

Agenzia delle Entrate

Circolare 20 settembre 2012, n.35/E

Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale (MAP) del 31 maggio 2012.

Reddito d'impresa - redditi di lavoro - iva - operazioni con soggetti di Paesi black list -
formazione professionale continua obbligatoria - lavoro autonomo - risposte a quesiti

INDICE

1. REDDITO DI IMPRESA

1.1 - ACE - Rilevanza degli utili accantonati a riserva

1.2 - ACE - Società in perdita

1.3 - UNICO 2012 - Società' non operative - rigo RF74, casella 2

1.4 - Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti positivi di reddito Circolare del 4 maggio 2010, n. 23

2. REDDITI DI LAVORO

2.1 - Spese per la formazione professionale continua obbligatoria

2.2 - LAVORO AUTONOMO - Utilizzo promiscuo dell'immobile

3. IVA

3.1 - Momento di effettuazione prestazioni di servizi da non residente

3.2 - Momento di effettuazione delle operazioni ai fini IVA: regime transitorio

3.3 - Integrazione delle fatture per servizi intra UE

4. OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PAESI BLACK LIST

4.1 - Costi con fornitori Black List

Le minusvalenze su cespiti ammortizzabili

4.2 - Costi con fornitori black list - Le perdite su crediti

4.3 - Costi con fornitori black list - Transazioni finanziarie

4.4 - Costi con fornitori black list

Risposta positiva all'interpello ex articolo 110 del TUIR

1. REDDITO DI IMPRESA

1.1 ACE - Rilevanza degli utili accantonati a riserva

Domanda

L'utile realizzato da una società di capitali nell'esercizio 2011 e accantonato a riserva per effetto della delibera di destinazione dell'utile dell'esercizio assunta dall'assemblea dei soci nel corso del mese di aprile del 2012, rileva ai fini della fruizione della disposizione prevista dall'articolo 1 del decreto legge n. 201 del 2011? E' possibile godere della deduzione prevista da tale disposizione già in UNICO 2012 per redditi 2011?

L'articolo 5, comma 4, del decreto ministeriale del 14 marzo 2012 prevede che gli incrementi del patrimonio derivanti dall'accantonamento di utili rilevano "a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate": che valenza va attribuita a tale disposizione? Significa che gli utili accantonati a riserva rilevano dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio (pertanto, l'utile dell'esercizio 2011 accantonato a riserva con delibera dell'assemblea dei soci dell'aprile del 2012 rileva in UNICO 2013 per redditi 2012) oppure occorre interpretare tale disposizione nel senso che l'utile realizzato nel 2011 rileva già a partire da UNICO 2012 per redditi 2011, purché l'assemblea dei soci, riunita per l'approvazione del bilancio, accantoni tale utile a riserva disponibile?

Risposta

L'articolo 5, comma 2, lett. b), del decreto 14 marzo 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze dispone che rilevano, ai fini dell'agevolazione, come elementi positivi della variazione di capitale proprio gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Con riferimento al momento in cui la variazione in aumento assume rilevanza ai fini dell'agevolazione ACE, il comma 4 dell'articolo 5 in parola specifica che gli incrementi di capitale proprio, derivanti dall'accantonamento di utili, rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.

In proposito, nella relazione al Decreto si specifica che l'incremento è agevolabile dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio.

Pertanto l'utile realizzato nell'esercizio 2011 e accantonato a riserva per effetto della delibera assembleare del mese di aprile del 2012, rileva ai fini dell'agevolazione ACE con riferimento all'esercizio 2012 (vale a dire in UNICO 2013 per i redditi 2012).

1.2 - ACE - Società in perdita

Domanda

Ai fini dell'ACE rilevano le variazioni in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, senza tenere conto dell'utile del medesimo esercizio. Al riguardo, per le società che hanno chiuso in perdita tale esercizio, il patrimonio netto di riferimento deve essere considerato al netto o al lordo della perdita civilistica, posto che sia l'articolo 1, comma 5, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 che l'articolo 4 del Decreto attuativo del 14 marzo 2012 fanno espresso riferimento all'utile d'esercizio, ma non invece alla perdita o, più genericamente, al risultato d'esercizio?

Risposta

L'articolo 1, comma 5 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 e l'articolo 4 del decreto 14 marzo 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dispongono che "il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio".

