

Circolare n. 1 del 25 febbraio 2013

La circolare TELEFISCO del 2013

Premessa

A valle del consueto evento “Telefisco” di inizio anno, l’Agenzia delle Entrate ha provveduto a pubblicare la solita circolare (n.1/E del 15 febbraio 2013), che racchiude i principali chiarimenti interpretativi forniti durante il convegno.

Con il presente lavoro si intende fornire una sintesi degli interventi ministeriali più significativi su materie di interesse generale.

Indice

1. *Transfer Pricing*
2. Autotutela parziale
3. Avviso di accertamento per adesione – Termini per l’impugnativa
4. Iva per cassa e cessione del credito
5. Iva per cassa e note di variazione
6. Iva per cassa e operazioni internazionali
7. Rivalutazione terreni: corrispettivo inferiore al valore di perizia
8. Acquisti di carburante mediante carte di credito
9. Società in perdita sistematica che detengono partecipazioni
10. Società in perdita sistematica: divieto di compensazione IVA
11. Società in perdita sistematica: calcolo della perdita fiscale
12. Costi *Black List*

1. Transfer Pricing

Il quesito solleva il possibile contrasto tra la richiesta da parte di talune Amministrazioni Finanziarie estere competenti, di un redditività minima di imprese ivi residenti,

controllate da enti residenti in Italia e il rispetto del valore normale nelle transazioni – nel caso specifico, nel riaddebito di costi – con società residenti in Italia.

In buona sostanza, si chiedeva se la società italiana controllante, titolare di marchi, potesse legittimamente garantire tale minima remunerazione a società distributrici, mediante una politica di sconti volta a remunerare l'attività svolta, che non si esaurisse nella mera distribuzione, ma comprendesse un'imprescindibile funzione di promotion.

L'AGE ha chiarito che, per determinare la remunerazione a valore normale da riconoscere al distributore non si può prescindere, dall'analisi di tutti i fattori di comparabilità indicati dalle *Guide lines* OCSE: le caratteristiche dei beni o servizi venduti, il profilo funzionale e di rischio, le condizioni contrattuali, le circostanze economiche e le strategie di business.

In esito a tale analisi, la legittimità fiscale dello sconto-promotion appare prefigurabile, laddove si proceda alla individuazione del metodo più appropriato e alla determinazione della remunerazione spettante al distributore, che tenga conto delle funzioni svolte e dei rischi assunti dallo stesso distributore nello svolgimento della sua attività commerciale e promozionale.

2. Autotutela parziale

Nel caso di esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio accertatore, ai fini della decorrenza dei termini per la decadenza dell'azione accertatrice e/o della proposizione del ricorso, occorre verificare la natura dell'atto emesso.

Se l'atto di autotutela è parziale (in quanto riguarda solo alcuni, ma non tutti i rilievi effettuati dall'ufficio), esso non si configura come un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, bensì come una rettifica dell'originaria pretesa impositiva.

Ne consegue che i termini per la presentazione del ricorso decorrono ai sensi dell'art. 21 del DLGS 546/92, dalla data di notifica dell'atto originario.

Diversamente, se l'atto di autotutela investe l'intero provvedimento emesso dall'ufficio, quest'ultimo è del tutto annullato e quindi eventuali ulteriori accertamenti dovranno sottostare ai termini ordinari di decadenza.

3. Avviso di accertamento per adesione – Termini per l'impugnativa

Come è noto, la presentazione dell'istanza di adesione ad un accertamento sospende per 90 giorni i termini per la proposizione del ricorso, tuttavia se il contribuente nei 20 giorni

dalla sottoscrizione dell'atto di adesione non esegue il versamento delle somme dovute (ovvero della prima rata), non perde il diritto di presentare ricorso; ciò in quanto, l'inadempimento alle disposizioni dell'atto di adesione equivale a mancata adesione alla proposta dell'Ufficio.

Il contribuente potrà quindi legittimamente proporre ricorso, purché entro il termine perentorio di 150 giorni calcolati dalla data di notifica dell'avviso di accertamento.

4. Iva per cassa e cessione del credito

La risposta al presente quesito è molto interessante, in quanto fa chiarezza ai fini IVA su una fattispecie molto frequente, rappresentata dalla cessione *pro soluto* o *pro solvendo* di crediti con IVA cc.dd. "sospesa".

