

Circolare: Febbraio 2011

Data: 23/ 02/ 2011

Indice

Interessi automatici	Pag.1
Nuovo tasso di interesse legale all'1,5% dall'01/01/2011	Pag.1
Trattamento Iva delle fiere dal 2011	Pag.4
Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo superiore a euro 3.000	Pag.6
Chiarimenti relativi all'obbligo di comunicazione delle operazioni realizzate da soggetti passivi Iva con operatori economici black list	Pag.8
L'imposta sostitutiva per i leasing immobiliari in corso all'1.1.2011	Pag.10

Interessi automatici

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 08.02.2011 n.31 il Comunicato del Ministero dell'Economia e delle Finanze con il quale sono individuati i tassi di interesse applicabili ai ritardi nei pagamenti.

Dal 1° gennaio al 30 giugno 2011, il parametro è stabilito all'8,00%, rimanendo dunque invariato rispetto a quello in vigore fino al 31 dicembre 2010. A stabilire il nuovo valore è il consueto comunicato del Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sulla gazzetta Ufficiale 31 del 08 febbraio 2011. Lo stesso comunicato fissa all'1,00% il saggio d'interesse, al netto della maggiorazione del 7%, per i prossimi sei mesi. Nel caso di prodotti alimentari deteriorabili, la maggiorazione è di 9 punti e, dunque, sui ritardi di pagamento si pagheranno interessi del 10,00%. Il Ministero dell'Economia dà così attuazione alle regole fissate dal decreto legislativo 231/02, che ha recepito la direttiva Ue 2000/35/Ce sulla lotta al ritardo dei pagamenti nelle transazioni commerciali.

Nuovo tasso di interesse legale all'1,5% dall'01/01/2011

Dall'1.1.2011 il tasso di interesse legale passa dall'1% all'1,5%. Tale variazione ha effetto, in particolare, per la determinazione dell'usufrutto vitalizio, nonché ai fini del calcolo degli interessi dovuti in sede di ravvedimento operoso, come esplicitato di seguito.

L'art. 1284, comma 1, Codice civile, attribuisce al Ministro dell'Economia e delle Finanze la possibilità di modificare annualmente, entro il 15.12, la misura del tasso di interesse legale, tenendo conto:

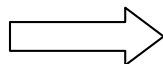
- * del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata limitata ad un periodo massimo pari a 12 mesi;
- * del tasso di inflazione.

Nel corso degli ultimi anni la misura del tasso di interesse legale ha subito le seguenti modifiche:

Art. 1284, C.c.	fino al 15.12.1990	5%
Legge n. 353/90	dal 16.12.1990 al 31.12.1996	10%
Legge n. 662/96	dall'1.1.1997 al 31.12.1998	5%
DM 10.12.1998	dall'1.1.1999 al 31.12.2000	2,5%
DM 11.12.2000	dall'1.1.2001 al 31.12.2001	3,5%
DM 11.12.2001	dall'1.1.2002 al 31.12.2003	3%
DM 1.12.2003	dall'1.1.2004 al 31.12.2007	2,5%
DM 12.12.2007	dall'1.1.2008 al 31.12.2009	3%
DM 04.12.2009	dall'1.1.2010 al 31.12.2010	1%

Ora, con DM 07.12.2010 è stabilito che "la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 del codice civile è fissata all'1,5 per cento in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2011".

Tasso di interesse legale dall'1.1.2011



1,5%

EFFETTI DELLA VARIAZIONE

La modifica in esame si riflette in ambiti diversi, quali, in particolare:

- 1) rapporti creditori/debitori;
- 2) usufrutto e rendite vitalizie;
- 3) ravvedimento operoso.

1. REGOLAZIONE DEI RAPPORTI FRA DEBITORI E CREDITORI

Salvo specifiche deroghe contrattuali o di legge, il nuovo saggio legale è applicato, con decorrenza dall'1.1.2011, ai crediti a prescindere dalla data in cui gli stessi sono sorti.

La modifica interessa, in particolare, gli articoli del Codice civile che regolano i rapporti economici tra le parti, quali ad esempio

- * art. 1224 - danni nelle obbligazioni pecuniarie
- * art. 1282 - interessi nelle obbligazioni pecuniarie
- * art. 1284 - saggio degli interessi ultralegali da pattuire per iscritto
- * art. 1499 - interessi compensativi sul prezzo
- * art. 1652 - anticipazione all'affittuario
- * art. 1714 - interessi sulle somme riscosse (contratto di mandato - a carico del mandatario)
- * art. 1720 - spese e compenso del mandatario
- * art. 1815 - interessi (contratto di mutuo)
- * art. 1825 - interessi (conto corrente)
- * art. 2788 - pegno di beni mobili

La modifica del tasso d'interesse legale opera anche in materia di locazione di immobili urbani, relativamente al calcolo degli interessi maturati a favore del conduttore sul deposito cauzionale.

