anno, riportato nella parte relativa ai dati identificativi dell'istanza.

b) Nel caso in cui i dati indicati nell'istanza non siano stati individuati tra quelli presenti sugli archivi dell'Anagrafe Tributaria viene segnalato il codice diagnostico D03.

La presenza di questo codice inibisce la successiva operazione di perfezionamento del pacco.

Il liquidatore dovrà verificare l'esattezza di tale indicazione con i dati in suo possesso, apponendo nel caso di conferma della segnalazione, il codice operativo R11 di non ammissibilità dell'istanza, ovvero integrare i dati.

La presenza di questo codice operativo consente il successivo perfezionamento del pacco.

c) Nel caso che, con riferimento alle dichiarazioni reperite in archivio, sia presente un rimborso o un ruolo viene segnalato il codice diagnostico D04.

Tale codice non compare in presenza di ruolo relativo alla sola sez. II del quadro D per anni d'imposta successivi al 1981.

Lo stesso diagnostico viene emesso nel caso di presenza di accertamento per la sola sez. II del quadro D, relativamente ad uno degli anni interessanti la percezione dell'indennità.

La presenza di questo codice inibisce la successiva operazione di perfezionamento del pacco.

A fronte della presenza di tale codice il liquidatore dovrà, tramite i dati in suo possesso, tenuto conto di quanto illustrato a paragrafo 4.4., provvedere all'integrazione dei dati relativi all'imposta effettivamente pagata mediante ruolo oppure rimborsata ovvero apporre il codice operativo R07 di liquidazione in via automatica dell'istanza che consente il successivo perfezionamento del pacco.

d) La presenza di dichiarazioni integrative (condono) viene evidenziata mediante la dizione "dichiarazione integrativa presentata presso il Centro di Servizio di ..." in corrispondenza dell'ultima riga del quadro; inoltre viene segnalato il codice diagnostico D05, che inibisce le operazioni di perfezionamento del pacco.

A fronte della presenza di tale codice il liquidatore dovrà esaminare la dichiarazione integrativa in questione e, se del caso, integrare i dati relativi alle ritenute fiscali operate e all'eventuale ruolo ovvero, in assenza di questi, apporre il codice operativo R07 di liquidazione in via automatica dell'istanza che consente la successiva operazione di perfezionamento del pacco.

e) Nel caso in cui risulti acquisita al sistema un'indennità percepita nel 1985 e liquidata con la nuova normativa, la situazione viene evidenziata mediante il codice diagnostico D06.

La presenza di questo codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.

A fronte della presenza di tale codice il liquidatore dovrà verificare le informazioni di cui dispone e apporre, nel caso di conferma della segnalazione, il codice operativo R11 di non ammissibilità dell'istanza; ovvero apporre il codice operativo R07 di liquidazione in via automatica dell'istanza.

La presenza di questi codici operativi consente il successivo perfezionamento del pacco.

f) Nel caso in cui siano state dichiarate altre indennità successive a quella oggetto dell'istanza, viene segnalato il codice diagnostico D07. La presenza di questo codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.

A fronte della presenza di tale codice diagnostico il liquidatore dovrà effettuare una verifica sulla base della documentazione allegata, e, nel caso le indennità successive si riferiscano ad altri rapporti di lavoro, dovrà apporre il codice operativo R07 di liquidazione in via automatica dell'istanza, nel caso invece che risultino ulteriori somme percepite a saldo successivamente a quella indicata nell'istanza, dovrà integrare i dati ed effettuare il trasferimento dell'istanza nel pacco corrispondente ai nuovi elementi riscontrati (anno di percezione e comune di domicilio fiscale).

La presenza del codice operativo R07 consente il successivo perfezionamento del pacco.

g) Nel caso in cui i dati indicati sull'istanza non siano stati reperiti tra quelli presenti sugli archivi dell'Anagrafe Tributaria, relativamente alla dichiarazione presentata dal soggetto per l'anno d'imposta cui fa riferimento l'istanza, viene segnalato il codice diagnostico D08. La presenza di questo codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.

A fronte della presenza di tale codice diagnostico il liquidatore dovrà verificare, tramite i dati in suo possesso, l'esattezza di tale indicazione e, in caso di conferma, apporre il codice operativo R11 di non ammissibilità dell'istanza, ovvero integrare i dati mancanti o errati. La presenza di tale codice operativo consente il successivo perfezionamento del pacco.

h) Nel caso in cui gli importi reperiti, relativi all'indennità totale e all'indennità percepita nell'anno, siano diversi viene segnalato il codice diagnostico I12.

A fronte della presenza di tale codice il liquidatore dovrà verificare, tramite i dati in suo possesso, se la differenza, dovuta alla percezione di anticipazioni o acconti relativamente allo stesso rapporto di lavoro dell'istanza, risulti essere stata regolarmente indicata dal soggetto nelle dichiarazioni dei redditi per gli anni precedenti a quello indicato nell'istanza e, in caso di dichiarazioni mancanti, apporre il codice operativo R11 di non ammissibilità dell'istanza.

5.9 DATI RELATIVI AL QUADRO G DELL'ISTANZA

Nella parte della scheda di riliquidazione identificata dai codici riga compresi tra 37 e 44, vengono esposti i dati del quadro G indicati dal soggetto che ha presentato istanza.

Nel caso il quadro G risulti non essere stato compilato, sulla scheda di liquidazione viene segnalato il codice diagnostico G01.

La presenza di questo codice inibisce la successiva operazione di perfezionamento del pacco.

Il liquidatore dovrà tramite i dati in suo possesso, integrare le informazioni mancanti, oppure apporre il codice operativo R03 di non liquidabilità dell'istanza in via automatica.

Nome del campo	Controlli e azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Periodo preso a base per la commisurazione dell'indennità	Nel caso di dato mancante o errato viene segnalato il cod. diagn. G02. La presenza di tale diagnostico comporta l'inibizione della operazione di perfezionamento del pacco. Nel caso in cui il periodo di commisurazione non sia congruente con il periodo di durata del rapporto di lavoro determinato a partire dalle date di inizio e fine rapporto di lavoro, viene segnalato il cod. diagn. G03.	Il liquidatore dovrà controllare la corrispondenza tra i dati indicati sulla scheda di liquidazione e quanto compare sull'istanza o documentazione, correggendoli se del caso. Se tali codici permangono anche successivamente alle correzioni apportate, il liquidatore dovrà richiedere la eventuale documentazione mancante secondo quanto chiarito ai punti 4.1.1 e 4.1.2. Nel caso di codice G02 qualora venga confermato l'errore, si dovrà apporre il codice operativo R03 di non liquidabilità in via automatica dell'istanza, che consente il successivo perfezionamento del pacco.
Periodo della anzianità convenzionale	In caso di presenza del periodo di anzianità convenzionale, viene segnalato il codice diagnostico G13. In caso di dato indicato in modo incongruente viene segnalato il codice diagnostico G04. Tale diagnostico comporta l'inibizione dell'operazione di perfezionamento del pacco.	Qualora la documentazione non sia stata allegata il liquidatore dovrà richiederla secondo quanto chiarito ai punti 4.1.1 e 4.1.2. In presenza del codice diagnostico G04 e di conferma dei dati errati, dovrà apporre il codice operativo R03 di non liquidabilità della istanza in via automatica, che consente il perfezionamento del pacco.

Somme complessivamente percepite; Somme percepite per trattamento di fine rapporto Somme per altre indennita`	In caso di errata compilazione o incongruenza dei dati esposti viene segnalato il cod. diagn. G05. Nel caso il dato indicato corrisponda all'indennita` al netto delle ritenute, viene segnalato il codice diagnostico G06. Nel caso il dato dichiarato non trovi corrispondenza nel dato indicato sulle dichiarazioni, viene segnalato il cod. diagn. G07. Nel caso l'istanza risulti presentata relativamente alle sole indennita`, viene segnalato il cod. diagn. G09. Tali cod. diagn., ad eccezione di G06 e G09, comportano l'inibizione del perfezionamento del pacco	Il liquidatore dovra` correggere o integrare i dati in base al risultato del confronto tra quanto compare sulla scheda percepite di liquidazione e quanto indicato sulla istanza o sulla documentazione. In presenza del codice G05 e di conferma dell'errore, dovra` apporre il codice operativo R03 di non liquidabilita` che consente il perfezionamento del pacco. In presenza del cod. G06 il liquidatore dovra` correggere rilevando i dati dalla documentazione in suo possesso. In presenza del cod. G07 e di conferma dell'errore, il liquidatore dovra` apporre il codice operativo R11 di non ammissibilita` della istanza, ovvero integrare i dati relativi alle ritenute ed agli eventuali ruoli e rimborsi desunti dagli elementi in suo possesso. La presenza di questo codice operativo consente il perfezionamento del pacco. In presenza del cod. G09, il S. C. considera l'importo non conseguito in dipendenza di una cessazione di rapporto di lavoro, determinando la aliquota media con le stesse modalita` del trattamento di fine rapporto. Qualora invece tali somme siano state conseguite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro il liquidatore dovra` indicare l'aliquota media applicata alla liquidazione della indennita` principale
Quota eccedente	In caso di presenza del dato, viene segnalato il cod. diagn. G14. In caso di dato erroneamente viene segnalato il cod. diagn. G10. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.	Qualora la documentazione non indicato sia stata allegata il liquidatore dovra` richiederla secondo quanto chiarito ai punti 4.1.1 e 4.1.2. Il liquidatore dovra` correggere il dato oppure apporre il cod. operativo R03 di non liquidabilita` della istanza in via automatica che consente il successivo perfezionamento del pacco.
Percentuale di lavoro a tempo parziale. Periodo di lavoro a tempo parziale	In caso di presenza del dato, viene segnalato il cod. diagn. G15. In caso di dato erroneamente indicato, viene segnalato il cod. diagn. G11. La presenza di tale codice inibisce l'operazione di perfezionamento del pacco.	Qualora la documentazione non sia stata allegata il liquidatore dovra` richiederla secondo quanto chiarito ai punti 4.1.1. e 4.1.2. Il liquidatore dovra` correggere il dato oppure apporre il cod. operativo R03 di non liquidabilita` della istanza in via automatica che consente il successivo perfezionamento del pacco.