Si tratta di crediti per i quali l'esigibilità dell'IVA si ricollega al pagamento del corrispettivo e quindi di crediti rientranti nel cc.dd. Regime IVA per cassa e dei crediti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato e similari.

La domanda posta era se la cessione del credito realizzasse oppure no il presupposto dell'esigibilità e se, in caso affermativo, occorresse distinguere tra cessione *pro soluto* oppure *pro solvendo*.

L'AGE ha chiarito che la cessione del credito, *pro solvendo* o *pro soluto*, non realizza il presupposto dell'esigibilità dell'imposta e, conseguentemente, l'incasso del prezzo di cessione del credito non è assimilabile al pagamento del corrispettivo delle operazioni originarie.

Ne deriva che il cedente o prestatore dovrà corrispondere la relativa imposta solamente nel momento in cui il debitore ceduto pagherà effettivamente il corrispettivo al cessionario del credito.

Ovviamente, l'originario cedente il credito dovrà informarsi sull'avvenuto pagamento del credito ceduto, poiché è in tale momento che l'IVA relativa all'operazione originaria diventa esigibile e, quindi, deve essere inclusa nella relativa liquidazione di periodo.

Fermo resta che, qualora il cedente ritenga di non essere in grado di sapere la data di incasso del credito ceduto, ed onde evitare sanzioni, questi può includere, anticipatamente, l'IVA relativa all'operazione originaria nella liquidazione del periodo in cui è avvenuta la cessione del credito.

5. Iva per cassa e note di variazione

Nell'ambito del regime IVA per cassa, l'IVA relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di altri soggetti passivi IVA diventa esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, ovvero, al più tardi, decorso un anno dall'effettuazione operazione.

Particolare attenzione occorre però avere nella gestione delle note di variazione, sia in aumento che in diminuzione ex art. 26 commi 1-2-3- DPR 600/72.

Infatti, la circolare 44/E ha chiarito che, qualora si è ancora in pendenza del termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione e viene emessa una nota di variazione in aumento, l'anno decorre sempre dalla effettuazione della originaria operazione. Se invece la nota di variazione in aumento è emessa dopo il decorso di un anno (ovvero dopo l'avvenuto pagamento) l'imposta va computata nella prima liquidazione utile.

Con riferimento alle variazioni in diminuzione, la citata circolare ha precisato che dette variazioni, quando intervengono prima che l'imposta diventi esigibile, rettificano direttamente l'imposta originaria, altrimenti (per decorso dell'anno o per avvenuto pagamento) possono essere computate nella prima liquidazione utile.

6. Iva per cassa e operazioni internazionali

Il caso risolto riguarda la gestione della contabilità IVA da parte di soggetti che pongono in essere sia operazioni sotto regime IVA per cassa, che operazioni escluse per disposizioni di legge (esportazioni).

L'AGE ritiene che non sia possibile gestire separatamente le operazioni attive o passive escluse dal regime IVA per cassa, qualora queste non possano configurare una attività separata ai sensi dell'articolo 36 DPR 600/72. Ciò in quanto, il regime per cassa coinvolge l'intero assetto della contabilità IVA.

Ne consegue che, unica alternativa per le imprese che abbiano fattispecie miste è quella di ricorrere, ove vi siano ovviamente i presupposti (come chiarisce la relazione tecnica al Decreto ministeriale 11 ottobre 2012) alla separazione dell'attività, ai sensi del citato articolo 36.

7. Rivalutazione terreni: corrispettivo inferiore al valore di perizia

La legge di stabilità 2013 ha riaperto i termini per la rivalutazione di terreni e partecipazioni ed il tema, che in questa sede si analizza, è l'eventuale vendita dei terreni e similari ad un valore inferiore a quello indicato nella perizia.

Per quanto riguarda le partecipazioni infatti, tale circostanza non rileva, in quanto la cessione di partecipazioni non negoziate, il cui valore o costo di acquisto è stato rideterminato, ad un prezzo inferiore al valore di perizia non dà luogo a minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Per quel che concerne i terreni, invece, il cedente deve necessariamente indicare il valore rideterminato nell'atto di vendita, anche se il corrispettivo è inferiore, ed in tal caso le imposte di registro e le ipocatastali saranno calcolate sul valore di perizia.