Si rammenta che dal 7.11.2002, per i crediti riferiti a operazioni di natura commerciale che hanno ad oggetto, in via esclusiva o prevalente, la consegna di beni o la prestazione di servizi a titolo oneroso, gli interessi "automatici" non vengono determinati sulla base del tasso di interesse legale bensì del tasso di interesse fissato semestralmente dalla BCE, maggiorato di 7 punti percentuali (9 per i prodotti alimentari deteriorabili).

2. DETERMINAZIONE DELL' USUFRUTTO VITALIZIO

Il tasso di interesse legale influisce anche sulla determinazione dell'usufrutto vitalizio. Lo stesso infatti è così calcolato:

$$\text{USUFRUTTO VITALIZIO} = \text{valore proprietà} \times \text{tasso legale} \times \text{coefficiente di rivalutazione}$$

Va considerato che:

- * il coefficiente di rivalutazione è tanto più elevato quanto inferiore è l'età dell'usufruttuario;
- * il valore della nuda proprietà si determina per differenza tra valore della proprietà e valore dell'usufrutto:

$$\text{VALORE NUDA PROPRIETÀ} = \text{valore proprietà} - \text{valore usufrutto}$$

La modifica del tasso legale comporta la rideterminazione del coefficiente di rivalutazione, da cui dipendono il valore dell'usufrutto e quello della nuda proprietà.

Prospetto

Con il Decreto 23.12.2010, pubblicato sulla G.U. 31.12.2010 n.305, il MEF ha approvato i nuovi coefficienti utilizzabili per il calcolo del valore dell'usufrutto e della nuda proprietà applicando il nuovo tasso di interesse legale.

VALORI DELL'USUFRUTTO VITALIZIO			
ETÀ DEL BENEFICIARIO (ANNI)	COEFFICIENTE	VALORE USUFRUTTO (%)	VALORE NUDA PROPRIETÀ (%)
0-20	63,50	95,25	4,75
21-30	60,00	90,00	10,00
31-40	56,50	84,75	15,25
41-45	53,00	79,50	20,50
46-50	49,50	74,25	25,75
51-53	46,00	69,00	31,00
54-56	42,50	63,75	36,25
57-60	39,00	58,50	41,50
61-63	35,50	53,25	46,75
64-66	32,00	48,00	52,00
67-69	28,50	42,75	57,25
70-72	25,00	37,50	62,50
73-75	21,50	32,25	67,75
76-78	18,00	27,00	73,00
79-82	14,50	21,75	78,25
83-86	11,00	16,50	83,50
87-92	7,00	11,25	88,75
93-99	4,00	6,00	94,00

Esempio:	Si ipotizzi la seguente situazione:			
	Valore della proprietà	€ 300.000	Età dell'usufruttuario	75 anni
	Coefficiente di rivalutazione	21,50	Tasso di interesse legale	1,50%
	Valore usufrutto vitalizio	€ 300.000 x 1,50% x 21,50 = € 96.750		
	Valore nuda proprietà	€ 300.000 – 96.750 = € 203.250		
3. RAVVEDIMENTO OPEROSO				
<p>Il tasso legale influisce altresì sulla determinazione degli interessi dovuti dal contribuente, ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/97, al fine di regolarizzare, mediante il ravvedimento operoso, le omissioni/irregolarità commesse in sede di versamento dei tributi (IVA, IRPEF, ritenute, ecc.). Nell'ipotesi in cui il ravvedimento operoso effettuato nel 2011 si riferisca a violazioni commesse nel 2010, gli interessi devono essere calcolati facendo riferimento al tasso applicabile in ciascuna annualità (1,00% fino al 31.12.2010, 1,50% dall'1.1.2011).</p>				

Trattamento Iva delle fiere dal 2011

A seguito del recepimento della Direttiva Servizi dal 2010 è stata modificata la disciplina Iva riguardante la territorialità dei servizi. Dall'01.01.2011 sono altresì in vigore nuove regole di territorialità per prestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili comprese le fiere ed esposizioni.

Il trattamento IVA delle prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili, contenuto sino al 31.12.2009 nell'art 7, comma 4 lettera b) del DPR 633/72, a seguito del recepimento della Direttiva n.2008/8/CE, è stato trasfuso nel nuovo art.7-quinquies DPR 633/72.

Sino al 31.12.2010 la territorialità delle sopracitate prestazioni di servizi, ivi comprese fiere ed esposizioni, era legata al luogo in cui le stesse venivano eseguite, a prescindere dal luogo di stabilimento del committente del servizio.