5.10 DATI CALCOLATI DAL SISTEMA PER LA LIQUIDAZIONE DELL'INDENNITA` DI FINE RAPPORTO

Nella parte della scheda di riliquidazione identificata dai codici riga compresi tra 45 e 62, vengono esposti i dati di calcolo automatico ottenuti applicando gli algoritmi di liquidazione derivanti dall'applicazione della nuova normativa riguardante le indennita` di fine rapporto.

Nome del campo	Controlli e azioni automatiche	Azioni del liquidatore
Totale indennita` percepita	Dato di calcolo automatico. Nel caso il dato determinato si riferisca ad una indennita` gia` riliquidata dall'ente erogante alla L. 482/85 viene segnalato il cod. diagn. I07, a fronte del quale la procedura imposta automaticamente il cod. operativo R11 di non ammissibilita` della istanza	Nessuna operazione da effettuare.
Per trattamento di fine rapporto	Dato di calcolo automatico	. Nessuna operazione da effettuare
Per altre indennita`	Dato di calcolo automatico.	Nessuna operazione da effettuare.

Percentuale di riduzione; Indennita' ridotta	Dati di calcolo automatici. Nel caso in cui il lavoratore sia dipendente pubblico liquidato dall'ENPAS, viene segnalato il cod. diagn. I08. Tale codice indica l'avenuta applicazione della riduzione prevista dalla sentenza n. 178 del 27.6.1986 della Corte Costituzionale.	Il liquidatore dovra' controllare tramite i dati in suo possesso, il diritto del soggetto alla riduzione e, in caso contrario, apporre il codice operativo R15. Qualora il liquidatore riscontri che, in assenza del codice diagnostico I08, una istanza sia stata presentata da un pubblico avente diritto ai benefici della riduzione, dovra' apporre il cod. operativo R23
Reddito di riferimento	Dato di calcolo automatico.	Nessuna operazione da effettuare.
Aliquota media	Dato di calcolo automatico o eventualmente da integrare da parte del liquidatore in presenza del codice diagnostico G09.	Il liquidatore, nel caso l'istanza si riferisca alle sole altre indennita' e qualora siano state percepite in dipendenza della cessazione di un rapporto di lavoro principale, dovra' integrare il valore dell'aliquota media dopo averla ricalcolata
Riduzione della indennita' a tempo pieno; riduzione della indennita' a tempo parziale; totale riduzione; imponibile del TFR; imponibile delle altre indennita'; imposta TFR; imposta delle altre indennita'; totale imposta dovuta.	Dati di calcolo automatico.	Nessuna operazione da effettuare.
Ritenute fiscali operate	Dato desunto dagli archivi dell'A.T. o eventualmente da correggere o integrare da parte del liquidatore in presenza dei cod. diagn. G07, D03, D04, e D05. Nel caso di contemporanea assenza di ritenute operate e di iscrizione a ruolo viene segnalato il codice diagnostico G12. La presenza di tale cod. inibisce la successiva operazione di perfezionamento del pacco	Il liquidatore, in presenza di questi codici dovra' esaminare i dati in suo possesso ed eventualmente integrare il dato. Il liquidatore tramite i dati in suo possesso dovra' verificare tale situazione e integrare i dati, ovvero apporre il cod. operativo R11 di non ammissibilita' della istanza che consente il successivo perfezionamento del pacco.
Imposta pagata mediante iscrizione a ruolo	Dato integrato da parte del liquidatore	Il liquidatore dovra' desumere dalla dichiarazione dei redditi mod.740 o dalla dichiarazione integrativa la imposta pagata relativamente alla sola indennita' di fine rapporto.
Imposta rimborsata	Dato integrato da parte del liquidatore.	Il liquidatore dovra' desumere dalla dichiarazione dei redditi mod. 740 l'effettiva imposta rimborsata relativa alla sola indennita' di fine rapporto in relazione a rimborsi eseguiti mediante compensazione (v. par. 4.4).
Totale imposta pagata	Dato calcolato dal sistema.	Nessuna operazione da effettuare.
Differenza	Dato calcolato dal sistema.	Nessuna operazione da effettuare.
Rimborso	Dato di calcolo automatico. Nel caso l'importo del rimborso calcolato superi il valore di lire 8 milioni, viene segnalato il cod. diagn. I09. La presenza di tale diagnostico comporta la inibizione delle operazioni di perfezionamento del pacco e la esclusione dalla procedura automatica di rimborso.	Il liquidatore in presenza di cod. I09 dovra' controllare gli elementi di calcolo e, nel caso di conferma degli stessi, apporre il cod. operativo R17 che consente il successivo perfezionamento del pacco. Tale codice esclude il rimborso dalla procedura automatica.

CAPITOLO VI - RACCOLTA DEI CODICI, DEI DIAGRAMMI E DELLA MODULISTICA

6.1 TABELLA A - ELENCO DEI CODICI DIAGNOSTICI

- ISTANZA

I01 - Istanza presentata ad Intendenza diversa da quella di appartenenza dell'Ufficio.

I02 - Assenza del numero di pacco e/o protocollo dell'Intendenza.

I03 - Ufficio non competente.

I04 - Anno di percezione delle somme e/o relativo Comune del domicilio fiscale mancanti.

I05 - Anno di percezione delle somme e/o Comune del domicilio fiscale diverso da quello del pacco di appartenenza.

I06 - Istanza presentata dall'erede.

... istanze presentate dal stesso.

I07 - Indennita' gia' liquidata secondo la legge 482/85 dal Datore di lavoro o Ente erogante.

I08 - Istanza riliquidata in base alla sentenza della Corte Costituzionale n. 178/86.

I09 - Rimborso superiore a 8 milioni di lire.

I10 - Piu' istanze presentate dallo stesso soggetto.

I11 - Anno di percezione delle somme antecedenti all'1 gennaio 1980.

I12 - Differenza tra gli importi reperiti relativi a indennita' totale e nell'anno.

- QUADRO A - LAVORATORE DIPENDENTE

A01 - Codice fiscale indicato errato o mancante.

A02 - Codice fiscale non validato.

A03 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati anagrafici.

A04 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati di residenza.

A05 - Data di fine rapporto errata o mancante.

A06 - Data di fine rapporto antecedente l'anno 1974 o successiva alla data di entrata in vigore della nuova normativa.

A07 - Data di inizio rapporto mancante o errata.

- QUADRO B - EREDE

B01 - Codice titolo errato o mancante.

B02 - Quota di spettanza errata o mancante.

B03 - Somma delle quote di spettanza eccedente il 100%.

B04 - Codice fiscale indicato errato o mancante.

B05 - Codice fiscale non validato.

B06 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati anagrafici.

B07 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati di residenza.

B08 - Codice fiscale del quadro B uguale a quello del quadro A.

QUADRO C - DATORE DI LAVORO O ENTE EROGANTE

C01 - Presenza di altre sezioni II compilate oltre quelle riportate sulla scheda automatica di liquidazione.

C02 - Incongruenza tra la compilazione delle sezioni del quadro C e le indennita' indicate nel quadro G.

CX3 - Codice fiscale errato, mancante o non validato.

CX4 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati anagrafici.

CX5 - Assenza, incompletezza o errore nell'indicazione dei dati del domicilio fiscale.

- QUADRO D - DICHIARAZIONI ORIGINARIE

D01 - Mancata indicazione dell'Ufficio di presentazione della dichiarazione dei redditi mod. 740.

D02 - Diversita' tra i dati indicati sull'istanza e quanto reperito sulle dichiarazioni dei redditi mod. 740 presenti sugli archivi del Sistema Centrale.

D03 - Assenza di dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S per gli anni di imposta dal 1978 al 1985.

D04 - Presenza di ruolo o rimborso relativamente al quadro D o presenza di accertamento nel indennita' di fine rapporto.

D05 - Presenza di dichiarazione integrativa (condono).

D06 - Indennita` relativa a somme percepite dopo l'entrata in vigore della nuova normativa.

D07 - Presenza di ulteriori indennita` percepite successivamente all'anno di riferimento dell'istanza.

D08 - Assenza di dichiarazione dei redditi mod. 740 o 740/S relativamente all'anno di percezione delle somme indicato.

- QUADRO E - RICORSI

E01 - Dati del quadro incompleti o errati.

E02 - Ricorsi presentati ad intendenze diverse da quella di presentazione dell'istanza.

- QUADRO F - ALTRI RICORSI

F01 - Dati del quadro incompleti o errati.

- QUADRO G - DATI PER LA RILIQUIDAZIONE

G01 - Quadro non compilato.

G02 - Periodo di commisurazione errato o mancante.

G03 - Periodo di commisurazione indicato non congruente con le date di inizio e fine rapporto.

G04 - Periodo di commisurazione dell'anzianita` convenzionale errato.

G05 - Incompletezza, incongruenza, errore o assenza dei dati relativi agli importi delle indennita` percepite.

G06 - Importo dell'indennita` indicata al netto delle ritenute.

G07 - Importo dell'indennita` indicata sull'istanza (riga 39) non reperito tra le dichiarazioni mod. 740 in possesso del sistema.

G08 - Importo dell'indennita` indicata sull'istanza relativa ad anticipazione o acconto.