Il cedente, ovviamente, ha sempre la facoltà di indicare in atto solo il corrispettivo pattuito, ma in tal caso non potrà utilizzare, ai fini del calcolo delle sue plusvalenze, il valore affrancato e restano impregiudicati i diritti dell'Amministrazione Finanziaria di rettificare i valori dichiarati.

In alternativa, il proprietario dei terreni può far periziare di nuovo il bene e se l'imposta dovuta è minore di quella versata nelle precedenti rivalutazioni, nulla è dovuto, ma l'eccedenza non può essere rimborsata.

8. Acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito

L'AGE ha chiarito che l'agevolazione, che consente la certificazione dell'acquisto di carburante tramite carte di credito e similari, in luogo della tenuta delle schede carburanti, prevista dall'articolo 1 comma 3bis DPR 444/1997, è ammessa solo se riguarda l'intero sistema di spesa.

I due sistemi di certificazione risultano pertanto, tra loro alternativi e la possibilità di avvalersi di un sistema di documentazione semplificato deve ritenersi limitata alle ipotesi in cui la scelta di tale sistema documentale, sia integrale.

E' ovvio che il contribuente ha la facoltà di passare in corso d'anno dal vecchio al nuovo sistema di certificazione. Sempre che, a partire da tale momento tutte le operazioni di acquisto di carburante vengano documentate "esclusivamente" mediante carte di credito.

9. Società in perdita sistematica che detengono partecipazioni

Nell'ingarbugliata normativa delle società cc.dd. "di comodo", vigono differenti regimi di esclusione e di disapplicazione.

I casi di esclusione ex art. 30 legge 724/1994 si applicano sia alle società di comodo in senso stretto, che alle società in perdita sistematica. Invece per le cause di disapplicazione: alle società di comodo in senso stretto, si applicano le disposizioni del provvedimento direttoriale del 14.2.2008, alle società in perdita sistematica, si applicano le regole del provvedimento direttoriale dell'11.6.2012.

Tale macro suddivisione fa ritenere all'AGE che, nel caso di possesso di partecipazioni immobilizzate operative, il soggetto in perdita sistematica potrà disapplicare in toto la disciplina delle società in perdita solo qualora il valore economico di tali partecipazioni operative, sia prevalente rispetto al valore (economico) di tutte le partecipazioni di cui dispone.

E ciò, diversamente da quanto previsto per le società di comodo in senso stretto, dove tale requisito di prevalenza non è previsto dal relativo provvedimento direttoriale, essendo per contro disciplinata la tecnica dell'esclusione della partecipazione operativa dal calcolo di operatività.

10. Società in perdita sistematica – divieto di compensazione IVA

Per la determinazione dell'annualità IVA soggetta a divieto di compensazione, in sede di prima attuazione della normativa sulle società in perdita sistematica, l'AGE conferma che occorre fare riferimento al credito annuale IVA, emergente dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta 2012.

11. Società in perdita sistematica – calcolo della perdita fiscale

L'AGE precisa che la disciplina sulle società in perdita sistematica trova applicazione anche qualora, nel c.d. triennio di osservazione, il soggetto interessato sia per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbia dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi della normativa sulle società di comodo (articolo 30, comma 3, della legge 724/1994).

Per "reddito dichiarato", si deve intendere il reddito ai fini Ires del periodo d'imposta come risultante dalla relativa dichiarazione, cioè, al reddito complessivo, al lordo dell'utilizzo delle eventuali perdite dei precedenti esercizi.

12. Costi *Black List*

L'AGE, con una risposta che contrasta una delle regole del diritto tributario che prevede che la sanzione proporzionale sia comminata solo nel caso di violazione sostanziale delle norme, ha precisato che la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei costi *black list* costituisce violazione autonoma, rispetto a quella relativa alla violazione delle regole che ne disciplinano la deducibilità.

In buona sostanza, nel caso di omessa indicazione dei costi in dichiarazione, si incorre nella sanzione in misura pari al 10% e fino a 50.000 euro, anche se l'impresa abbia fornito tutte le esimenti previste per la disapplicazione delle norme di cui all'articolo 110, commi 10 - 12 bis TUIR.

L'AGE motiva tale irrazionale posizione col fatto che l'omessa indicazione rappresenta intralcio alle attività di accertamento e controllo, soprattutto in un ambito (i rapporti coi paradisi fiscali) ad alto impatto elusivo.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