Al riguardo si ritiene che, la precisazione fatta nella norma - circa l'irrilevanza dell'utile d'esercizio nel calcolo del patrimonio netto al 31 dicembre 2010 - è coerente con lo spirito della norma stessa, in quanto tale utile costituisce un incremento rilevante ai fini dell'agevolazione nell'esercizio successivo, vale a dire nel 2011, se accantonato a riserva.

L'articolo 11 del decreto ministeriale del 14 marzo 2012 ha previsto che "in ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie".

Per effetto di tale disposizione in ogni periodo d'imposta la variazione in aumento, rilevante ai fini ACE, non può eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio. Poiché la norma fa riferimento al patrimonio netto contabile, si ritiene che la perdita d'esercizio, compresa quella del 2010, contribuisce a determinare il patrimonio netto contabile risultante dal relativo bilancio che costituisce il limite per la fruizione del beneficio.

1.3 - UNICO 2012 - Società' non operative - rigo RF74, casella 2

Domanda

Nel modello UNICO SC 2012 - periodo d'imposta 2011 - è stata introdotta, al rigo RF74, la casella 2 "Soggetto in perdita sistematica", che - secondo quanto riportano le Istruzioni Ministeriali - "deve essere barrata qualora il contribuente abbia presentato dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero nello stesso arco temporale sia risultato per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbia dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata legge n. 724 del 1994".

Si chiede se i tre periodi di imposta consecutivi cui si fa riferimento nelle Istruzioni siano quelli relativi al triennio 2008, 2009 e 2010 o se invece ci si riferisca al triennio 2009, 2010 e 2011.

Risposta

Per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare, le disposizioni in materia di società in perdita sistematica trovano applicazione a decorrere dal 2012; di conseguenza, sarà rilevante il triennio 2009-2010-2011.

Va ricordato, comunque, che l'articolo 2, comma 36-duodecies, del Decreto legge n. 138 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 48 del 2011, stabilisce che la disciplina in questione trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto legge n. 138 (ossia, dall'entrata in vigore della legge n. 148 del 2011). Pertanto, la nuova casella "Soggetto in perdita sistematica" inserita nei modelli Unico SC ed ENC 2012 è diretta a quei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, il cui periodo di imposta è iniziato dopo l'entrata in vigore della legge n. 148 del 2011, ma prima del 1° gennaio 2012 e che si chiuderà non oltre il 30 dicembre 2012. Questi soggetti, infatti, utilizzeranno il modello Unico 2012 per la dichiarazione dei propri redditi imponibili riferiti al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011.

1.4 - Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti positivi di reddito - Circolare del 4 maggio 2010, n. 23

Domanda

In merito all'errata competenza, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23 del 4 maggio 2010 si riferisce ai componenti negativi di reddito, senza fornire chiarimenti sull'errata competenza dei componenti "positivi" di reddito, che presenta invece la stessa tipologia di rilievo di quelli negativi.

Si chiede di confermare se la circolare n. 23/2010 sia applicabile, con le stesse modalità, anche all'errata competenza fiscale dei componenti "positivi" di reddito.

Risposta

Il contribuente non può essere lasciato arbitro della scelta del periodo cui imputare i componenti negativi di reddito, stanti i principi contenuti nell'articolo 109 del TUIR e gli innegabili riflessi che ciò comporterebbe sulla determinazione del reddito imponibile.

Nell'ipotesi in cui nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi l'ufficio accertatore abbia imputato, per competenza, un componente negativo di reddito ad un periodo d'imposta diverso da quello nel quale era stato dedotto dal contribuente, e ciò abbia comportato un fenomeno di doppia imposizione, allo stesso contribuente deve essere concessa la possibilità di recuperare la deduzione (cfr. circolare 23/E del 4 maggio 2010 e circolare 31/E del 2 agosto 2012).

Precisato ciò, si evidenzia che i principi contenuti nella citata circolare 23/E del 2010 devono essere estesi anche alla ipotesi di non corretta imputazione temporale di componenti positivi, ripresi a tassazione dall'ufficio accertatore in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli stessi componenti hanno già concorso alla determinazione del reddito. Ciò in quanto anche in tale ipotesi si realizza un fenomeno di doppia imposizione che deve essere evitato.