G09 - Istanza presentata relativamente alle sole altre indennita`.

G10 - Quota eccedente errata.

G11 - Percentuale del periodo di lavoro a tempo parziale errata e/o periodo di durata del lavoro a tempo parziale errato.

G12 - Assenza contemporanea di ritenute o ruoli originariamente effettuati.

G13 - Presenza del periodo di anzianita` convenzionale.

G14 - Presenza della quota eccedente.

G15 - Presenza di lavoro a tempo parziale.

6.2 TABELLA B - ELENCO DEI CODICI OPERATIVI

- CODICE FUNZIONALE CORRISPONDENTE

R01 - Annullamento dell'istanza.

R02 - Annullamento del codice R01 (accettato solo se in precedenza e` stato apposto il codice R01).

R03 - Istanza non liquidabile in via automatica.

R04 - Annullamento del codice R03 (accettato solo se in precedenza e` stato apposto il codice R03).

R05 - Conferma di codice fiscale non validato.

R06 - Annullamento del codice R05 (accettato solo se in precedenza e` stato apposto il codice R05).

R07 - Conferma di liquidabilita` dell'istanza.

R08 - Annullamento del codice R07 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R07).

R09 - Conferma dati di residenza non reperibili.

R10 - Annullamento del codice R09 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R09).

R11 - Istanza non ammissibile.

R12 - Annullamento del codice R11 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R11).

R13 - Conferma della quota di spettanza.

R14 - Annullamento del codice R13 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R13).

R15 - Annullamento benefici riduzione sentenza della Corte Costituzionale n. 178/86.

R16 - Annullamento del codice R15 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R15).

R17 - Conferma di rimborso superiore a 8 milioni.

R18 - Annullamento del codice R17 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R17).

R19 - Conferma di non duplicazione dell'istanza.

R20 - Annullamento del codice R19 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R19).

R21 - Conferma di competenza dell'Ufficio.

R22 - Annullamento del codice R21 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R21).

R23 - Conferma soggetto avente diritto a riduzione come da sentenza della Corte Costituzionale.

R24 - Annullamento del codice R23 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R23).

R25 - Rimborso escluso dalla procedura automatica.

R26 - Annullamento del codice R25 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R25).

R27 - Richiesta automatica di documentazione.

R28 - Annullamento del codice R27 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R27).

R29 - Conferma di liquidabilita' dell'istanza presentata da erede.

R30 - Annullamento del codice R29 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice R29).

6.3 TABELLA C - ELENCO DEI CODICI DI AZIONE

- CODICE FUNZIONE CORRISPONDENTE

T01 - Assenza di firma in calce all'istanza.

T02 - Annullamento del codice T01 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice T01).

T03 - Tardivita' nella presentazione della istanza.

T04 - Annullamento del codice T03 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice T03).

T05 - Istanza priva della documentazione allegata.

T06 - Annullamento del codice T05 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice T05).

T07 - Rinuncia all'istanza.

T08 - Annullamento del codice T07 (accettato solo se in precedenza e' stato apposto il codice T07).

T09 - Conferma di ricorso pendente.

Casella SI barrata.

T10 - Assenza di ricorso pendente.

Casella NO barrata.

- IVA - ACCERTAMENTO - MODALITA` PER IL 1983

1. PREMESSA

La estesa dimensione raggiunta dalla platea dei contribuenti ha indotto il legislatore a indirizzare l'attivita` di controllo dell'Amministrazione verso aree contributive a carico delle quali risultino, in base agli elementi acquisiti dal sistema informativo, elementi o indizi sintomatici di violazione delle leggi tributarie.

Questo mutamento di strategia nella lotta all'evasione fiscale che, riconosciuta l'obiettivo impossibilita` di verificare tutti i soggetti d'imposta, restringe l'azione di controllo, da esplicare sulla base di un programma annuale, a gruppi o categorie previamente selezionati, e` stato introdotto dall'art. 6 della legge 24 aprile 1980, n. 146, il quale ha anche stabilito che, nell'assegnare ad ogni Ufficio il programma annuale dei controlli selettivi da effettuare, l'Amministrazione deve tener conto della capacita` operativa dell'Ufficio stesso.

Inoltre l'art. 9, della stessa legge, istitutivo del Servizio centrale degli ispettori tributari, ha incluso tra i compiti istituzionali del Servizio la formulazione "di proposte al Ministro delle finanze per la predisposizione e l'attuazione dei programmi di accertamento" nonche` il controllo sull'attivita` di accertamento degli Uffici e, dunque, sull'attuazione dei programmi.

Nei due anni 1981 e 1982 in cui la programmazione ha avuto pratica attuazione, pur essendosi in linea di massima conseguito sul piano nazionale il risultato complessivo programmato, non sempre tutti gli Uffici IVA hanno raggiunto il numero di controlli a ciascuno assegnato in base alla propria capacita` operativa.

E` da ritenere che questi risultati non pienamente soddisfacenti, laddove si sono verificati, siano dovuti, oltre che a situazioni contingenti, al mancato adeguamento dell'organizzazione e dei metodi di lavoro degli Uffici, nonche` all'atteggiamento degli operatori rispetto alla programmazione, intesa come sistema generale di procedere alle verifiche.

E` pertanto necessaria, da parte degli Uffici, completa adesione a questo nuovo modo di procedere dell'Amministrazione verso il mondo dei contribuenti abbandonando riserve e preconcetti. D'altra parte il nuovo sistema, in questi due anni di esperienza, ha dato risultati validi, almeno negli Uffici che lo hanno adottato con impegno, specie se vengono riguardati in un quadro di medio periodo.

I criteri da seguire nella programmazione dei controlli per l'anno in corso sono indicati nel D.M. 23 dicembre 1982 pubblicato nella G.U. n. 1 del 3 gennaio 1983, il quale detta le direttive per la determinazione e l'utilizzo della capacita` operativa degli Uffici (art. 1, lettera b), nonche` per la formazione delle liste selettive dei contribuenti da controllare (art. 4).

Ferma rimanendo la distinzione dei controlli in sostanziali e formali, gia` seguita negli anni precedenti e illustrata nella circolare 8/10054 del 16 febbraio 1982, si avverte che, ai fini dei controlli formali, vengono segnalate quest'anno le dichiarazioni relative all'anno d'imposta 1981 risultate irregolari al riscontro automatico.

Per stabilire correttamente la capacita` operativa devesi preliminarmente definire per ogni Ufficio un'organizzazione ottimale, ragguagliata al numero di contribuenti gestiti, cosi` da determinare le forze disponibili per le attivita` programmate; inoltre si deve individuare la produttivita` media per addetto nelle singole operazioni da svolgere nell'ambito dell'attivita` programmata, in relazione alle dimensioni dell'Ufficio.

L'organizzazione ottimale di ogni Ufficio e i parametri di produttivita` sono stati definiti avendo riguardo ai seguenti elementi:

- numero dei contribuenti che hanno presentato dichiarazione d'imposta nell'anno 1981;
- personale in forza alla data del 31 ottobre 1982;
- produttivita` media nazionale per addetto conseguita nel corso del 1982.

E` stato inoltre tenuto conto del parere espresso al riguardo da alcuni ispettori, capi ufficio, capi reparto e ispettori tributari centrali, nell'apposita

riunione tenuta il 21 dicembre 1982.

Dunque, affinché la capacità operativa venga utilizzata completamente nel corso dell'anno è necessario che ogni Ufficio adegui la propria organizzazione del personale allo schema ottimale.

2. ORGANIZZAZIONE DEGLI UFFICI

Tenendo conto dell'attuale organizzazione, come risultata dalla "rilevazione del personale" al 31 ottobre 1982 e dei pareri espressi nella riunione del 21 dicembre 1982, gli Uffici IVA devono darsi la seguente organizzazione:

- Direzione e segreteria: oltre al direttore ed al personale che svolge attività particolari (autisti, centralinisti ecc.), un addetto al quale vanno aggiunte 1,5 unità per ogni 30.000 contribuenti negli Uffici fino a 100.000 contribuenti (con un minimo di due addetti complessivamente per gli Uffici con meno di 20.000 contribuenti); 2 addetti aggiunti al primo per ogni 30.000 contribuenti negli Uffici con più di 100.000 contribuenti;
- SAC: dotazione attuale;
- Primo reparto: oltre al responsabile e una persona per ogni terminale in dotazione, vanno aggiunte:
 - 3 unità ogni 30.000 contribuenti negli Uffici con meno di 50.000 contribuenti (con un minimo di due addetti negli Uffici con meno di 20.000 contribuenti);
 - 2,3 unità ogni 30.000 contribuenti negli Uffici con un numero di contribuenti compreso tra 50.000 e 150.000;
 - 2 unità ogni 30.000 contribuenti negli Uffici con più di 150.000 contribuenti.

Considerato che l'accentramento dei terminali presso il primo reparto (tranne quelli di sportello) comporta, specie negli Uffici dislocati in diversi piani, un notevole movimento di carte, si prospetta l'opportunità di spostarne qualcuno, insieme con il relativo addetto, presso il secondo o il terzo reparto.

Pertanto, gli Uffici che riterranno di effettuare questo spostamento, senza, almeno per ora, aumento delle apparecchiature in dotazione, potranno richiedere alla Direzione generale (Div. terza), i fondi necessari per i relativi lavori, se occorrenti.

Gli addetti ai terminali trasferiti vengono considerati, ai soli fini della capacità operativa, ancora facenti parte del primo reparto.

- Terzo reparto: oltre al responsabile, il personale necessario per il trattamento delle irregolarità, secondo gli indici di produttività di seguito definiti, nonché le unità necessarie per il trattamento dei rimborsi.

