

Prot.n. p70456 GR
Circolare n. 396/2011

Roma, 11 luglio 2011

A TUTTE LE IMPRESE ASSOCIATE

Oggetto: Le novità fiscali di Giugno 2011.

Confindustria, con la presente circolare, illustra le principali novità fiscali di interesse per le imprese relative al mese di giugno 2011.

ASSOAMBIENTE
Associazione Imprese
Servizi Ambientali

ASSOFER
Associazione Imprese
Fornitrici di Servizi nel Settore
Ferroviario e dei Trasporti

ACAP
Associazione delle
Societ Concessionarie
di Autostrade Private

ANIP
Associazione Nazionale Imprese
di Pulizia e Servizi Integrati

ANIASA
Associazione Nazionale
Industria dell'Autonoleggio
e Servizi Automobilistici

ARE
Associazione delle Agenzie
di Recapito Espressi

ASSOPOSTE
Associazione Nazionale
Imprese Servizi Postali

UNIPORT
Unione Nazionale
Imprese Portuali

ASSOSISTEMA
Associazione Sistema Industriale
Integrato Servizi Tessili
e Medici Affini

UNIRE
Unione Nazionale
Imprese Recupero

CONFINDUSTRIA

IRES - IRAP

1. IAS - Disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP (Decreto 8/6/2011)
2. Consolidato nazionale - Nuovo procedimento di accertamento (Circ 27/E)

IRPEF - SOSTITUTI D'IMPOSTA

3. Incentivi per il rientro dei lavoratori in Italia - Soggetti beneficiari (Decreto 3/6/2011)

IVA

4. Esportazioni e frodi carosello (Cass. 12751/2011)

VARIE

5. Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata (Circ. 28/E)
6. Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del MAP 26 maggio 2011 (Circ. 29/E)
7. Riscossione - Ravvedimento parziale - Modalità di pagamento (Ris. 67/E)
8. Variazione del luogo di conservazione delle scritture contabili (Ris. 65/E)
9. Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi (Ris. 64/E)
10. Revisione congiunturale degli studi di settore per il periodo di imposta 2010 (Decreto 7/6/2011) e commento dell'Agenzia delle Entrate (circ. 30/E)
11. Chiarimenti sulla firma della dichiarazione dei redditi (Ris. 62/E)
12. Elusione fiscale (Cass. 12788/2011)

IRES - IRAP

1. IAS - Disposizioni di coordinamento con le regole di determinazione della base imponibile IRES e IRAP (Decreto 8/6/2011)

Il decreto legge n. 225/2010 – c.d. Milleproroghe - ha introdotto disposizioni che stabiliscono nuove regole per l'applicazione dei principi contabili internazionali al bilancio d'esercizio. Le nuove disposizioni attribuiscono al Ministro dell'economia e delle finanze la facoltà di adottare norme di coordinamento fiscale per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP. Con il Decreto del Ministro delle finanze dell'8 giugno 2011 sono state definite le disposizioni di coordinamento fiscale riguardante i principi contabili internazionali adottati con Regolamento UE ed entrati in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 ed il 31 dicembre 2010.

Tra i temi oggetto del decreto:

- il trattamento fiscale delle componenti imputate nel Prospetto delle altre componenti di conto economico – OCI;
- la classificazione degli immobili e la definizione dei requisiti di strumentalità;
- la disciplina fiscale della riclassificazione di uno strumento finanziario all'interno di una categoria diversa, tra quelle previste dallo IAS 39;
- la rilevanza fiscale della contabilizzazione delle operazioni con pagamento basato su

azioni per servizi forniti da dipendenti e da lavoratori assimilati (stock option), con la conseguente deducibilità fiscale dei componenti negativi rilevati al conto economico quali spese per prestazioni di servizi;

- la conferma che il ricorso alla fair value option rientra tra le operazioni con finalità di copertura di cui all'articolo 112 del TUIR;
- il coordinamento delle disposizioni del TUIR riguardanti i beni gratuitamente devolvibili al termine di una concessione con le nuove interpretazioni recate dall'IFRC 12.

2. Consolidato nazionale - Nuovo procedimento di accertamento (Circ 27/E)

La circolare fornisce i primi chiarimenti sulle nuove disposizioni in tema di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, introdotte dall'art. 35 del DL 78/2010.