2. REDDITI DI LAVORO

2.1 - Spese per la formazione professionale continua obbligatoria

Domanda

L'articolo 54, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), dispone che "[...] le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono deducibili nella misura del 50 per cento del loro ammontare", introducendo, di fatto, una presunzione legale di inerenza attenuata secondo cui una quota-parte di tali spese, forfettizzata nella misura del 50 per cento è da ritenersi sostenuta per finalità di carattere ludico o, comunque, extra-professionale. Si chiede se la predetta disposizione operi o se, invece, più coerentemente, non rilevi, con riferimento alle spese di pura partecipazione (quindi, con esclusione delle spese di vitto e alloggio) per la

formazione continua obbligatoria che determinate categorie di soggetti (tipicamente, gli iscritti in albi professionali), per espressa previsione normativa e ordinamentale, sono obbligate a sostenere e in relazione alle quali pare fuor di dubbio un vincolo di inerenza pieno rispetto all'esercizio della propria attività professionale.

Risposta

Il comma 5 dell'articolo 54 del TUIR, prevede, fra l'altro, la deduzione dal reddito di lavoro autonomo, nel limite del 50 per cento, delle spese sostenute per la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno.

Si ritiene che detta disposizione, non operando alcuna distinzione circa la natura del corso, sia applicabile anche alle spese sostenute per la partecipazione alla formazione continua obbligatoria degli iscritti in albi professionali.

2.2 - LAVORO AUTONOMO - Utilizzo promiscuo dell'immobile

Domanda

Un contribuente, titolare di reddito di lavoro autonomo, utilizza promiscuamente l'immobile nel quale risiede. Le stanze dedicate ad attività professionale (studio, sala riunioni e sala d'attesa) occupano uno spazio pari a 75 mq sui 125 mq complessivi, e cioè una percentuale pari al 60 per cento dell'unità immobiliare.

Si chiede se in questo caso:

- sia obbligatorio, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 54, comma 3, del TUIR dedurre una somma pari al 50 per cento della rendita dell'immobile, o sia consentito derogare alla disposizione, dimostrando l'effettivo utilizzo professionale di una quota superiore dell'immobile, portando così in deduzione la rendita anche per una quota percentuale superiore (nel caso specifico il 60 per cento);
- sia possibile dedurre le spese relative alle singole utenze (acqua, luce, gas) in relazione alla percentuale sopra determinata.

Risposta

L'articolo 54, comma 3, del TUIR stabilisce che per gli immobili utilizzati promiscuamente dal professionista, la rendita catastale è deducibile nella misura del 50% a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte e della professione. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili.

La disposizione in esame, stabilendo una forfetizzazione, ha la duplice finalità di semplificare il calcolo del reddito e di evitare l'insorgere di contenziosi riguardanti la determinazione della effettiva porzione di immobile destinata allo svolgimento dell'attività professionale.

Ai fini della deduzione del 50% della rendita, quindi, è irrilevante la porzione dell'unità immobiliare che il professionista decide di utilizzare per lo svolgimento dell'attività professionale, una sola stanza ovvero più della metà dell'immobile come nella fattispecie rappresentata. In altri termini, pur potendo il contribuente dimostrare l'utilizzo effettivo dell'immobile per fini professionali in una misura superiore a quella stabilita forfetariamente dal comma 3 dell'articolo 54 del TUIR, quest'ultima non è derogabile. Le spese per i servizi relativi all'immobile sono anch'esse deducibili nella misura forfetaria del 50 per cento.

3. IVA

3.1 - Momento di effettuazione prestazioni di servizi da non residente

Domanda

La novella apportata dalla legge 217/2011 (Comunitaria 2010) all'articolo 6 del DPR 633/72, in tema di prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, ha eliminato l'emissione anticipata della fattura dalle cause di effettuazione dell'operazione, sicché ai fini della individuazione di tale momento (e quindi anche per l'esigibilità dell'imposta, a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'Iva) occorre dare rilevanza alla sola conclusione della prestazione ovvero, se anteriore ad essa, al pagamento anticipato, fino a concorrenza di tale importo. Ciò posto, si chiede quale debba essere il comportamento a cui conformarsi, anche per evitare le sanzioni del caso, laddove dovesse pervenire la fattura del prestatore non residente (in particolare nell'ipotesi in cui questi sia stabilito in uno Stato Ue e quindi la fattura sia soggetta ad integrazione e doppia registrazione, ex artt. 46 e 47 del decreto legge 331/93) prima della ultimazione o del pagamento anticipato della prestazione.