Gli Uffici con un numero di dichiarazioni irregolari inferiori a 3.000 possono, in ogni caso, dedicare due addetti al trattamento delle irregolarità.

Gli Uffici con più di 50.000 contribuenti possono aggiungere un ulteriore addetto al trattamento delle irregolarità (appuramenti) per ogni 50.000 contribuenti o frazioni superiori a 25.000.

Cioè per tener conto delle esigenze legate alla ricezione e archiviazione di comunicazioni effettuate dai contribuenti direttamente al terzo reparto nonché di tutte quelle attività non quantificabili ma legate alla dimensione dell'Ufficio;

- Secondo reparto: oltre al responsabile, tutto il restante personale dell'Ufficio da adibire per almeno il 45 per cento alle attività di controllo e per il residuo a tutte le altre attività di competenza del reparto stesso, quali ricevute fiscali, bolle di accompagnamento, verifiche di sola esistenza ai fini dei rimborsi, primi adempimenti connessi con il condono, mezzi di chiusura dei contenitori ecc.

Per quanto riguarda l'Ufficio IVA di Roma il personale del quarto reparto destinato ai rimborsi dovuti a soggetti non residenti è stato determinato, così come risulta dalla rilevazione del personale al 31 ottobre 1982.

Nel definire l'organizzazione degli Uffici si è inoltre assegnato il personale che alla data del 31 ottobre 1982 operava presso i nuclei misti alle "altre attività del secondo reparto", nella considerazione che nel corso del 1983 tale personale dovrà essere ancora utilizzato per lo smaltimento delle verifiche a sorteggio ancora giacenti presso i competenti ispettorati compartimentali.

Gli elementi addetti ai nuclei misti non dovranno, per quest'anno, essere aumentati nella considerazione che, come prescritto dal D.M. 23 dicembre 1982 (G.U. n. 1 del 3 gennaio 1983), nel corrente anno le nuove verifiche globali a sorteggio saranno effettuate solo dalla Guardia di finanza, per cui i nuclei misti dovranno solo smaltire quelle rimaste arretrate.

3. CAPACITÀ OPERATIVA DEGLI UFFICI

La capacità operativa degli Uffici è stata determinata per i soli settori per i quali la normativa prevede la possibilità di programmare le attività

in relazione alle risorse disponibili.

Come è noto, i settori di attività interessati alla programmazione sono quelli relativi ai:

- controlli formali delle dichiarazioni presentate (appuramenti);
- controlli sostanziali dei contribuenti (accertamenti e verifiche).

Per il 1983 vengono programmate, oltre ai controlli formali e sostanziali, anche le verifiche esterne che ogni Ufficio dovrà effettuare nel corso dell'anno.

Al fine di giungere alla programmazione di dette verifiche sono stati richiesti, nella rilevazione del personale al 31 ottobre 1982, anche i dati relativi al numero di giorni - uomo impiegati nel corso del 1982 nelle verifiche esterne.

Sulla base dei dati in possesso dell'Anagrafe tributaria relativi alle verifiche esterne effettuate dagli Uffici e al numero delle annualità verificate si è potuto determinare che mediamente per verificare una sola annualità vengono impiegati 6 giorni - uomo. Di conseguenza, posto che, in media, i giorni di effettivo lavoro sono 250 in un anno, ogni addetto è in grado di verificare mediamente 40 annualità l'anno.

Dalla rilevazione dei giorni - uomo impiegati per verifiche esterne risulta che mediamente ogni Ufficio utilizza il 22 per cento degli addetti ai controlli sostanziali per effettuare verifiche esterne.

Sulla base dei suddetti due dati (6 giorni - uomo per verificare un'annualità e 22 per cento del personale addetto ai controlli) sono state programmate per ogni Ufficio le annualità da verificare, con accesso, nel corso dell'anno.

Pertanto tenuto conto come prescritto dall'art. 1, lettera b) del citato D.M. 23 dicembre 1982, del personale in servizio, della produttività media per addetto quale è risultata dai dati più recenti disponibili presso l'Anagrafe tributaria, ogni addetto dovrà in media nell'anno:

- a) definire non meno di 1.500 dichiarazioni risultate irregolari al controllo formale, tenuto conto che per circa tre mesi il personale del terzo reparto è occupato nell'attività di ricezione e protocollazione delle dichiarazioni (per gli Uffici con oltre 50.000 contribuenti è stato previsto il maggiore impegno richiesto da questo tipo di lavoro aumentando il personale addetto al terzo reparto); oppure:
- b) verificare esternamente non meno di 40 annualità d'imposta; oppure:
- c) effettuare non meno di 130 controlli se derivanti da verbali della Guardia di finanza, dei nuclei misti o da verbali conseguenti a verifiche esterne effettuate dall'Ufficio stesso; oppure:
- d) effettuare non meno di 180 controlli se innescati da indagini documentali espletate direttamente in Ufficio.

Gli indici così definiti non tengono conto del numero di contribuenti in carico ad ogni Ufficio; pertanto, nel definire la capacità operativa degli Uffici più grandi, sono stati adottati fattori di riduzione ai parametri di produttività relativi a verifiche esterne, controlli formali e controlli interni (40, 1.500, 180).

Questo correttivo è pari al:

- 3% per gli Uffici con 50 - 100 mila contribuenti;
- 10% per gli Uffici con 100 - 150 mila contribuenti;
- 20% per gli Uffici con più di 150 mila contribuenti.

Nessuna riduzione è stata apportata all'indice di produttività (130) relativo ai controlli conseguenti a verbali della Guardia di finanza, dei nuclei misti o dell'Ufficio stesso in verifica esterna, nella considerazione che la maggiore dimensione dell'Ufficio non rende più gravosa la redazione degli avvisi di accertamento o di rettifica.

4. UTILIZZO DELLA CAPACITÀ OPERATIVA

L'organizzazione ottimale da adottare, il numero di annualità da verificare e dei controlli da effettuare, distinti per tipo e fonte d'innescio, nonché il numero di dichiarazioni irregolari da appurare, nell'anno corrente vengono comunicati in allegato alla presente agli Uffici i quali dovranno attenersi alle seguenti direttive, nell'espletamento dei controlli.

a) controlli sostanziali - Come prescritto dal primo e secondo comma dell'art. 6 del D.M. 23 dicembre 1982, la capacità operativa disponibile per i

controlli sostanziali dovrà essere impiegata fino ad un massimo del 50 per cento nell'esame dei verbali giacenti (escluse bolle di accompagnamento e ricevute fiscali che, come detto al precedente punto 2, devono essere trattate dal personale del secondo reparto non addetto ai controlli) e di quelli che, nel corso dell'anno, perverranno da organismi esterni o da verifiche esterne effettuate dall'Ufficio.

In ogni caso deve essere dedicato a questa specifica attività personale sufficiente per non aumentare le giacenze esistenti al 31 dicembre 1982; dovrà inoltre essere data precedenza ai verbali che consentano maggiori risultati in termini di gettito con l'avvertenza di definire contemporaneamente tutte le annualità citate nel processo verbale evitandone così l'esame ripetuto.

Resta comunque confermato che ai verbali relativi alle verifiche globali a sorteggio dovrà darsi esito nella loro totalità.

Come già accennato in precedenza il 22 per cento della capacità operativa disponibile per i controlli sostanziali deve essere utilizzata per verifiche esterne, le quali devono riguardare per almeno il 50 per cento soggetti elencati nelle liste selettive che verranno inviate nel corso del 1983 e per la restante parte:

- soggetti per i quali l'Ufficio dispone di altri dati e notizie;
- soggetti che hanno commesso reiterate infrazioni in materia di bolle di accompagnamento e ricevute fiscali; - soggetti elencati nella lista n. 8 (AIMA) indicata nell'art. 4 del D.M. 29 dicembre 1981 non ancora controllati;
- imprese editoriali, le quali - anche per una sola delle pubblicazioni
- periodiche da esse editate - non abbiano ottenuto il riconoscimento del carattere agevolato (culturale, politico, sindacale, religioso, sportivo).

L'elenco di queste imprese sarà trasmesso agli Uffici interessati. La residua parte di capacità operativa dovrà essere impiegata in controlli interni da effettuarsi per almeno la metà su soggetti elencati nelle liste selettive 1983 e per la parte rimanente in controlli su soggetti per i quali l'Ufficio dispone di altri dati e notizie o sui soggetti che hanno commesso reiterate infrazioni in materia di bolle di accompagnamento e ricevute fiscali.

A conclusione di questo argomento si riporta uno schema illustrativo delle attività del secondo reparto.

		50% Verbali	(Guardia di Finanza, nuclei misti, Ufficio da verifica esterna)
		22% Verifiche esterne	50% da liste 50% Iniziativa, AIMA, Editoria da reiterare infrazioni in materia di bolle e ricevute fiscali
Secondo reparto(100)	45% Controlli		
		Residuo Controlli interni	50% da liste 50% Iniziativa, da reiterate infrazioni in materia di bolle e ricevute fiscali
		55% Altre attività del Reparto	

N.B.: I controlli conseguenti a verbali per bolle di accompagnamento e ricevute fiscali, con sola irrogazione di sanzione, non sono computati nelle attività programmate in quanto rientrano nelle altre attività del secondo reparto.

b) controlli formali - L'art. 10 del decreto stabilisce che il controllo formale delle dichiarazioni presentate (appuramenti) deve essere effettuato sulla base delle segnalazioni di irregolarità pervenute dal Centro informativo; in merito, dovrà darsi la precedenza all'anno d'imposta 1981, limitandole a quelle che ogni Ufficio, in base alla propria capacità operativa, è in grado di espletare nel corso dell'anno 1983.