In passato esisteva un complesso "doppio livello" di accertamento per le società aderenti al consolidato:

- l'atto di accertamento di primo livello, emanato dall'ufficio fiscale di competenza rettificava il reddito di ciascuna consolidata e consolidante, senza procedere alla liquidazione della maggiore imposta accertata;
- l'atto di accertamento di secondo livello, emanato dall'ufficio di competenza della consolidante, rettificava la dichiarazione del consolidato di cui al modello CNM.

Nel caso la consolidante non provvedesse al pagamento della maggiore imposta dovuta, erano emanati nei confronti delle altre società consolidate atti di irrogazione delle sanzioni correlate alla maggior imposta accertata.

Tale doppio controllo presentava elementi di complessità e diverse criticità (la responsabilità delle consolidate dipendeva da accertamenti effettuati nei confronti di altri soggetti consolidati).

Per tali ragioni l'art. 35 del DL 78/2010 ha introdotto un atto unico di accertamento, indirizzato sia alla consolidante sia alla consolidata, in cui contestualmente alla rettifica del reddito della singola consolidata viene determinata la maggiore imposta accertata, riferita al reddito complessivo globale.

Le perdite del consolidato potranno essere computate in diminuzione dai maggiori redditi accertati, a seguito della presentazione da parte della consolidante di un'apposita istanza (modello IPEC), come definito dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2010.

La consolidante può chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, entro il termine per la proposizione di ricorso.

Le nuove disposizioni si estendono anche alle procedure di accertamento con adesione, prevedendo la partecipazione sia della consolidante che della consolidata interessata dalle rettifiche.

IRPEF/SOSTITUTI D'IMPOSTA

3. Incentivi per il rientro dei lavoratori in Italia - Soggetti beneficiari (Decreto 3/6/2011)

Il Decreto individua i beneficiari potenziali degli incentivi fiscali, previsti dalla legge n. 238/2010, per il rientro in Italia di soggetti in possesso di specifiche esperienze e qualifiche scientifiche e professionali.

I redditi di lavoro dipendente, redditi di impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti da tali soggetti concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF nella misura del 20% per le lavoratrici, del 30% per i lavoratori.

Il decreto prevede che possono beneficiare di tali agevolazioni i cittadini europei, nati dopo il 1° gennaio 1969, che sono stati assunti o hanno avviato un'attività di impresa o lavoro autonomo in Italia, trasferendovi il domicilio nei successivi 3 mesi, e che alla data del 20 gennaio 2009 siano, alternativamente:

- a) laureati, con una residenza continuativa nel nostro paese per almeno 24 mesi, che negli ultimi due anni abbiano risieduto all'estero per svolgere continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa;
- b) laureati con una residenza continuativa nel nostro paese per almeno 24 mesi, che negli

ultimi due anni abbiano risieduto all'estero conseguendovi un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Si segnala che nel decreto di attuazione non si richiede, come prevedeva la norma originale, lo svolgimento continuativo di una attività di studio all'estero per almeno 2 anni, ma semplicemente la residenza all'estero per tale arco temporale ed il conseguimento di relativo titolo di studio.

Sembrerebbero, quindi, ammissibili al beneficio anche i soggetti che hanno conseguito specializzazioni post lauream di durata inferiore al biennio (es. 18 mesi come previsto per alcuni MBA), pur avendo mantenuto la residenza all'estero negli ultimi 2 o più anni.

Il punto, tuttavia, richiede una interpretazione ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

Si conferma l'esclusione dal beneficio dei lavoratori italiani che svolgono la propria prestazione all'estero, nell'ambito di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o imprese italiane.

IVA

4. Esportazioni e frodi carosello (Cass. 12751/2011)

Secondo la Corte di Cassazione, il principio sancito dalla Corte di giustizia Europea secondo cui, in tema di scambi intra-comunitari, il fornitore può essere considerato estraneo ad una frode e, quindi, non essere chiamato ad assolvere l'imposta non versata dal cliente, qualora adottati tutte le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intra-comunitaria non lo conduca a partecipare ad una frode, ha carattere generale. Può, pertanto, essere applicato anche all'ipotesi di cessioni di beni destinati all'esportazione (data la presenza di dichiarazioni d'intento formalmente corrette), ma in effetti mai esportati.

VARIE

5. Risposte a quesiti in occasione di incontri con la stampa specializzata (Circ. 28/E)

L'Agenzia delle Entrate ha reso pubbliche, con la circolare n. 28/E del 21 giugno scorso, numerose risposte rese in occasione di incontri organizzati con la stampa specializzata.