Risposta

L'articolo 8 della legge 15 dicembre 2011, n. 217, "Legge Comunitaria 2010", ha apportato alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto significative modifiche, dirette ad adeguare la normativa interna a quella comunitaria, nonché ai principi interpretativi della Corte di Giustizia.

Tra le novità introdotte, assumono particolare rilevanza le modifiche agli articoli 6 e 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 riguardanti, rispettivamente, il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche, di cui all'articolo 7-ter, scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia, ed il regime dell'inversione contabile (c.d. "reverse charge") previsto in capo al committente italiano.

Per effetto delle modifiche apportate (entrate in vigore a partire dal 17 marzo 2012), il testo novellato dell'articolo 6 stabilisce che sia le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, sia le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate o pagate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. La norma stabilisce, altresì, che le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, senza dar luogo a pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine dell'anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni.

Risulta dunque derogata la regola generale di cui al quarto comma del citato articolo 6, secondo cui la prestazione si considera effettuata al momento di emissione della fattura.

Resta fermo che, se anteriormente all'ultimazione della prestazione o alla maturazione dei corrispettivi è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.

L'articolo 8 della Legge Comunitaria 2010 ha riformulato anche l'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, disponendo che, per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, del DPR n. 633/1972, effettuate da un operatore comunitario nei confronti di un soggetto passivo sito nel territorio dello Stato, l'imposta deve essere obbligatoriamente assolta mediante il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge).

In particolare, l'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633/1972, così come novellato dalla Legge Comunitaria 2010, impone la procedura di integrazione e di registrazione prevista dagli articoli 46 e 47 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, quando il prestatore è soggetto comunitario. In questa ipotesi, il committente nazionale dovrà:

- numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile (articolo 46, comma 1, decreto legge n. 331/1993);
- annotare la fattura, come sopra integrata, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese, distintamente nel registro IVA vendite (articolo 23, DPR n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera (articolo 47, comma 1, primo periodo, decreto legge n. 331/1993);
- annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti (articolo 25, DPR n. 633/1972), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (articolo 47, comma 1, terzo periodo, decreto legge n. 331/1993).

Alla luce delle disposizioni sopra richiamate, per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione.

E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni "generiche" ex articolo 7ter applica l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, con la tempistica definita dalla specifica disciplina richiamata in materia di acquisti intracomunitari.

3.2 - Momento di effettuazione delle operazioni ai fini IVA: regime transitorio

Domanda

Come sancito dall'articolo 8, comma 2, lett. a), n. 2, della Legge 15 dicembre 2011, n. 217 - che ha introdotto il sesto comma all'articolo 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - "[...] le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. [...]"

Tale disposizione, come espressamente sancito dal comma 5 del citato articolo 8, si applica "[...] alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'entrata in vigore della presente legge", ovvero a partire dal 17 marzo 2012.

La disposizione medio tempore in vigore sanciva, invece, che "[...] Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo".

Invero, alla data di entrata in vigore della nuova disposizione (quindi, al 17 marzo 2012), può accadere che l'ultimazione delle predette prestazioni di servizi sia già intervenuta, ma non sia ancora intervenuto il pagamento. Si chiede, pertanto, se in tali circostanze la prestazione sia da considerarsi "effettuata" alla data del successivo pagamento o, per finzione giuridica, debba considerarsi "effettuata" alla precedente data di entrata in vigore della nuova disciplina.

Risposta

L'articolo 8, comma 2, lett. a), della Legge 15 dicembre 2011, n. 217, ha modificato l'articolo 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (sopprimendo il terzo periodo del terzo comma e aggiungendo il sesto comma), in ordine al momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia.

Per effetto delle suddette modifiche, il nuovo sesto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che le prestazioni di servizi generiche scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia si considerano effettuate al momento di ultimazione della prestazione ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Tale disposizione, come sancito dal comma 5 del suddetto articolo 8, si applica "alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della presente legge", ovvero a partire dal 17 marzo 2012.