A decorrere dall'01.01.2011 il citato art. 7-quinquies DPR 633/72 è stato così modificato:

l'In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:

- a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;
- b) le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse"

Il nuovo articolo 7-quinquies procede dunque ad effettuare una prima distinzione:

- a) prestazioni rese a committenti "privati";
- b) prestazioni rese a committenti soggetti passivi IVA

PRESTAZIONI RESE A COMMITTENTI "PRIVATI"

Le prestazioni di servizi previste nell'art.7-quinquies, ivi comprese fiere ed esposizione, sono considerate effettuate in Italia e pertanto ivi assoggettate ad IVA, nel caso in cui le stesse siano materialmente svolte in Italia.

PRESTAZIONI RESE A COMMITTENTI SOGGETTI PASSIVI IVA

- Prestazioni relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, e servizi accessori: si applica la regola generale dell'art 7-ter del DPR 633/72 e dunque rileva il luogo di stabilimento del committente;
- Prestazioni relative all'accesso alle manifestazioni: rileva il luogo in cui le stesse sono materialmente eseguite.

Attenzione: Per prestazioni relative all'accesso alle manifestazioni si intendono quei servizi che a seguito dell'acquisto di biglietti consentono ad un soggetto di accedere ad una manifestazione culturale, artistica, sportiva, espositiva

TRATTAMENTO IVA DAL 2011		
Prestazioni di servizi rese a committenti privati	relative ad attività culturali artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative comprese fiere ed esposizioni	Soggette ad Iva nel paese dove materialmente sono svolte
	relative all'accesso alle manifestazioni	Soggette ad Iva nel paese dove materialmente sono svolte
Prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi IVA	relative ad attività culturali artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative comprese fiere ed esposizioni	Soggette ad Iva nel paese del committente il servizio
	relative all'accesso alle manifestazioni	Soggette ad Iva nel paese dove materialmente sono svolte

Con particolare riferimento alle fiere ed esposizioni, se da un lato è chiaro che l'acquisto di un biglietto di accesso alle stesse (quale spettatore) e le relative prestazioni accessorie sono operazioni assoggettate ad Iva nel paese dove la fiera si svolge materialmente, più dubbioso è l'inquadramento dei servizi sostenuti da un espositore per poter partecipare all'evento.

Sino al 31.12.2009 l'amministrazione finanziaria si era più volte espressa, per altro con diverse posizioni, talvolta inquadrando le prestazioni connesse alle manifestazioni fieristiche di allestimento e locazione degli stand espositivi quali prestazioni relative a beni immobili (art 7 co.4 lett a), altre volte inquadrando prestazioni analoghe quali prestazioni relative a beni mobili (art. 7 co. 4 lett. b).

A seguito dell'entrata in vigore delle nuove regole di territorialità dei servizi, che comprendono espressamente le fiere e le esposizioni tra i servizi di cui all'art.7-quinquies, si tratta di capire se le prestazioni di servizi di allestimento degli stand hanno un'autonomia rispetto al servizio fieristico (posizione sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito del contesto normativo vigente sino al 31.12.2009) ovvero ricadano tra i servizi previsti nell'art.7-quinquies.

In attesa di chiarimenti ufficiali, la Corte di Giustizia UE (sentenza 9.03.2006, causa C-114/05) inquadra i servizi prestati e finalizzati all'organizzatore della fiera quali prestazioni rientranti nell'art.7-quinquies. L'indirizzo comunitario sembrerebbe dunque quello di inquadrate i servizi di allestimento e locazioni di stand fieristici tra quelli accessori rispetto alla manifestazioni fieristica e dunque rientranti nella deroga dell'art. 7-quinquies.
In conseguenza di ciò, anche per tale tipologia di servizi risulterebbero applicabili le regole riassunte nella tabella precedente.

**Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva
di importo superiore a euro 3.000.**

Al fine di contrastare le frodi IVA, il D.L. 78/2010 ha introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore a €3.000. Le modalità e termini di presentazione sono stati fissati con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22.12.2010.

Sono obbligati alla comunicazione tutti i soggetti passivi ai fini Iva.

Solo per il periodo d'imposta 2010 il limite è elevato ad euro 25.000 e la scadenza per l'invio è fissata al 31.10.2011.

E' stato introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore a € 3.000.

1) Soggetti obbligati alla comunicazione.

Sono obbligati alla comunicazione tutti i soggetti passivi ai fini Iva i quali effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, così come individuate al successivo punto 2.

2) Oggetto della comunicazione.