Di seguito si fornisce una sintesi dei chiarimenti di maggiore interesse.

IVA

§ Cessione di fabbricati strumentali. La cessione di un complesso immobiliare industriale dimesso, già oggetto di una specifica convenzione per la riqualificazione urbana, stipulata con il Comune nel cui territorio è situata l'area, è da considerare alla stregua della cessione di un immobile strumentale; pertanto, si rende applicabile l'art. 10, n. 8-ter) del DPR n. 633/72. La cessione è quindi soggetta al regime di esenzione, salvo il caso di cessione effettuata dal soggetto che ha realizzato la costruzione o la ristrutturazione dell'immobile, entro il quarto anno dal compimento di tali opere, ovvero qualora il cedente, nell'atto di cessione, opti per l'adozione del regime di imponibilità.

§ Reverse charge: prestazioni di trasporto rese da soggetto non stabilito. In caso di cessione ad un soggetto passivo nazionale di un biglietto aereo da parte di una compagnia non residente e non stabilita nel territorio italiano, ma semplicemente identificata ai fini IVA, il committente assolve l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'art. 17, co. 2, DPR n. 633/72. Qualora la compagnia aerea emetta comunque la fattura, il committente è, in ogni caso, tenuto ad assolvere l'imposta mediante il reverse charge, per evitare di incorrere nella sanzione prevista dall'art. 6, co. 9-bis, del D.Lgs. n. 471/97 e non deve tener conto della fattura emessa dalla compagnia aerea (in altri termini non deve annotare la fattura nel registro degli acquisti, né esercitare il diritto di detrazione dell'imposta erroneamente addebitata).

§ Territorialità delle prestazioni di deposito. Secondo l'Agenzia delle Entrate, le prestazioni di deposito di merci non possono ricondursi alla categoria delle prestazioni di servizi relative a beni immobili, ma ricadono nella regola generale di territorialità.

§ Compilazione della comunicazione black list. L'Agenzia precisa che in caso di importazione occorre indicare nella comunicazione black list i dati ricavabili dalla bolletta doganale.

Inoltre, la reintroduzione di beni nello stato originario, da parte dello stesso soggetto che li aveva esportati, costituisce una operazione autonoma, rispetto all'originaria esportazione;

entrambe le operazioni, pertanto, seppure collegate, sono oggetto di autonome comunicazioni, se effettuate con operatori black list.

E' altresì chiarito che le operazioni di acquisto di carburante per autotrazione in un Paese black list non sono soggette all'obbligo di comunicazione, in quanto operazioni non soggette all'IVA (e non soggette all'obbligo di registrazione).

CFC

§ Attività di trading. L'Agenzia chiarisce che, l'esercizio di attività di trading da parte della società controllata, di per sé non esclude la possibilità di applicazione dell'art. 167, co. 8-bis, lett. b) del TUIR, norma che estende la disciplina CFC alle partecipazioni di controllo detenute da soggetti non localizzati in Paesi a fiscalità privilegiata.

§ Caratteristiche del servizio infragruppo. E' indicato che le specifiche caratteristiche del servizio reso dalla controllata nei confronti delle consociate non escludono la rilevanza dei proventi corrispondenti ai fini del calcolo della soglia indicata al comma 8-bis, lett. b) dell'art. 167 del TUIR. Tali caratteristiche sono valutate, caso per caso, in sede di interpello.

Transfer pricing

§ Soggetti cui è applicabile la disciplina degli oneri documentali. Nel caso di due società, A italiana e B estera, sottoposte al comune controllo da parte di una persona fisica residente, poiché tale fattispecie rientra nell'ambito applicativo dell'art 110, co. 7 del TUIR, è ammesso l'accesso al regime degli oneri documentali disciplinato dall'art. 1, co. 2-ter, D.Lgs. n. 471/97.

§ Mancata presentazione della documentazione ed avvio di verifica parziale su ambiti diversi dal transfer pricing. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010 ha stabilito che la comunicazione di possesso della documentazione relativa ad anni pregressi può essere trasmessa anche dopo il termine del 28 dicembre 2010, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. L'inizio di un accesso, ispezione, verifica o altra attività amministrativa di accertamento che abbia ad oggetto unicamente comparti impositivi diversi da quello dei prezzi di trasferimento, non impedisce la successiva trasmissione della comunicazione del possesso della documentazione riguardante i prezzi di trasferimento praticati.