La nuova regola, di cui al suddetto sesto comma dell'articolo 6, che stabilisce il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche, troverà, pertanto, applicazione per le prestazioni di servizi effettuate a partire dal 17 marzo 2012 e cioè per le prestazioni di servizi la cui ultimazione, ovvero - se di carattere periodico o continuativo - la cui maturazione dei corrispettivi intervenga a partire dal 17 marzo 2012. Le prestazioni di servizi, la cui ultimazione (o la cui maturazione dei corrispettivi) sia, invece, intervenuta anteriormente al 17 marzo 2012, non potranno essere considerate effettuate a partire da tale data e, di conseguenza, continueranno ad essere assoggettate alla previgente regola generale, di cui al terzo o quarto comma del citato articolo 6, secondo cui le prestazioni si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero al momento di emissione della fattura.

3.3 - Integrazione delle fatture per servizi intra UE

Domanda

L'articolo 17, comma 2 del DPR 633/72, modificato dalla legge 217 del 15 dicembre 2011 (Comunitaria 2010), ha previsto che - nel caso delle prestazioni di servizi "generiche" (di cui all'articolo 7-ter del DPR 633/72) rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Ue - "il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47" del decreto legge 331/93 in tema di scambi intracomunitari. In proposito si chiede se il richiamo dell'articolo 46 implichi anche l'applicazione del quinto comma di tale articolo, ossia se per il committente del servizio valga l'obbligo, in caso di mancato ricevimento della fattura del prestatore entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (i.e. l'ultimazione della prestazione o il pagamento anticipato della stessa), di provvedere - entro il mese seguente - ad emettere autonomamente la fattura relativa alla prestazione ricevuta.

Risposta

Secondo quanto disposto dall'articolo 46 del decreto legge n. 331 del 1993, contenuto nell'articolo 8, lettera g) della legge comunitaria 2010, si deve ritenere che in caso di mancato ricevimento della fattura del fornitore stabilito nella UE entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il committente entro il mese seguente sia tenuto ad emettere, ai sensi del comma 5 dell'articolo 46 del decreto legge n. 331 del 1993, autofattura in unico esemplare, indicando in tale documento anche il numero di partita IVA del prestatore UE.

Tale autofattura, ai sensi del comma 1 dell'articolo 47 del decreto legge n. 331 del 1993, dovrà essere annotata negli appositi registri entro il mese di emissione.

E' evidente che tale adempimento deve essere posto in essere quando il committente ha conoscenza dell'effettuazione della prestazione o quando ha eseguito il pagamento.

4. OPERAZIONI CON SOGGETTI RESIDENTI IN PAESI BLACK LIST

4.1 - Costi con fornitori Black List - Le minusvalenze su cespiti ammortizzabili.

Domanda

In relazione alle minusvalenze realizzate per effetto del trasferimento di beni ammortizzabili acquistati da soggetti black list, ci si chiede se la minusvalenza realizzata sia da segnalare anche nel caso in cui la cessione venga effettuata nei confronti di un soggetto residente in un Paese non black list, sul presupposto che il componente negativo sia stato generato per effetto di un'operazione realizzativa che ha interessato un bene, la cui originaria operazione di acquisto è intercorsa con un soggetto residente in un Paese o territorio black list.

A tal riguardo, si chiede se:

- la separata indicazione del componente negativo debba necessariamente essere posta in essere nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui è stato realizzato il componente negativo (minusvalenza);
- l'esistenza delle circostanze esimenti debba essere documentata in relazione all'originaria operazione di acquisto intercorsa con il soggetto residente o localizzato in un Paese o territorio black list.

Risposta

Come chiarito nella circolare 26 ottobre 2010 n. 51/E, l'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 110, comma 10, del TUIR risulta particolarmente ampio, in quanto ricomprende tutte le componenti negative di reddito riconducibili a transazioni intercorse con "imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis". Si ritiene, pertanto, che il riferimento all'ineducibilità dei componenti negativi collegati ad operazioni poste in essere con soggetti c.d. black list riguardi sia gli elementi reddituali derivanti direttamente dalle transazioni (quale il costo di acquisto di beni e servizi) sia i componenti negativi, derivanti in modo "indiretto" da tali operazioni (quali, ad esempio, gli ammortamenti, le svalutazioni, le perdite, le minusvalenze e ogni altro componente negativo derivante da operazioni intercorse con soggetti black list).

In merito all'obbligo di separata indicazione in dichiarazione di tali componenti negativi deducibili, previsto nel comma 11 del citato articolo 110 del TUIR, si fa presente che una eventuale minusvalenza, realizzata per effetto del trasferimento a un soggetto residente in un Paese non black list di beni ammortizzabili acquistati da un soggetto black list, deve essere indicata nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui questa assume rilevanza fiscale.