In pratica, tale criterio dettato dal decreto comporta che - essendo l'intera capacità operativa in materia assorbita dalle segnalazioni 1981 - verranno segnalate solo le irregolarità relative all'anno d'imposta 1981.

Ne consegue che le segnalazioni pervenute ad ogni Ufficio e riguardanti il suddetto anno, dovranno essere tutte definite nel corso del 1983.

Nell'effettuare le segnalazioni viene data priorità alle dichiarazioni che non consentono l'identificazione del contribuente e alle irregolarità di maggiore entità.

Qualora gli Uffici appurino anche dichiarazioni di anni precedenti esse verranno computate ai fini dell'attuazione del programma 1983.

Nell'utilizzare la propria capacità operativa, gli Uffici avranno cura di coprire entrambi i settori (controlli formali e controlli sostanziali) secondo il programma, evitando di spenderla prevalentemente verso uno solo. Nel caso venga raggiunto prima della fine dell'anno il 100 per cento nel settore dei controlli formali, la relativa capacità operativa verrà trasferita per la restante parte dell'anno, ai controlli sostanziali.

5. LISTE SELETTIVE 1983

Come prescritto dagli artt. 2 e 4 del decreto, le segnalazioni del Centro informativo tasse agli Uffici IVA per l'anno 1983 traggono origine dai dati disponibili presso l'Anagrafe tributaria e da quelli acquisiti da altre fonti.

Le relative liste di soggetti da sottoporre a controllo sono formate privilegiando le posizioni per le quali si presume una maggiore produttività dei controlli, come prescritto dal richiamato art. 2 del decreto; vengono limitate, quanto a numero dei soggetti elencati, alla capacità operativa di ciascun Ufficio, ma con un'eccedenza che consenta agli Uffici un potere discrezionale nella scelta, nonché di abbandonare i soggetti che risulteranno inseriti nelle liste solo a causa di errori di acquisizione da parte dell'Anagrafe tributaria nel codice di attività o negli altri dati identificativi.

Tutte le liste prodotte sono state depurate dei soggetti per i quali risultano all'anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o accertamento relativi all'anno o agli anni presi a base per la formazione delle liste, al fine di non reiterare controlli sugli stessi soggetti in presenza di contribuenti segnalabili mai controllati.

A norma dell'art. 7 del citato D.M. 23 dicembre 1982 sono stati inoltre esclusi tutti i soggetti per i quali, alla data di formazione delle liste, l'Anagrafe tributaria è a conoscenza dell'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa a norma del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni.

Tale circostanza risulta dagli elenchi di partite IVA digitati dagli Uffici all'atto della protocollazione delle dichiarazioni integrative, nonché dai supporti magnetici fatti pervenire dalle aziende di credito contenenti i versamenti effettuati dai contribuenti entro il 15 dicembre 1982 per il condono.

Tuttavia nelle liste possono essere stati inclusi soggetti che hanno presentato dichiarazioni "di condono" ma la relativa informazione non è pervenuta all'Anagrafe tributaria prima della formazione delle liste.

Allo scopo di non perdere tempo prezioso gli Uffici, prima di addentrarsi nei controlli, devono verificare se il contribuente elencato ha presentato dichiarazione integrativa o meno; se la dichiarazione integrativa è stata presentata il controllo non deve essere iniziato.

Si avverte che tutti i controlli con esito negativo, effettuati in ternamente all'Ufficio, verranno valutati ai fini della capacità operativa come un solo controllo anche se sul relativo mod. IVA 59 vengono indicate più di un'annualità d'imposta.

Le liste selettive riguardano le seguenti undici categorie: 1) commercianti ed artigiani che nell'anno 1978 hanno versato per la prima volta contributi per l'assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti e che non hanno mai presentato la dichiarazione IVA escludendo quei soggetti che hanno presentato dichiarazioni per le imposte dirette esponendo solo redditi immobiliari, redditi da lavoro dipendente o redditi da partecipazione;

2) soggetti che nella dichiarazione per l'anno 1980 hanno esposto rilevante detrazione d'imposta al 35 per cento, incompatibile con il tipo di attività dichiarata;

3) soggetti che nella dichiarazione per l'anno 1980 hanno esposto una rilevante detrazione d'imposta al 4 per cento, di cui all'art. 18 della legge 12 agosto 1977, n. 675, incompatibile con il tipo di attività dichiarata;

4) soggetti esercenti attività di commercio e di produzione per i quali, in base alla dichiarazione per l'anno 1979, risulta, nella provincia in esame, un rapporto tra volume d'affari e volume d'acquisti che, tenendo conto delle rimanenze, maggiormente si discosta in negativo, dal valore medio del rapporto calcolato per la categoria e le province con l'analogo indice dei consumi;

5) artisti e professionisti che hanno dichiarato nel 1979 un volume d'affari inferiore alla media dei volumi di affari dichiarati dal gruppo omogeneo di appartenenza, definito principalmente con riferimento al tipo di attività, al volume degli acquisti, alla classe di età ed alla presenza di redditi da lavoro dipendente o assimilati;

6) soggetti che nelle dichiarazioni relative agli anni 1978, 1979 e 1980 hanno sempre esposto un volume di acquisti maggiore del volume d'affari e che hanno chiesto per gli stessi anni rimborsi d'imposta;

7) soggetti obbligati al versamento mensile che hanno chiesto con procedura normale e non ancora ottenuto per gli anni d'imposta sino al 1980 rimborsi di entità cospicua rispetto al volume d'affari;

8) soggetti che nelle dichiarazioni relative agli anni 1978, 1979 e 1980 hanno sempre evidenziato un volume di acquisti maggiore del volume d'affari e che hanno esposto, per gli stessi anni un rilevante credito d'imposta;

9) soggetti ai quali sono stati notificati accertamenti da parte degli Uffici delle imposte dirette che per la natura dei redditi accertati possono avere rilevanza per gli stessi anni ai fini IVA;

10) soggetti esercenti le attività di costruzioni edilizie residenziali (cod. 3500), installazione impianti (cod. 3510), officine e laboratori per lavorazioni, riparazioni e manutenzioni di ogni tipo (cod. 3610) e servizi vari non altrove classificabili (cod. 6900) che nella dichiarazione annuale 1980 hanno indicato un'imposta non detraibile incongruente rispetto al rapporto tra le operazioni esenti ed il volume d'affari;

11) soggetti IVA che non hanno presentato la dichiarazione annuale per gli anni 1979 e 1980 pur non avendo cessato l'attività.

In merito alle varie liste si precisa quanto segue:

Lista n. 1 - Questa lista ripete, in sostanza, quella dello scorso anno, ponendo a confronto i dati desunti dalla dichiarazione IVA con le nuove posizioni assicurative INPS; è stata però resa più selettiva, allo scopo di accrescerne la produttività, utilizzando anche i dati delle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti. Sono stati pertanto selezionati quei soggetti iscritti per la prima volta all'INPS nel 1978 che, pur avendo versato i contributi INPS quali artigiani e commercianti non esistono negli archivi IVA ed hanno presentato per gli anni 1978 o 1979 la dichiarazione IRPEF che evidenzia redditi diversi da quelli immobiliari, da lavoro dipendente o da partecipazione.

Anche quest'anno sono stati esclusi dalle elaborazioni: coloro che risultano soci di società di fatto in quanto, pur essendo essi iscritti all'INPS individualmente, la dichiarazione IVA viene presentata dalla società; le donne e gli uomini in età pensionabile, in quanto potrebbero non svolgere più alcuna attività e versare i contributi INPS solo ai fini pensionistici; i soggetti iscritti all'INPS che non hanno mai presentato la dichiarazione dei redditi e la cui posizione viene pertanto seguita attraverso altre procedure.

In conseguenza, le segnalazioni che complessivamente emergono dall'incrocio, sono in numero relativamente limitato; pertanto, i nominativi emersi dall'elaborazione sono stati tutti inseriti nella lista, ordinati in modo casuale.

L'Ufficio non dovrà, in generale, convocare tutti i soggetti elencati, ma sceglierà solo quelli che, secondo la presunta maggiore importanza dell'attività indicata o in base ad altri elementi a propria conoscenza, riterrà più produttivi anche in confronto alle altre liste pervenute. L'Ufficio di norma convocherà il contribuente utilizzando lo stampato predisposto automaticamente (mod. IVA 75) per tutti i soggetti elencati, con il quale si richiede di comunicare il proprio numero di partita IVA e di far pervenire copia delle ultime dichiarazioni dei redditi presentate.

Nel caso in cui il contribuente fornisca il proprio numero di partita IVA ed abbia regolarmente presentato le dichiarazioni IVA trattasi di segnalazione derivata da una non corretta situazione dell'archivio anagrafico; pertanto l'Ufficio effettuerà un inizio di attività affinché la partita IVA venga collegata al codice fiscale del contribuente.

In questo caso non va redatto il processo verbale di constatazione né compilato il mod. IVA 59.

Nel caso si tratti di un evasore totale IVA l'Ufficio procederà alla stesura di un processo verbale sulla base degli elementi a sua disposizione, definendo in modo induttivo gli imponibili e farà presentare al contribuente anche la dichiarazione di inizio attività. Il processo verbale dovrà essere unico per tutte le annualità verificate.

Appare opportuno che l'Ufficio non si limiti sempre all'analisi documentale in Ufficio ma che, almeno nei casi di maggior interesse, proceda ad una verifica esterna.

A seguito di ogni verbale redatto, l'Ufficio dovrà compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni Anagrafe tributaria" e indicando il valore "21" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Nei limitati casi nei quali a carico del soggetto non emergano irregolarità, in quanto il nominativo elencato non è soggetto IVA, il mod. IVA 59 verrà compilato indicando il solo anno d'imposta 1978, zero in corrispondenza di tutti i rilievi contabili e il codice Ufficio in luogo della partita IVA.