Oggetto della comunicazione sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese e ricevute dai soggetti passivi di cui al punto 1 e rilevanti ai fini Iva (imponibili, non imponibili ed esenti), per le quali i corrispettivi dovuti, secondo le condizioni contrattuali, sono di importo pari o superiore a euro 3.000 al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura (vendita al dettaglio documentate da scontrino o ricevuta fiscale) il predetto limite è elevato a euro 3.600 al lordo dell'imposta sul valore aggiunto applicata.

Qualora siano stipulati più contratti tra loro collegati, ai fini del calcolo del limite, si considera l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i predetti contratti.

Per i contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, l'operazione è da comunicare qualora i corrispettivi dovuti in un anno solare siano complessivamente di importo pari o superiore a euro tremila.

NB: per il periodo d'imposta 2010 l'importo di cui sopra è elevato ad euro 25.000 e la comunicazione è limitata alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione.

3) Operazioni escluse

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le seguenti operazioni:

- importazioni;
- esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lettere a) e b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, pubblicato nella

Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001;

- operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, ai sensi dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

NB: sono altresì escluse, in fase di prima applicazione, le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura, effettuate fino al 30 aprile 2011.

4) Elementi da indicare.

Nella comunicazione vanno indicati, per ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi:

- l'anno di riferimento;
- la partita IVA o, in mancanza, il codice fiscale del cedente, prestatore, cessionario o committente;
- per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, privi di codice fiscale, i dati di cui all'articolo 4, c. 1 lett. a) e b), DPR 605/1973 (dati anagrafici);
- i corrispettivi dovuti dal cessionario o committente, o al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, e l'importo dell'imposta sul valore aggiunto applicata o la specificazione che trattasi di operazioni non imponibili o esenti; per le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo della fattura, i corrispettivi comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto applicata.

5) Termini per l'invio della comunicazione.

Per il periodo d'imposta 2010 la comunicazione deve essere effettuata entro il 31 ottobre 2011 (con riguardo esclusivamente alle operazioni documentate da fattura).

Per i periodi di imposta dal 2011, il termine è fissato al 30 aprile dell'anno successivo. Va per altro tenuto presente che per le operazioni documentate da scontrino o ricevuta fiscale l'obbligo di comunicazione decorre da quelle effettuate dall'01.05.2011.

La comunicazione deve avvenire per via telematica.

6) Operazioni documentate da scontrino / ricevuta fiscale

Va evidenziato che per le operazioni documentate da scontrino / ricevuta fiscale:

- ♦ i corrispettivi vanno indicati per l'ammontare comprensivo dell'IVA;
- ♦ il committente / acquirente deve fornire al cedente / prestatore i propri dati identificativi (partita IVA o codice fiscale ovvero, se soggetto non residente, i relativi dati richiesti).

Di conseguenza i soggetti che emettono scontrini / ricevute fiscali di importo pari o superiore a € 3.600 (IVA compresa) a decorrere dall'1.5.2011 devono acquisire la partita IVA o il codice fiscale dell'acquirente.

Inoltre, al fine di agevolare il riscontro con quanto "inserito" negli elenchi, è opportuno che provvedano ad annotare distintamente sul registro dei corrispettivi le operazioni in esame.

Con riferimento ai commercianti al dettaglio che ritengono di poter ricadere tra i soggetti obbligati all'adempimento con decorrenza 01.05.2011, lo studio consiglia di contattare con largo anticipo i propri fornitori dei registratori di cassa per provvedere alle necessarie implementazioni.

**Chiarimenti relativi all'obbligo di comunicazione delle operazioni realizzate da
soggetti passivi Iva con operatori economici black list**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 28 gennaio 2011 la circolare n. 2/E con la quale risponde ad una serie di quesiti posti in merito all'obbligo di comunicazione delle operazioni commerciali realizzate da soggetti passivi IVA residenti in Italia, con soggetti residenti in Paesi 'black list'.

Con l'intervento del 28 gennaio u.s. l'Agenzia delle Entrate ha risolto una serie di dubbi interpretativi relativamente all'obbligo di segnalazione delle operazioni intercorse con soggetti collocati in paesi back list. Vengono di seguito sintetizzati alcuni dei punti affrontati dalla circolare.

SPESE DI TRASFERTA DEI DIPENDENTI

Sono esclusi dagli obblighi di comunicazione le prestazioni di servizi, ad esempio le prestazioni alberghiere o di trasporto, di cui fruisce il dipendente in occasione di trasferte in Paesi a regime fiscale privilegiato. La circolare specifica che l'esclusione ha luogo se le spese sono state correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dall'impresa.

CESSIONI GRATUITE DI BENI

Le cessioni gratuite di beni, se rilevanti ai fini Iva, devono essere comunicate qualora la loro controparte sia un operatore economico residente o domiciliato in Paesi black list

Sono però escluse dall'obbligo di comunicazione (in quanto cessioni non soggette ad IVA):

- le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa (semprechè il relativo costo unitario non sia superiore a euro 25,82);
- beni per i quali, all'atto del loro acquisto o importazione, non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 bis 1 del D.P.R. n. 633 del 1972.
- le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati.