§ Modalità di applicazione sanzioni. In caso di constatazione dell'Amministrazione Finanziaria, della avvenuta deduzione da parte della società che ha aderito al regime di oneri documentali, di un onere sostenuto nei confronti di una consociata estera, ritenuto non inerente, trovano applicazione in sede di accertamento le sanzioni per dichiarazione infedele.

Varie

§ Contrasto fenomeno imprese in perdita sistematica: definizione. Si definiscono in perdita sistemica le imprese che, per più di un periodo d'imposta, presentino dichiarazioni in perdita fiscale non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci e a condizione che non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

§ Cessione contratto di leasing. In caso di cessione di un contratto di leasing avente ad oggetto un fabbricato, con area sottostante e di pertinenza, ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva in capo al cedente, si deve tener conto, oltre che del valore normale al netto del valore - attualizzato alla data di cessione - dei canoni e della quota di riscatto, anche, in diminuzione, della quota capitale dei canoni già pagati, indeducibile, in quanto riferibile al terreno. Ciò, per coerenza con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione di un bene in proprio e l'acquisizione mediante contratti di leasing, e in analogia alle corrette modalità di determinazione della plusvalenza tassabile in caso di cessione di un'area comprensiva di fabbricato (ove il costo del bene rilevante ai fini fiscali deve essere incrementato delle quote di ammortamento non dedotte relative al terreno).

6. Rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del MAP 26 maggio 2011 (Circ. 29/E)

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato alcuni chiarimenti a seguito dei quesiti presentati da commercialisti e consulenti fiscali, in occasione di alcuni incontri finalizzati

all'aggiornamento professionale.

Si presentano di seguito le indicazioni di maggiore interesse.

Reddito d'impresa

§ Deducibilità interessi passivi. In caso di trasformazione regressiva (da società di capitali a società di persone), non saranno applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 96, comma 4, del TUIR e gli interessi passivi riportabili non potranno essere utilizzati in deduzione secondo le regole in esso contenute.

Al contrario, gli interessi passivi maturati sotto la forma giuridica di società di persone (commerciale) potranno essere dedotti ai sensi dell'art. 61 del TUIR.

§ Competenza: deducibilità costi clausola penale. Secondo l'Agenzia delle entrate, il costo relativo alla penale che una impresa è tenuta a pagare ad un ente pubblico a seguito della violazione degli obblighi contrattuali pattuiti, è deducibile dal reddito nel periodo d'imposta in cui si è realizzata la violazione degli obblighi contrattuali ed il contribuente è in grado di quantificarne l'ammontare, sulla base del contratto, indipendentemente dal fatto che l'ente pubblico ne richieda il pagamento nel corso dell'anno d'imposta successivo. I requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità del componente negativo di reddito sono, infatti, presenti già nell'anno d'imposta indicato.

§ Computo spese di manutenzione deducibili. I beni materiali strumentali ammortizzabili, acquisiti mediante contratto di leasing finanziario, concorrono alla determinazione della base di computo della percentuale forfettaria del 5% per la deduzione delle spese di manutenzione (art. 102, co. 6 del TUIR), se risultano iscritti nell'attivo del bilancio e, conseguentemente, nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio.

IVA

§ Contabilità separata: adozione in corso d'anno. L'art. 1, DPR n. 442/1997 stabilisce che l'opzione per l'adozione della contabilità separata è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. Pertanto, salva l'ipotesi di inizio di una nuova attività in corso d'anno, l'opzione per la contabilità separata IVA di cui all'art. 36, co. 3, DPR n. 633/72 deve essere esercitata fin dall'inizio dell'anno.

§ Autofattura mensile cumulativa. Nel caso di più servizi forniti dallo stesso prestatore non residente nel corso di uno stesso mese, il soggetto passivo nazionale può emettere – in via opzionale – un'autofattura anticipata rispetto al momento di effettuazione dell'operazione (coincidente, per le prestazioni di servizi, con il pagamento del corrispettivo). In questa ipotesi, l'autofattura dovrà riportare il totale delle prestazioni ricevute nel mese di riferimento, distinto per singola prestazione.