Qualora l'Ufficio, dall'esame della lista e di altri elementi in suo possesso, decida di non convocare il contribuente, in quanto ritiene la segnalazione non utilizzabile dovrà - previa motivazione da apporre sulla lista - avvertire il sistema mediante la procedura via terminale delle "Segnalazioni negative dell'Anagrafe tributaria" ed aggiornare la situazione dell'archivio anagrafico, ove riscontri un errore nei dati identificativi del soggetto.

Lista n. 2 - Nella lista sono elencati i contribuenti che nella dichiarazione IVA per l'anno 1980 hanno esposto detrazioni d'imposta al 35 per cento, per un ammontare non trascurabile, che appaiono incompatibili con il tipo di attività dichiarata, ovvero che abbiano dichiarato acquisti al 35 per cento senza esporre vendite soggette alla stessa aliquota, salvo che questo comportamento sia ricollegabile al tipo di attività dichiarata.

Sono state escluse dalla lista quelle attività per le quali le segnalazioni effettuate nel corso del 1982 hanno dato risultati quasi totalmente negativi,

nonche` i contribuenti:

- per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o di accertamento notificati riguardanti l'anno 1980;
- gia` segnalati nell'analogo lista dello scorso anno con risultato negativo comunicato dall'Ufficio;
- che risultano aver presentato dichiarazione interattiva ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni.

In conseguenza di queste esclusioni e dell'adottato criterio che esclude i soggetti i quali abbiano dichiarato oltre agli acquisti, anche vendite al 35 per cento, la lista risulta all'incirca dimensionata secondo la capacita` operativa degli Uffici, con un margine di scelta.

L'Ufficio non dovra` in generale convocare tutti i soggetti elencati ma sceglia` quelli il cui controllo, sulla base di elementi a propria conoscenza e dell'attivitaa` dichiarata appare piu` produttivo anche in confronto alle altre liste inviate dal CIT.

Per facilitare la selezione dei contribuenti da convocare, la lista e` ordinata per codice di attivita` e per importi decrescenti dell'imposta detratta.

L'Ufficio di norma convochera` il contribuente utilizzando lo stampato predisposto automaticamente (mod. IVA 75) con il quale gli viene chiesto di esibire le fatture di acquisto al 35 per cento del 1980, nonche` di dichiarare le relative giacenze di fine anno e verbalizzera` le eventuali indebite detrazioni d'imposta. Nel caso emergano, tenendo anche conto delle rimanenze, rilevanti indebite detrazioni appare opportuno che l'Ufficio estenda l'indagine anche ad altre annualita` d'imposta istruendo, almeno nei casi piu` interessanti, una verifica esterna.

A seguito di ogni verbale redatto l'Ufficio dovra` compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "22" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Nel caso non emergano irregolarita`, il mod. IVA 59 verra` compilato indicando il solo anno d'imposta 1980 e zero in corrispondenza dei rilievi contabili.

Se l'Ufficio, dall'esame della lista e di altri elementi in suo possesso, decide di non convocare il contribuente, perche` ritiene inutile il controllo, dovra` darne notizia attraverso la procedura via terminale delle "Segnalazioni negative all'Anagrafe tributaria", dopo aver indicato la motivazione sulla lista.

Lista n. 3 - Un limitato numero di contribuenti, pur esercitando attivita` aventi codice superiore a 3700 (commercio, servizi, attivita` professionali ecc.) espone nella dichiarazione IVA 1980 la detrazione del 4 per cento prevista dall'art. 18 della legge 12 agosto 1977, n. 675, per la riconversione industriale.

Tutti i soggetti in tale situazione vengono segnalati, purchè` si tratti di importi non trascurabili e sempreche` la relativa dichiarazione sia regolare contabilmente, cio` per evitare segnalazioni derivanti da meri errori di trascrizione o di registrazione.

Sono stati esclusi i soggetti:

- gia` compresi nell'analogo lista dello scorso anno, per i quali l'Ufficio ha segnalato esito negativo;
- per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali ovvero avvisi di rettifica o di accertamento riguardanti lo stesso anno d'imposta (1980);
- che risultano aver presentato dichiarazione integrativa ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516 e successive modificazioni.

La lista, che e` ordinata per codice di attivita`, presenta un numero di segnalazioni estremamente limitato tanto che ad alcuni uffici non viene trasmessa.

Nel caso emergano rilevanti indebite detrazioni, appare opportuno che gli Uffici estendano l'indagine anche ad altri elementi, eventualmente istruendo nei casi piu` interessanti una verifica esterna.

A seguito di ogni verbale redatto l'Ufficio dovra` compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "23" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Nel caso non emergano irregolarita`, il mod. IVA 59 verra` compilato indicando il solo anno d'imposta 1980 e zero in corrispondenza dei rilievi contabili.

Qualora l'Ufficio, dall'esame della lista o per altri motivi a sua conoscenza, decida di non convocare il contribuente perche` ritiene inutile il

controllo, dovrà darne notizia mediante la procedura via terminale delle "Segnalazioni negative dell'Anagrafe tributaria" e indicare la relativa motivazione sulla lista.

Lista n. 4 - Dalle serie storiche di dichiarazioni IVA esistenti negli archivi dell'Anagrafe tributaria è stata tratta una lista di contribuenti esercenti attività di commercio o produzione a regime normale che, sulla base di prefissati parametri, appaiono fiscalmente pericolosi.

La lista è stata formata sulla base "dell'indice di ricarico" determinato per ogni contribuente nell'anno 1979, e ricavato dalla dichiarazione presentata per lo stesso anno d'imposta, integrata con il valore delle rimanenze finali rilevato dalla dichiarazione dell'anno successivo, purché tali dichiarazioni siano risultate regolari nei valori posti a confronto.

Per "indice di ricarico" si intende il rapporto percentuale tra il volume d'affari e il totale acquisti di beni destinati alla rivendita, aumentato delle rimanenze iniziali e diminuito delle rimanenze finali.

Il valore mediano degli "indici di ricarico", risultanti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti appartenenti ad una stessa attività, suddivisi secondo tre fasce di volume d'affari (fino a 12 milioni; da 12 a 120 milioni; oltre 120 milioni), fornisce la misura del ricarico standard della categoria.

Il confronto fra gli indici mediani di ricarico di una specifica attività riscontrati in province con caratteristiche socio economiche simili, permette di individuare le province nelle quali quell'attività maggiormente si discosta in negativo dal comportamento medio.

Le province con caratteristiche socio economiche simili sono state individuate sulla base degli indici di consumo pervenendo a raggrupparle in tre aree omogenee.

Ad ogni Ufficio viene trasmessa una graduatoria comprendente, in ordine decrescente di pericolosità, tutte le attività, ognuna delle quali compare tre volte articolata nelle anzidette fasce di volume d'affari.

Viene inoltre inviata una lista formata scegliendo i nominativi nelle attività più pericolose di ogni fascia e di ogni settore e sempreché abbiano un "indice di ricarico" individuale inferiore al valore mediano della propria attività e della propria fascia.

Nel predisporre le liste è stato seguito il criterio di inserirvi gruppi di egual numero di nominativi appartenenti alle tre fasce di volumi d'affari; ogni gruppo è composto da sottogruppi proporzionati, nel numero, ai contribuenti classificati - su scala nazionale - nei tre settori della produzione (agricoltura e industria), del commercio e dei servizi.

La lista, ordinata per valore decrescente dell'indice di pericolosità, è stata dimensionata in relazione alla capacità operativa degli Uffici, lasciando però un margine di scelta dei contribuenti da controllare in base ad altre informazioni in possesso dell'ufficio, il quale deve tener conto che alcuni soggetti possono essere stati inseriti nella lista a causa di un errore nella rilevazione del codice attività.

Non sono stati inseriti nella lista i soggetti per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o accertamento per l'anno d'imposta 1979, o che compaiono nelle liste nn. 6, 7 e 8 successivamente descritte, o che risultano aver presentato dichiarazione integrativa di condono.

Per il controllo dei contribuenti inseriti in tale lista che è indiziaria, dovrà di norma istruirsi una verifica esterna; nel relativo verbale di constatazione gli eventuali rilievi mossi non dovranno essere motivati (salvo che ricorrano i presupposti per l'accertamento induttivo) con il generico insufficiente ricarico applicato ma con le irregolarità rilevate nel corso della verifica.

Per tutti i contribuenti per i quali si attua il controllo, che andrà esteso di norma a più annualità d'imposta, l'Ufficio dovrà compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "24" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Lista n. 5 - La lista riguarda gli artisti e i professionisti ritenuti ad alta pericolosità fiscale.

Sono stati formati gruppi omogenei di contribuenti con riferimento al tipo di attività, all'area socio economica di appartenenza, al volume d'affari esposto nella dichiarazione IVA per l'anno 1979, alla classe di età se persona fisica, al volume degli acquisti e all'eventuale presenza di redditi di lavoro dipendente. Per ogni Ufficio sono elencati i contribuenti in base allo scostamento negativo del volume d'affari dichiarato rispetto al valore medio del gruppo omogeneo di appartenenza.

La misura dello scostamento è stata determinata, per ciascun gruppo, in modo da evitare che vengano segnalati solo i soggetti con volume d'affari zero; ciò considerando che gli appartenenti alle categorie professionali i quali dichiarano un volume d'affari pari a zero, in molti casi, presentano la dichiarazione per mantenere aperta la partita IVA in vista di una eventuale attività futura, ma non hanno svolto nell'anno alcuna operazione soggetta ad IVA.