CARTE CARBURANTI PER I RIFORNIMENTI EFFETTUATI DAL CONTRIBUENTE ITALIANO IN PAESE BLACK LIST

Alle operazioni di acquisto di carburanti e lubrificanti per autotrazione effettuate da soggetti IVA presso i distributori stabiliti in paesi black list (es. l'autotrasportatore italiano che effettua rifornimento in Svizzera), non si estende l'obbligo di comunicazione. La disciplina della c.d. scheda carburante, contenuta del DPR n. 444 del 1997, si applica agli acquisti di carburante effettuati nel territorio dello Stato, non anche agli acquisti effettuati al di fuori del territorio nazionale. Tali operazioni, dunque, in quanto acquisti non soggetti all'imposta sul valore aggiunto, non sono soggette all'obbligo di registrazione ai fini IVA e, quindi, neppure all'obbligo di comunicazione in esame.

RAPPRESENTANTI FISCALI E STABILI ORGANIZZAZIONI

L'Agenzia delle Entrate, con la precedente circ. n. 53/E del 21 ottobre 2010, aveva già affermato il principio secondo cui la stabile organizzazione e il rappresentante fiscale devono essere considerati "trasparenti" ai fini dell'obbligo di comunicazione; pertanto, se l'operatore italiano effettua operazioni attive e passive con stabili organizzazioni o rappresentanti fiscali situati in paese non black list, è comunque obbligato alla comunicazione se la casa madre è collocata in paesi black list. Volendo fare un esempio pratico, si pensi ad un'agenzia di viaggi italiana che fattura le proprie provvigioni per la vendita di biglietti aerei alla stabile organizzazione italiana di una compagnia aerea di un paese black list. Nella circolare n. 2/E viene ora analizzato il caso opposto rappresentato dagli acquisti che un soggetto passivo IVA italiano effettua presso un operatore economico residente in un paese non black list, per il tramite del rappresentante fiscale di quest'ultimo residente in paese black list. In tal caso non scatta alcun obbligo di comunicazione. Il rappresentante fiscale, infatti, agisce solo in veste di mandatario del soggetto estero rappresentato, pertanto l'operazione va ricondotta in linea teorica alla casa madre che, in quanto non collocata in paese

pericoloso, non determina alcun obbligo di segnalazione.

La circolare 2/E, inoltre, aggiunge che in virtù del rapporto di trasparenza esistente tra casa madre e stabile organizzazione, la prima è soggetta all'obbligo di comunicazione per le prestazioni di servizi poste in essere dalla propria stabile organizzazione (anche se situata in paese a fiscalità ordinaria) nei confronti di un operatore black list.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Nel caso in cui nel corso dell'anno il soggetto obbligato alla comunicazione si estingua a seguito di un'operazione straordinaria, il nuovo soggetto risultante da questa operazione è tenuto a presentare il modello di comunicazione per il quale il termine di presentazione non sia scaduto al momento in cui ha effetto l'operazione straordinaria, anche se relativo ad acquisti/cessioni effettuati dal soggetto estinto.

Nel caso in cui, con riferimento ad un determinato periodo, si renda necessario comunicare operazioni in parte eseguite da un soggetto estinto e in parte eseguite dal nuovo soggetto, quest'ultimo potrà trasmettere una comunicazione riepilogativa.

MOMENTO RILEVANTE AI FINI DELLA COMUNICAZIONE DELL'OPERAZIONE

La circolare affronta il problema relativo al momento in cui le operazioni divengono rilevanti ai fini della indicazione nella comunicazione,

In particolare:

- nel caso delle importazioni, rilevano, i dati indicati nelle bollette doganali; tuttavia, se l'operazione sia preventivamente registrata in contabilità generale, anteriormente al momento in cui viene effettuata la registrazione della bolla doganale sui libri Iva, rileva, ai fini della comunicazione, il momento della prima registrazione.
Conseguentemente il tasso di cambio indicato nella comunicazione sarà quello della prima registrazione effettuata.
- nell'ipotesi in cui un acquisto di servizi, per il quale si applica il meccanismo del reverse-charge, sia registrato nelle scritture contabili obbligatorie prima dell'annotazione dell'autofattura sui registri Iva, l'operazione deve essere segnalata in relazione al periodo di annotazione nei registri di contabilità generale;
- nel caso di ricevimento di acconti su un'operazione di esportazione, il momento rilevante coincide con la data di registrazione delle fatture relative agli acconti ricevuti nei registri Iva, ovvero nelle scritture contabili. Pertanto, l'importo dell'operazione che deve essere indicato nel modello di comunicazione corrisponde con l'ammontare dell'acconto fatturato.