Inoltre, si precisa che, ai fini della verifica della sussistenza delle esimenti necessarie per consentire la deducibilità della minusvalenza, occorre far riferimento all'originaria operazione di acquisto intercorsa con il soggetto black list, posto che tale componente reddituale scaturisce dalla differenza negativa tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo fiscale non ammortizzato del bene.

4.2 - Costi con fornitori black list - Le perdite su crediti.

Domanda

L'Agenzia delle entrate in più occasioni (da ultimo, nella Circolare 51/E/2010) utilizza il termine "fornitori black list" contrariamente al dettato della norma (articolo 110, comma 10 del TUIR) laddove esplicitamente si fa riferimento a "[...] imprese residenti ovvero localizzate in" Paesi black list, sembrando quindi limitare l'ineducibilità alle sole operazioni generanti componenti negativi da operazioni passive e non anche a quelli derivanti da operazioni attive.

Si chiede di precisare se alle perdite su crediti vantati verso soggetti localizzati in "paradisi fiscali" si applichi l'articolo 110, comma 10, del TUIR.

Risposta

L'ineducibilità prevista nell'articolo 110, comma 10, del TUIR si estende a tutte le componenti di reddito negative derivanti da operazioni, sia attive che passive, intercorse con soggetti black list. Conseguentemente, le perdite su crediti vantati verso soggetti localizzati in "paradisi fiscali" non sono ammesse in deduzione quali componenti negativi di reddito ai sensi dell'articolo 110, comma 10, del TUIR, a meno che l'impresa residente, interessata alla deduzione di dette perdite, dimostri che il debitore (impresa estera) svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che l'operazione da cui derivava il credito, successivamente trasformata in perdita, risponde a un effettivo interesse economico e che la stessa ha avuto concreta esecuzione.

4.3 - Costi con fornitori black list - Transazioni finanziarie.

Domanda

Il riferimento ai componenti negativi derivanti da "transazioni commerciali" sembrerebbe escludere tutti quei componenti negativi (interessi e oneri finanziari assimilati) derivanti da transazioni aventi causa finanziaria (cfr. Circolare 51/E/2010, par. 9.2).

Ai fini della individuazione dei componenti negativi finanziari si ritiene applicabile quanto previsto dall'articolo 96, comma 3 del TUIR, nonché quanto chiarito in materia dall'Amministrazione finanziaria. E' corretta tale conclusione?

Risposta

Si ritiene che rientrino nel campo di applicazione dell'articolo 110, comma 10, del TUIR non solo i componenti negativi derivanti da "transazioni commerciali", come peraltro chiarito al par. 9.2, della circolare n. 51/E del 2010, ma anche i componenti negativi, quali interessi ed oneri finanziari assimilati, derivanti da transazioni aventi causa finanziaria.

In ogni caso, nell'ipotesi in cui sia stata dimostrata l'esistenza di una delle due esimenti previste dall'articolo 110, comma 11, del TUIR, gli interessi ed oneri finanziari derivanti da transazioni aventi causa finanziaria saranno deducibili secondo le regole che il legislatore fiscale riserva a tale tipologia di costi.

4.4 - Costi con fornitori black list - Risposta positiva all'interpello ex articolo 110 del TUIR.

Domanda

In presenza di risposta positiva a istanza di interpello, avente per oggetto la preventiva documentazione delle circostanze esimenti ex articolo 110 del TUIR, è corretto ritenere che venga meno la finalità segnaletica dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei componenti negativi con la società oggetto dell'istanza di interpello?

Risposta

L'articolo 110, comma 11, del TUIR, prevede che "le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi". L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 46 del 2009 ha precisato che l'esposizione in dichiarazione dei costi da Paesi "black list", pur cessando di costituire una condizione per la deducibilità dei costi medesimi, conserva comunque natura obbligatoria. Pertanto, anche in presenza di un parere positivo di disapplicazione della disciplina antielusiva, il contribuente residente continua ad essere soggetto all'obbligo di separata indicazione in dichiarazione. Ciò al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la verifica delle corrette informazioni fornite nell'istanza di interpello, nonché l'avvenuta esecuzione dell'operazione stessa.

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