La lista, ordinata per valore decrescente dello scostamento in percentuale, e` stata dimensionata in relazione alla capacita` operativa dell'Ufficio ma con una ridondanza, allo scopo di garantire un margine nella scelta dei contribuenti da controllare anche in base ad altre informazioni in possesso dell'Ufficio, il quale deve tener conto che alcuni soggetti possono essere stati inseriti nella lista a causa di un errore nella rilevazione del codice attivita`.

Non sono stati compresi nella lista i soggetti appartenenti ad attivita` che svolgono esclusivamente operazioni esenti e quelli che hanno iniziato o cessato l'attivita` nel 1979, non essendo comparabili con chi ha operato per l'intero anno, nonche` i contribuenti per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali ovvero avvisi di rettifica o di accertamento per l'anno di imposta 1979.

Sono stati altresì esclusi i soggetti che risultano aver presentato dichiarazioni integrative ai fini del condono.

Per il controllo dei contribuenti inseriti in tale lista, sostanzialmente indiziaria, dovra` di norma istruirsi una verifica.

Per tutti i contribuenti per i quali si istruisce il controllo, che andra` esteso di norma a piu` annualita` d'imposta, l'Ufficio dovra` compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "25" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Ove non emergano irregolarita`, il mod. IVA 59 verra` compilato indicando il solo anno d'imposta 1979 e zero in corrispondenza di tutti i rilievi contabili.

Nel caso in cui l'Ufficio, dall'esame della lista o per altri motivi a sua conoscenza, decida di non convocare il contribuente, in quanto ritiene non utile il controllo, dovra` - previa motivazione da apporre sulla lista - darne notizia mediante la procedura via terminale delle "Segnalazioni negative dell'Anagrafe tributaria".

Lista n. 6 - Anche per questo anno e` stata predisposta una lista di contribuenti che, avendo dichiarato per gli anni d'imposta 1978, 1979 e 1980, un totale acquisti maggiore del volume d'affari, hanno di conseguenza denunciato annualmente un'eccedenza d'imposta, e che hanno richiesto rimborsi per almeno uno dei suddetti anni.

Sono state escluse dalla lista le cooperative edilizie con codice di attivita` 3500 (costruzioni edilizie residenziali) che, come e` noto, effettuano solo acquisti per diversi anni fino alla ultimazione del fabbricato sociale, nonche` le amministrazioni e gli enti pubblici classificati con i codici di attivita` da 7000 a 7600 (cioe` fornitori di servizi), cio` in quanto si presume che i relativi controlli sarebbero scarsamente produttivi.

Sono stati anche esclusi dalla lista i soggetti per i quali risultano all'anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o di accertamento notificati per gli anni d'imposta 1978, 1979 e 1980, nonche` i contribuenti che risultano aver presentato dichiarazione integrativa di condono.

Allo scopo di contenere la lista nei limiti della capacita` operativa degli Uffici, sia pure con la ridondanza necessaria per assicurare una certa discrezionalita` di scelta, sono stati inoltre esclusi quei soggetti per i quali lo squilibrio degli acquisti rispetto alle vendite nei tre anni considerati deriva dagli investimenti effettuati, come risultano dalla dichiarazione IVA, nonche`, se necessario, quelli che nel triennio hanno richiesto un ammontare di rimborso piu` basso.

Data l'impossibilita`, da parte degli Uffici, di sottoporre a verifica tutti i contribuenti che hanno chiesto il rimborso, questa lista, nella quale i contribuenti segnalati sono elencati in ordine decrescente del totale dei rimborsi chiesti nel triennio, ne presenta una selezione basata su un indice di pericolosita` (cioe` la persistenza dello squilibrio tra acquisti e vendite per un lungo periodo e la richiesta di rimborso) obiettivamente attendibile.

Resta inteso che, nell'ambito dell'attivita` di controllo, l'Ufficio, come per le altre liste, potra` non controllare tutti i segnalati.

Ovviamente, qualora gli Uffici abbiano gia` operato un controllo su alcuni nominativi elencati senza trasmettere all'Anagrafe tributaria alcun mod. IVA 59, il controllo non va ripetuto ma l'esclusione va annotata sulla lista.

Per i contribuenti per i quali si istruisce il controllo, da estendersi di norma a piu` annualita` d'imposta, l'Ufficio dovra` compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "26", quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Lista n. 7 - Per ampliare i controlli sui soggetti che hanno richiesto rimborsi e` stata predisposta per la prima volta quest'anno una nuova lista nella quale sono elencati contribuenti che, negli anni considerati, erano tenuti al versamento mensile ed hanno richiesto rimborsi con procedura normale fino al 1980, non ancora ottenuti, per un importo superiore a 10.000.000 di lire. La lista e` molto limitata ed elenca soggetti che hanno richiesto rimborsi ordinari per gli anni d'imposta 1979 o 1980, in quanto solo a partire dall'anno d'imposta 1979 e` stata attivata la procedura automatica dei rimborsi.

Sono stati esclusi dalla lista le Amministrazioni e gli enti pubblici (cod. da 7000 a 7600) per la presumibile scarsa produttivita` dei controlli i

Sono stati esclusi dalla lista le Amministrazioni e gli enti pubblici (cod. da 7000 a 7600) per la presumibile scarsa produttività dei controlli, i soggetti elencati nella precedente lista n. 6 e quelli per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o accertamento relativi agli anni nei quali hanno richiesto rimborso, nonché i contribuenti che risultano aver presentato dichiarazione integrativa ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni.

Essendo la lista di tipo indiziario, per l'effettuazione del controllo di norma dovrà istruirsi una verifica esterna.

Per ogni contribuente controllato dovrà essere redatto un processo verbale di constatazione e sul relativo mod. IVA 59 dovrà essere barrata la casella "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" ed indicato il valore "27" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Lista n. 8 - L'opportunità dei controlli nei confronti delle richieste di rimborso vale anche nei riguardi delle dichiarazioni che si chiudono con richiesta di trasporto del credito all'anno successivo.

La dimensione assunta dal fenomeno e i buoni risultati conseguiti attraverso l'analogha lista dell'anno precedente, inducono a proseguire i riscontri verso i soggetti che hanno esposto eccedenze d'imposta da computare in detrazione nell'anno successivo, specie se questa eccedenza si ripete per diversi anni.

E' stata pertanto predisposta una lista di contribuenti che hanno sistematicamente dichiarato per gli anni d'imposta 1978, 1979 e 1980 un totale acquisti maggiore del volume di affari e che hanno evidenziato un accredito d'imposta.

Analogamente a quanto operato per la lista dei rimborsi e per gli stessi motivi sono state escluse le cooperative edilizie con codice di attività 3500 nonché le amministrazioni e gli enti pubblici, fornitori di servizi (codici di attività da 7000 a 7600).

Sono stati esclusi, inoltre, i soggetti per i quali risultano all'Anagrafe tributaria processi verbali di constatazione ovvero avvisi di accertamento o di rettifica notificati per gli anni d'imposta 1978, 1979 e 1980; ciò allo scopo, come per le altre liste, di non reiterare il controllo sullo stesso soggetto.

Per gli stessi motivi indicati a proposito della lista n. 6, sono stati esclusi i soggetti per i quali l'eccedenza degli acquisti, nei tre anni, rispetto alle vendite deriva dagli investimenti, nonché i soggetti che risultano aver presentato dichiarazione integrativa di condono.

La lista è stata contenuta entro la capacità operativa degli Uffici mediante le accennate esclusioni e trascurando, nell'ambito di ogni Ufficio i soggetti con minori crediti da trasportare indicati nell'ultimo anno (1980) del triennio considerato.

L'Ufficio non dovrà in generale controllare tutti i nominativi ma disporrà solo i controlli ritenuti più produttivi, in base ad elementi di propria conoscenza ed in confronto anche alla presumibile produttività delle altre segnalazioni pervenute.

Per indirizzare la scelta, i contribuenti segnalati sono elencati in ordine decrescente dall'accredito chiesto nella dichiarazione del 1980.

I soggetti elencati in tale lista, che è di tipo indiziario, dovranno di norma essere controllati mediante verifica esterna.

Per i contribuenti per i quali si istruisce il controllo, da estendersi di norma a più annualità d'imposta, l'Ufficio dovrà compilare e trasmettere il mod. IVA 59 selezionandovi il campo "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" e indicando il valore "28", quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Lista n. 9 - La presenza negli archivi dell'Anagrafe tributaria dei dati relativi agli accertamenti notificati dagli Uffici delle imposte dirette permette di segnalare i soggetti che hanno subito accertamenti ai fini dell'imposizione diretta, per gli anni d'imposta 1977 e successivi e qualora i dati di tali accertamenti abbiano rilevanza anche ai fini IVA.

Non sono segnalati gli accertamenti conseguenti a verbali della Guardia di finanza e dei nuclei misti, nella considerazione che detti verbali vengono trasmessi dai nuclei operativi anche agli Uffici IVA competenti.

Tra i contribuenti che hanno presentato o (come risulta dall'accertamento) avrebbero dovuto presentare dichiarazione su mod. 740, vengono segnalati solo quelli per i quali risultano accertamenti per redditi di impresa, impresa minore, di lavoro autonomo o accertamenti sintetici.

Dei contribuenti che hanno presentato o avrebbero dovuto presentare la dichiarazione su mod. 760/B vengono segnalati solo quelli nei cui confronti risultano accertamenti per redditi d'impresa o di arti e professioni.

I contribuenti che hanno presentato o avrebbero dovuto presentare dichiarazioni su mod. 750 o 760/A vengono tutti segnalati.

Le segnalazioni comprendono tutti i soggetti sopra indicati in possesso o meno di partita IVA, e per ognuno vengono date informazioni relativamente a tutti gli anni accertati ai fini dei tributi sul reddito.