ERRORI E POSSIBILI RIMEDI

Viene confermato quanto già indicato nelle istruzioni per la compilazione del modello, vale a dire l'esistenza della possibilità di rettificare o integrare, senza incorrere in alcuna sanzione, una comunicazione già presentata, semplicemente presentando un nuovo modello completo, barrando la casella "Comunicazione integrativa",

Il termine ultimo per la rettificare o integrare il modello senza sanzioni è l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria.

Trascorso tale termine, è possibile ricorrere al ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472; in tal caso la sanzione edittabile pari a 516,00 euro, si riduce ad 1/8 e quindi ad euro 64,00. Contestualmente al versamento della sanzione ridotta, per il perfezionamento del ravvedimento, è necessario trasmettere la comunicazione completa, senza barrare la casella denominata "Comunicazione integrativa", entro il termine di un anno dall'omissione o dall'errore.

La circolare torna ad occuparsi della disciplina applicabile al periodo transitorio, già delineata dalla circ. n. 54/E/2010. Nella precedente circolare era prevista la non applicazione delle sanzioni nei casi di errori commessi nella compilazione delle comunicazioni per il periodo da luglio a novembre, per i contribuenti mensili, e delle comunicazioni per il periodo da luglio a settembre, per i contribuenti

trimestrali, a condizione che le violazioni venissero sanate attraverso l'invio di comunicazioni integrative entro il 31 gennaio 2011. L'Agenzia precisa che tale trattamento di favore resta precluso nell'ipotesi di omessa presentazione della comunicazione, a prescindere dalle motivazioni che hanno determinato l'omissione.

MANCANZA DEL CODICE IDENTIFICATIVO DEGLI OPERATORI ECONOMICI LOCALIZZATI IN PAESI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

In sede di compilazione della comunicazione in oggetto è obbligatorio indicare il numero del codice fiscale attribuito al soggetto, con il quale è intercorsa l'operazione, nello Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo.

Qualora manchi un codice fiscale estero, è possibile indicare, nell'apposito campo, un altro dato simile (quale, ad esempio, il numero di iscrizione alla Camera di Commercio del cliente o fornitore), semprechè il medesimo renda immediata ed univoca l'identificazione dell'operatore economico black list.

Nel caso in cui il soggetto passivo italiano si trovi nell'impossibilità di ottenere qualunque codice identificativo del soggetto "black list" con cui ha intrattenuto rapporti commerciali, la valutazione circa l'applicazione, in tale ipotesi, dell'esimente dell'errore scusabile ai fini della non applicazione delle sanzioni per erronea compilazione del modello di comunicazione, è rimessa comunque agli organi accertatori.

E' perciò opportuno sottolineare che al fine di evitare di incorrere in sanzioni è bene preconstituersi degli elementi di prova atti a dimostrare che è stata svolta, seppur in maniera infruttuosa, la suddetta ricerca di dati (es. e-mail con richiesta dei suddetti codici).

L'imposta sostitutiva per i leasing immobiliari in corso al 1.1.2011

A decorrere dal 2011 per l'acquisto di un immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, da concedere in leasing, le imposte di registro e ipocatastali sono dovute in misura integrale.

Per la successiva cessione dell'immobile, a seguito del riscatto da parte dell'utilizzatore, le imposte sono dovute in misura fissa.

Tra le novità di natura fiscale introdotte dalla Legge n. 220/2010 (Finanziaria 2011) è presente la "riorganizzazione" dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale ai contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili acquistati da società di leasing per essere concessi in locazione. Ciò al fine di rendere equivalente la tassazione prevista per l'acquisto dell'immobile con quella applicabile all'acquisizione in leasing dello stesso.

LA DISCIPLINA PREVI GENTE

A seguito delle modifiche introdotte nel 2006 dall'art. 35, DL n. 223/2006 (c.d. "Manovra correttiva"), nel caso di immobile strumentale:

1. acquistato da una società di leasing per concederlo in locazione;
2. e successivamente riscattato dall'utilizzatore;

le imposte ipotecarie e catastali venivano applicate in misura ridotta del 2% (1,5% + 0,5%):

- sia all'atto dell'acquisto da parte della società di leasing;
- sia all'atto del riscatto, al termine del leasing, da parte dell'utilizzatore.

Al momento del riscatto, l'acquirente poteva scomputare dalle imposte ipocatastali dovute, l'imposta di registro già dovuta e versata sui canoni di leasing nella misura dell'1%, analogamente a quanto previsto, in generale, per i contratti di locazione.