§ Immobile all'estero. Costi di progettazione. L'art. 7-quater, co. 1, lett. a), DPR n. 633/72, concernente il requisito di territorialità in materia di prestazioni di servizi relativi a beni immobili, si applica sia alle perizie relative a beni immobili, che alle prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. In quest'ultima tipologia di prestazioni rientrano anche quelle relative alla progettazione e alla direzione dei lavori immobiliari di uno specifico immobile, nonché quelle relative alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Sono, invece, estranei dall'ambito applicativo della disposizione i servizi di progettazione non riferita ad immobili specificatamente individuati ed i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti ad un dato immobile.

7. Ravvedimento parziale - Modalità di pagamento (Ris 67/E)

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che non è possibile applicare la rateazione all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/97, in quanto è una modalità di pagamento dilazionata di somme dovute dal contribuente applicabile solo quando prevista da una norma.

In particolare, non è ammissibile, secondo l'Agenzia delle Entrate concedere la possibilità di subordinare l'efficacia del ravvedimento al solo versamento della cosiddetta "prima rata" di quanto "complessivamente" dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, consentendo, di fatto, al contribuente di poter beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni applicabili anche quando i versamenti delle "rate" successive siano effettuati oltre i termini di legge. In analogia con quanto appena indicato, in caso di controllo fiscale realizzato tra un ipotetico versamento di una rata ed il successivo, il contribuente non può invocare

l'avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della "prima rata".

L'Agenzia delle Entrate, invece, ritiene più corretto ammettere la possibilità di ricorrere al ravvedimento parziale di quanto originariamente dovuto, nel caso in cui siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. E' ammessa, in altri termini, la possibilità di effettuare ravvedimenti scaglionati, a condizione che, nel corso dell'esecuzione di tali ravvedimenti, non intervengano controlli fiscali nei confronti del contribuente. In tal caso, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 472/97.

8. Variazione del luogo di conservazione delle scritture contabili (Ris. 65/E)

L'Agenzia delle Entrate fornisce alcune indicazioni in merito ai comportamenti che i depositari delle scritture contabili dei contribuenti possono tenere, a seguito della variazione dei dati relativi al luogo di tenuta delle stesse.

Quanto all'obbligo di dichiarazione all'Agenzia delle Entrate delle variazioni degli elementi indicati nella dichiarazione di inizio attività, compreso il luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili, (art. 35 del DPR n. 633/72) viene chiarito che questo non può essere realizzato da un terzo, poiché tale obbligo grava solo sul contribuente.

Il depositario, invece, in base alle disposizioni che disciplinano le modalità di trasmissione della dichiarazione di inizio/cessazione attività o di variazione dei dati, può presentare la variazione dei dati – Modello AA7 o AA9 - quale persona delegata dal contribuente o, in presenza di prescritti requisiti, in qualità di incaricato alla trasmissione telematica.

In ipotesi diverse da quelle appena menzionate, il depositario può chiedere al contribuente prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di variazione dei dati, considerato l'interesse al corretto adempimento dell'obbligo di comunicazione in esame.

Qualora il depositario non abbia conferma dell'avvenuta presentazione della dichiarazione, può comunicare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, territorialmente competente, l'avvenuta risoluzione del rapporto di deposito, allegando una copia del verbale di consegna delle scritture.

9. Obblighi dichiarativi delle grandi imprese in crisi (Ris. 64/E)

Nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, disciplinata dal DL n. 347/2003, il perseguimento della ristrutturazione economica e finanziaria dell'impresa con prosecuzione della sua attività, impone, secondo l'Agenzia delle Entrate, la continuità del periodo d'imposta; pertanto, gli obblighi dichiarativi ai fini IRES, IRAP ed IVA sono da assolvere secondo le modalità ordinarie fino all'apertura della fase liquidatoria.

10. Revisione congiunturale degli studi di settore per il periodo di imposta 2010 (Decreto 7/6/2011) e commento dell'Agenzia delle Entrate (circ. 30/E)

Il Ministero dell'Economia e Finanze ha approvato con decreto la revisione congiunturale speciale degli studi di settore, in relazione al periodo di imposta 2010, al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, come previsto dall'art. 8 del DL 185/2008.

Il quadro di riferimento della situazione economico-congiunturale creatasi nel 2010 è stato ottenuto dalla raccolta di informazioni macroeconomiche da diversi soggetti istituzionali (Banca d'Italia, ISTAT, Prometeia, MISE) integrata con l'Analisi dei microsettori Prometeia, dei dati delle comunicazioni annuali IVA 2011 e delle dichiarazioni annuali IVA 2011 presentate nel mese di febbraio 2011.