Qualora un contribuente non risulti in possesso di partita IVA viene indicato "Sconosciuto" in luogo del numero di partita IVA.

Per i soggetti in possesso di diverse partite IVA viene riportata una lettera "M" dopo il primo numero di partita noto al sistema centrale.

In questi casi l'Ufficio dovrà tenere presente che il contribuente può aver presentato diverse dichiarazioni IVA (una per ogni attività) e pertanto il reddito accertato ai fini delle imposte dirette va confrontato con i dati esposti nelle diverse dichiarazioni IVA degli anni corrispondenti.

Non sono comunque elencati i contribuenti per i quali risultano processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o accertamento notificati per gli stessi anni, nonché i contribuenti che risultano aver presentato dichiarazione integrativa ai fini del condono.

Per contenere la lista nella capacità operativa degli Uffici, ma con un'eccedenza che consenta una motivata scelta da parte dell'Ufficio, nella lista sono elencati anzitutto gli evasori totali imposte dirette e, fino a capienza, i contribuenti ai quali gli Uffici imposte dirette hanno maggiormente aumentato gli imponibili.

La lista è suddivisa in tre sezioni.

Nella prima sono compresi, anche in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 8 secondo comma del D.M. 29 dicembre 1981, i soggetti di cui alla lista n. 16 dell'art. 3 dello stesso decreto; nella seconda gli altri evasori totali alle imposte sul reddito; nella terza soggetti ai quali è stato maggiorato dagli Uffici imposte dirette l'imponibile dichiarato.

Nell'ambito della propria capacità operativa gli Uffici daranno priorità ai controlli sui nominativi di cui alle prime due sezioni della lista ed a coloro che non sono in possesso di partita IVA.

L'Ufficio di norma opererà il controllo documentale convocando il contribuente attraverso il modello IVA 75, predisposto unitamente alla lista, eventualmente integrato con questionari che saranno ritenuti utili, al fine di adeguare l'accertamento IVA a quello effettuato dalle imposte dirette.

Ovviamente nei casi più interessanti l'Ufficio potrà disporre verifiche esterne.

Per ogni verbale di constatazione redatto l'Ufficio deve compilare e trasmettere il modello IVA 59 barrando la casella "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" ed indicando il codice "29" quale tipo di segnalazione.

Qualora l'Ufficio, da altri elementi a propria conoscenza, ritenga il controllo improduttivo su alcuni dei contribuenti elencati, ometterà il controllo dandone notizia all'Anagrafe attraverso la procedura "Segnalazioni negative dell'Anagrafe tributaria" dopo aver apposto la motivazione sulla lista.

Lista n. 10 - Esperimenti effettuati presso Uffici pilota hanno dimostrato la opportunità di una lista di soggetti esercenti nel 1980 attività di cui ai codici 3500, 3510, 3610 e 6900 che hanno dichiarato una imposta non detraibile non corrispondente al rapporto tra le operazioni esenti ed il volume d'affari.

Sono esclusi dalla lista oltre ai contribuenti con scostamenti di modesta entità, quelli per i quali risultano processi verbali di constatazione ovvero di rettifica o accertamento relativi al 1980 nonché quelli che risultano aver presentato dichiarazione integrativa ai sensi delle norme sul condono.

L'Ufficio opererà il controllo solo sui soggetti ritenuti più interessanti estendendolo eventualmente, almeno nei casi più eclatanti, ad anni diversi dal 1980.

Per convocare i contribuenti in Ufficio sono stati predisposti automaticamente i mod. IVA 75 che potranno essere integrati con questionari da far compilare ai soggetti sottoposti a controllo.

Per ogni processo verbale di constatazione redatto dovrà essere compilato e trasmesso al CIT un mod. IVA 59 con barrata la casella "Segnalazioni dell'Anagrafe tributaria" ed indicato "30" quale codice relativo al tipo di segnalazione.

Qualora in base ad altri elementi in proprio possesso l'Ufficio decida di non operare il controllo, dovrà darne notizia al CIT attraverso la procedura delle "Segnalazioni negative dell'Anagrafe tributaria" dopo aver apposto sulla lista la motivazione.

Lista n. 11 - Per la prima volta, quest'anno è stata predisposta una lista di soggetti IVA che risultano non aver presentato la dichiarazione IVA 1979 o 1980 pur non avendo cessato l'attività. Per limitare le segnalazioni alla capacità operativa degli Uffici, pur con una eccedenza che permetta una motivata scelta dei soggetti da controllare, non sono elencati, oltre a quelli per i quali risultano processi verbali di constatazione ovvero avvisi di rettifica o accertamento per gli anni nei quali hanno omesso la dichiarazione, ed ai soggetti che risultano aver presentato dichiarazione integrativa di condono, i contribuenti:

- che risultano aver iniziato l'attività nel mese di dicembre dell'anno nel quale hanno omesso la dichiarazione;
- che risultano aver cessato l'attività nel mese di gennaio dell'anno nel quale hanno omesso la dichiarazione;
- che hanno dichiarato volumi d'affari più bassi nell'ultima dichiarazione presentata, rispetto ad altri contribuenti elencabili.

La lista è divisa in tre sezioni in ordine decrescente di importanza tra loro: nella prima sono elencati i contribuenti che risultano aver omesso una o

entrambe le dichiarazioni, nella seconda quelli che hanno omissa la dichiarazione finale e nella terza i soggetti che hanno omissa la dichiarazione relativa al primo anno di attivita'.

Allo scopo di comprendere nella lista inviata ad ogni Ufficio contribuenti appartenenti a tutte e tre le sezioni, la prima sezione e' limitata fino ad un massimo del 50 per cento di tutti i segnalati nella lista, la seconda fino ad un massimo del 30 per cento; nella residua capienza della lista sono stati inseriti i soggetti della terza sezione.

L'Ufficio operera' i controlli secondo l'ordine di elencazione.

Nel caso il contribuente elencato risulti aver presentato regolarmente le dichiarazioni ma queste non sono state trasmesse all'Anagrafe tributaria, ovvero sono state acquisite con partita IVA diversa, l'Ufficio non dovra' redigere alcun processo verbale di constatazione ma si dovra' limitare a trasmettere le dichiarazioni via terminale ovvero a correggere la partita IVA acquisita dall'Anagrafe tributaria.

Nel caso le dichiarazioni risultino effettivamente omesse dovra' essere redatto apposito verbale di constatazione e nel relativo mod. IVA 59 dovra' essere barrata la casella "Segnalazione dell'Anagrafe tributaria" ed indicato il codice "31" quale tipo di segnalazione.

6. SOGGETTI DA SOTTOPORRE A VERIFICA GENERALE DA PARTE DELLA GUARDIA DI FINANZA

L'art. 9 del ripetuto decreto 23 dicembre 1982 prevede, nel quadro del coordinamento tra Uffici finanziari periferici e Guardia di finanza, la periodica individuazione di soggetti da sottoporre a verifica generale da parte della Guardia di finanza.

Peraltro la determinazione ministeriale in data 18 febbraio 1983, (prot. n. 2220 del Gabinetto) ha modificato come segue la suddetta direttiva:

"per l'anno 1983 i reparti della Guardia di finanza eseguiranno esclusivamente verifiche relative ai controlli a sorteggio e non anche gli interventi sulla base delle liste selettive (D.M. 29 dicembre 1981 e 23 dicembre 1982)".

In conseguenza:

- nel corrente anno non dovranno essere predisposti gli elenchi (gia' previsti per lo scorso anno a pag. 32 della circolare 8 del 16 febbraio 1982), tratti per meta' dalle liste, di contribuenti da sottoporre a verifica generale da parte della Guardia di finanza;

- le verifiche gia' programmate sulla base degli elenchi predisposti nello scorso anno e non ancora iniziate non verranno piu' effettuate, salvo i Comandi locali ritengano di farvi luogo.

La Guardia di finanza continuera' tuttavia a fornire la propria cooperazione agli Uffici IVA, come prescritto dall'art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per i controlli diversi dalle verifiche generali indicate nel citato art. 9 del D.M. 23 dicembre 1982.

7. Liste inviate dal CIT negli anni precedenti

A norma dell'art. 11 del decreto, le liste predisposte in base ai criteri dettati dal precedente D.M. 29 dicembre 1981 e trasmesse dal CIT agli Uffici nello scorso anno, cessano di essere operative non appena pervengono le nuove, ma possono essere utilizzate unitamente a quelle inviate nel corso del 1981, quali dati e notizie a disposizione degli Uffici nella quota dei controlli riservata alla loro iniziativa.

In ogni caso i controlli iniziati vanno portati a termine.

I modd. IVA 59 relativi ai verbali elevati sulla base delle vecchie liste sia dagli Uffici che dalla Guardia di finanza, devono essere cosi' codificati: a) come prescritto dalla circolare 8/10062 del 4 marzo 1981 se i nominativi erano compresi nelle liste selettive del 1981; b) secondo quanto disposto dalla circolare 8/10054 del 16 febbraio 1982 qualora i nominativi erano compresi nelle liste selettive 1982.

Gli Ispettorati Compartimentali dovranno seguire l'attivita' degli uffici per indirizzarne l'azione e verificare che il prescritto numero complessivo dei controlli, peraltro da considerarsi quale obiettivo minimo e non massimo, venga raggiunto. Gli Ispettorati vorranno altresì segnalare, motivandole, le eventuali particolari situazioni che comportino il mancato raggiungimento del programma.

Si conferma l'esigenza - gia' rappresentata negli scorsi anni e sulla quale si richiama l'attenzione dei direttori degli uffici - che sui nominativi contenuti nelle liste venga mantenuta la necessaria riservatezza.