Diversamente, nei casi di leasing di immobili uso abitativo:

- le imposte ipocatastali erano dovute in misura integrale del 3% (2% + 1%), sia all'atto dell'acquisto da parte della società di leasing che al momento del riscatto da parte dell'utilizzatore;
- l'imposta di registro, sui canoni di leasing, era dovuta nella misura del 2% e non era scomputabile dalle imposte dovute al momento del riscatto dell'immobile.

LA NUOVA DISCIPLINA A DECORRERE DALL'1.1.2011

Come sopra accennato, al fine di "superare" il precedente assetto normativo che per alcuni aspetti equiparava il leasing immobiliare alla cessione e per altri alla locazione, l'art. 1, comma 15, Legge n. 220/2010 modifica il comma 10-ter del citato art. 35, DL n. 223/2006 come di seguito riportato.

Art. 35, comma 10-ter, DL n. 223/2006	
Ante Finanziaria 2011	Post Finanziaria 2011
<p>"per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria ... ovvero imprese di locazione finanziaria ... limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale ... sono ridotte alla metà."</p>	<p>"per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di beni immobili strumentali di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche se assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi disciplinati dall'articolo 37 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria ..., le aliquote delle imposte ipotecaria e catastale ... sono ridotte alla metà."</p>

Come evidenziato nelle Motivazioni del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 14.1.2011, "le modifiche sono volte a concentrare il prelievo delle imposte ipotecarie e catastali nella fase dell'acquisto dell'immobile da parte della società di leasing".

ACQUISTO DELL'IMMOBILE DA PARTE DELLA SOCIETÀ DI LEASING

A seguito della modifica normativa intervenuta, a decorrere dall'1.1.2011, nei casi in cui la società di leasing acquisti un immobile al fine di concederlo in locazione, non è più possibile applicare le imposte ipocatastali nella misura ridotta della metà. Le stesse vanno applicate nella misura ordinaria del:

- 4% (3% + 1%) per gli immobili strumentali;
- 3% (2% + 1%) per gli immobili uso abitativo.

Contestualmente, la stessa modifica normativa, dispone che i contratti di locazione finanziaria immobiliare rientrano tra i contratti per i quali è necessaria la forma scritta ma non la registrazione, che è prevista soltanto in caso d'uso.

Non è quindi più obbligatorio registrare i contratti di leasing immobiliare.

Rimane nelle facoltà delle parti la scelta di registrare comunque il contratto di leasing immobiliare.

RISCATTO DELL'IMMOBILE DA PARTE DELL'UTILIZZATORE

Al momento della cessione dell'immobile da parte della società di leasing a seguito del riscatto dello stesso da parte dell'utilizzatore, le imposte di registro e ipocatastali sono ora dovute in misura fissa (€ 168 x 3).

Quanto sopra può quindi essere riassunto come di seguito schematizzato.

LEASING IMMOBILIARE – IMPOSTE INDIRETTE		
	Contratti stipulati	
	fino al 31.12.2010	dall 1.1.2011
Imposte ipocatastali all'acquisto da parte della società di leasing	1,5% + 0,5% se imm. strumentale 2% + 1% se imm. uso abitativo	3% + 1% se imm. strumentale 2% + 1% se imm. uso abitativo
Registrazione del contratto	Obbligatoria (in via telematica)	Soltanto in caso d'uso oppure per scelta
Imposta di registro sui canoni	1% se imm.le strumentale 2% se imm.le uso abitativo	---
Imposte di registro e ipocatastali al riscatto dell'immobile	1,5% + 0,5% se imm. strumentale 2% + 1% se imm. uso abitativo con scomputo, solo per immobili strumentali, dell'imposta di registro versata sui canoni	In misura fissa (€ 168 x 3)

RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'UTILIZZATORE - LOCATARIO

Il nuovo assetto normativo introduce, a decorrere dall'1.1.2011, la responsabilità solidale del locatario, ossia dell'utilizzatore dell'immobile, per il pagamento sia delle imposte ipocatastali che dell'eventuale imposta di registro dovute dal locatore, ossia dalla società di leasing.

In particolare, ai fini:

- dell'imposta di registro, è aggiunto il nuovo comma 1-ter all'art. 57, DPR n. 131/86, ai sensi del quale:

"l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria è solidalmente obbligato al pagamento del tributo per l'immobile, anche da costruire o in corso di costruzione, acquisito dal locatore per la conclusione del contratto"

- delle imposte ipocatastali, modificando l'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 347/90, è disposto che:

"sono inoltre solidalmente tenuti al pagamento delle imposte, di cui al comma 1 [imposta ipotecaria e catastale] ... l'utilizzatore dell'immobile concesso in locazione finanziaria".