Sulla base delle predette fonti informative e delle valutazioni degli Osservatori regionali, gli interventi effettuati sugli studi di settore riguardano:

1. gli indici di normalità economica, per tener conto del possibile incremento "anomalo" delle rimanenze finali riconducibili alla crisi economica, e
2. le stime di congruità degli studi, applicando i correttivi anticrisi nel caso i soggetti presentino nel periodo di imposta 2010 ricavi/compensi inferiori al ricavo puntuale stimato da Gerico.

Con riferimento al secondo intervento, si distinguono:

- correttivi specifici per la crisi, applicabili solo per studi di settore specifici

(odontoiatrici, trasporto merci su strada) che riducono i ricavi stimati sulla base di variabili specifiche (caro petrolio, familiare che svolge funzioni di segreteria, progetto "odontoiatria sociale");

- correttivi congiunturali di settore, applicabili a circa 160 studi di settore (sui 206 esistenti) per i quali si è verificato una riduzione dei margini economici e della redditività a seguito di modifiche strutturali delle relazioni tra le variabili economiche,

- correttivi individuali, applicabili a tutti gli studi di settore nei confronti di soggetti che presentano per il periodo di imposta 2010, costi variabili inferiori ai costi variabili storici di riferimento (maggior valore tra i costi variabili degli anni 2008 e 2009).

La circolare n. 30/2011 chiarisce le novità più rilevanti introdotte per i modelli di studio di settore applicabili all'anno 2010:

- gli studi di settore non possono essere più utilizzati per l'azione di accertamento nei confronti di determinati soggetti, quali società cooperative a mutualità prevalente, soggetti IAS, confidi (resta per tali soggetti comunque l'obbligo di compilazione perché i dati possono essere utilizzati per la selezione dei soggetti con le ordinarie metodologie);

- sono introdotte nuove analisi della territorialità per studi di settore specifici (per canoni di locazione e livello delle retribuzioni degli intermediari del commercio) e sono state aggiornate alcune aree territoriali omogenee;

- come avvenuto per l'anno 2009, anche per gli studi in revisione per l'anno 2010 è stata introdotta una nuova modalità di stima dell'apporto dei soci amministratori ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi: indipendentemente dal rapporto che lega i soci amministratori con la società, il loro apporto è stimato per "teste" normalizzate in base alla percentuale di lavoro svolto e non più in base alle "spese" sostenute dalla società per remunerare la loro attività;

- correttivi congiunturali adottati per la crisi 2010;

- viene confermato che gli studi di settore "evoluti" nel 2010 possono essere utilizzati retroattivamente ai fini dell'accertamento rispetto a periodi precedenti, con esclusione dei casi in cui le risultanze degli studi tengano conto dei correttivi congiunturali introdotti dal decreto 7 giugno 2011.

11. Chiarimenti sulla firma della dichiarazione dei redditi (Ris. 62/E)

Ogni qualvolta il soggetto incaricato della revisione contabile di un ente o di una società, che ha sottoscritto la relazione di revisione, sia diverso da quello in carica al momento della sottoscrizione/presentazione della dichiarazione dei redditi ed IRAP, è obbligato alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi ed IRAP il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita a tale anno di imposta, ancorché cessato dal suo incarico, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, co. 5, del D.Lgs. n. 471/1997.

La ratio di tale indicazione deriva dalla considerazione che l'obbligo di sottoscrizione delle dichiarazioni annuali consente di identificare i soggetti che hanno svolto la revisione contabile e che hanno espresso un giudizio sul bilancio. E' necessario quindi un coordinamento tra il disposto del citato articolo 9 - che prevede una sanzione del 30% dei compensi per i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione, , qualora dalle omissioni nella relazione di revisione derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o ai fini dell'IRAP - e quanto indicato nella dichiarazione dei redditi stessa.

12. Elusione fiscale (Cass. 12788/2011)

L'applicabilità dell'art. 37, co. 3, DPR n. 600/73 non presuppone la realizzazione, da parte del contribuente sottoposto al controllo, di un comportamento fraudolento, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato, o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale proprio dell'operazione analizzata.

Il fenomeno della simulazione relativa (nell'ambito del quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona) non esaurisce il campo di applicazione di tale norma che, invece, concerne l'appartenenza ad un soggetto di redditi giuridicamente attribuiti ad un terzo.

Distinti saluti.

Il Segretario Generale
(Lorenzo Gradi)