CONTRATTI DI LEASING GIÀ IN ESSERE ALL'1.1.2011

Il comma 16 del citato art. 1, Finanziaria 2011 disciplina la tassazione dei contratti di locazione finanziaria di immobili in corso all'1.1.2011. Nello specifico, il citato comma 16 dispone che:

"per tutti i contratti di locazione finanziaria di immobili in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011 le parti sono tenute a versare un'imposta sostitutiva delle imposte ipotecaria e catastale da corrispondere in unica soluzione entro il 31 marzo 2011, le cui modalità di versamento sono determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate".

Come evidenziato nel Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate 14.1.2011 "l'imposta sostitutiva, da corrispondere in una soluzione unica, bilancia il più favorevole trattamento ora applicabile in sede di riscatto del bene immobile che prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa".

Con il citato Provvedimento 14.1.2011 l'Agenzia delle Entrate ha definito ambito, modalità di applicazione e di versamento di tale imposta sostitutiva precisando innanzitutto che la stessa:

⇒ in generale, è dovuta per i contratti "in corso di esecuzione alla data del 1° gennaio 2011";

⇒ deve essere corrisposta anche in relazione ai contratti per i quali, entro il 31.12.2010 sia stato esercitato il diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore ma non sia ancora stato stipulato il relativo contratto di compravendita;

⇒ non è dovuta per i contratti di leasing stipulati con riferimento ai quali al 31.12.2010 la società di leasing non risulta ancora proprietaria dell'immobile.

Le disposizioni in esame riguardano i contratti di leasing 'aventi ad oggetto beni immobili, anche da costruire o in costruzione'.

CALCOLO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Ai sensi del citato art. 16 e come meglio chiarito dal Provvedimento 14.1.2011 in esame:

"la misura dell'imposta sostitutiva è determinata applicando all'importo corrispondente al valore del bene immobile finanziato l'aliquota nella misura rispettivamente del 2 per cento per i fabbricati strumentali e del 3 per cento per i fabbricati abitativi e successivamente scomputando le imposte proporzionali di cui all'articolo 5 della Tariffa, parte prima, del testo unico di cui al DPR 26 aprile 1986, n. 131, corrisposte in relazione al contratto di locazione finanziaria dell'immobile, ed infine, riducendo l'importo risultante di una percentuale forfetaria pari al 4 per cento moltiplicata per gli anni di durata residua del contratto".

Quindi, l'imposta sostitutiva dovuta è così determinata:

1. calcolo delle imposte ipocatastali dovute per il riscatto dell'immobile (secondo le precedenti disposizioni) al netto, per i soli immobili strumentali, dell'imposta di registro già versata sui canoni;
2. l'importo così ottenuto va ridotto di una misura pari al 4% per ciascun anno mancante alla fine del contratto di leasing.

Schematizzando, l'imposta sostitutiva può essere così calcolata:

$$\begin{array}{l} \text{IMPOSTA} \\ \text{SOSTITUTIVA} \\ \text{DOVUTA} \end{array} = \left[\begin{array}{l} \text{"vecchie" imposte ipocatastali al riscatto}^{(1)} \\ \text{meno} \\ \text{imposta di registro (1\%)} \text{ già corrisposta} \\ \text{sui canoni per gli immobili strumentali} \end{array} \right] \times [1 - (4\% \times \text{anni residui di contratto})]$$

(1) Valore dell'immobile finanziato x 2% (per gli immobili strumentali), 3% (per gli immobili uso abitativo).

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposta sostitutiva va versata:

⇒ in un'unica soluzione;

⇒ entro il 31.3.2011;

⇒ esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate utilizzati per la registrazione dei contratti di leasing, le cui specifiche tecniche sono state aggiornate con il citato Provvedimento 14.1.2011 (Allegato 1).

Per effettuare il pagamento in esame è necessario attendere 'la data di attivazione della procedura telematica ... stabilita con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate'.

TRATTAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il punto 1.2 del citato Provvedimento 14.1.2011 dispone espressamente che "l'assolvimento dell'imposta dovuta da parte di uno dei contraenti comporta l'estinzione dell'obbligo tributario verso l'erario, con effetto anche nei confronti degli altri contraenti".

È verosimile ipotizzare che il versamento dell'imposta sostitutiva sia effettuato dalla società di leasing, la quale,

in base all'autonomia contrattuale delle parti, provvederà all'addebito della stessa all'utilizzatore:

- in un'unica soluzione;

ovvero

- incrementando l'importo finanziato, ossia "spalmandola" sulla durata residua del contratto.

Va infine evidenziato che Assilea, nella Circolare 22.12.2010, n. 39, invita le società di leasing ad informare gli utilizzatori, con un'apposita comunicazione, in merito al trattamento riservato all'imposta sostitutiva in esame.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

LS Lexjus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati