

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 13/06/2006 n. 20

Oggetto:

Disposizioni nell'ambito del piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. D.L. 14 marzo 2005 n. 35, convertito, con modificazioni, della legge 14 maggio 2005, n. 80

Testo:

INDICE

1. PREMESSA
2. CESSIONE DI PERSONAL COMPUTER AI DIPENDENTI
3. APPLICAZIONE DELL'IVA IN CASO DI "VENDITE A DISTANZA"
4. ONLUS e terzo settore. Erogazioni liberali. Articolo 1-bis del d.l. n. 106 del 2005

1. PREMESSA

In relazione alle disposizioni aventi rilevanza tributaria introdotte dal decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 ("Disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale"), convertito, con modificazioni dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, sono stati già forniti chiarimenti con le seguenti circolari:

- N. 39/E del 19 agosto 2005, concernente l'articolo 14, in materia di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle erogazioni liberali effettuate a favore degli organismi facenti parte del cosiddetto terzo settore;
- N. 53/E del 13 dicembre 2005, concernente l'articolo 9, in materia di dimensione europea per la piccola impresa e premio di concentrazione;
- N. 54/E del 23 dicembre 2005, concernente l'articolo 4, in materia di acconto dell'imposta sul valore aggiunto da parte di determinate categorie di contribuenti;
- N. 1/E del 17 gennaio 2006, concernente l'articolo 10, in materia di imposta sul valore aggiunto nel settore agricolo;
- N. 7/E del 13 febbraio 2006, concernente l'articolo 11-ter, in materia di deduzione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) spettante ai datori di lavoro che incrementano il numero dei lavoratori assunti.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti.

2. CESSIONE DI PERSONAL COMPUTER AI DIPENDENTI

L'articolo 7, comma 3-ter, del decreto legge n. 35 del 2005 dispone che "la cessione a corrispettivo pari a quello di acquisto di personal computer di nuova fabbricazione acquistati nello stesso esercizio della cessione, eventualmente con annessi relativi programmi di funzionamento, se attuata da imprese o enti soggetti all'imposta sul reddito delle società", in favore di lavoratori dipendenti, non dà luogo, ai fini delle imposte sul reddito, a presupposto di imponibilità per reddito in natura".

La norma mira a favorire la diffusione delle tecnologie digitali attraverso l'incremento dell'uso professionale del personal computer da parte dei lavoratori dipendenti di imprese e di enti soggetti ad IRES.

In proposito si osserva che in forza dell'articolo 51, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente soggetto ad IRPEF "tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al

rapporto di lavoro".

Il comma 3 dello stesso articolo prevede che "ai fini della determinazione in danaro dei valori di cui al comma 1, (...) si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9", secondo il quale per valore normale deve intendersi "il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo piu' prossimi".

Lo stesso comma 3 dell'articolo 51 del TUIR stabilisce che "non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti (...) se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 (pari a 258,23 euro)" e che qualora "il predetto valore e' superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito".

Come chiarito con la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, il reddito da assoggettare a tassazione e' pari al valore normale soltanto se il bene e' ceduto gratuitamente.

Se invece per la cessione dello stesso il dipendente corrisponde delle somme, il valore da assoggettare a tassazione e' pari alla differenza tra tali somme e il valore normale del bene ricevuto.

La medesima circolare precisa che ai fini della verifica del superamento della soglia di euro 258,23 occorre fare riferimento agli importi tassabili in capo al percettore del reddito e quindi al valore normale del bene ricevuto al netto di quanto eventualmente corrisposto dal dipendente.

La norma di cui all'articolo 7, comma 3-ter, del decreto legge n. 35 del 2005, in deroga a quanto disposto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR, sottrae all'imposizione la differenza tra il valore normale del personal computer ceduto al dipendente e la somma da quest'ultimo corrisposta in relazione allo stesso.

L'agevolazione si applica se la cessione e' effettuata a favore dei propri dipendenti da imprese o enti soggetti all'imposta sul reddito delle societa'.

La cessione deve avere ad oggetto personal computer di nuova fabbricazione acquistati dall'impresa o dall'ente nello stesso esercizio in cui effettua la cessione a favore del lavoratore dipendente.

3. APPLICAZIONE DELL'IVA IN CASO DI "VENDITE A DISTANZA"

L'articolo 11-quater del decreto legge n. 35 del 2005 introduce delle precisazioni in merito alle disposizioni concernenti le c.d. "vendite a distanza" nell'ambito degli scambi intracomunitari di cui agli articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lettera b) del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, in aderenza alle corrispondenti disposizioni contenute nella direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (VI direttiva IVA).

Al riguardo, la disciplina contenuta nell'articolo 28-ter, par. B.1, della VI direttiva, stabilisce che "e' considerato luogo di cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per conto di questi, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente", ossia fissa una deroga al piu' generale principio secondo il quale le cessioni a privati consumatori sono assoggettate ad IVA nel paese di origine.

Cio' che caratterizza, in base alla disciplina comunitaria, le cosiddette "vendite a distanza", oltre alla circostanza che l'acquirente e' un "privato", non e' il mezzo tecnologico (fax, telefono, e-mail, ecc...) utilizzato per la conclusione del contratto, ma il fatto che il trasporto della merce venga effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto a destinazione del cliente in un diverso Paese membro.

Le norme comunitarie sono state recepite dagli articoli 40 ("Territorialita' delle operazioni intracomunitarie"), comma 3, e 41 ("Cessioni intracomunitarie non imponibili"), comma 1, lettera b) del D.L. n. 331 del 1993, secondo cui l'imposta e' assolta nello Stato membro di destinazione dei beni in presenza di determinati requisiti.

In particolare, il succitato articolo 41 richiede, affinche' le

vendite possano considerarsi effettuate "a distanza", che:

- la cessione sia effettuata "in base a cataloghi, per corrispondenza e simili";
- i cessionari non siano tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari;
- il trasporto dei beni sia effettuato "dal cedente o per suo conto" da terzi.

Al verificarsi dei predetti requisiti, le operazioni sono considerate non imponibili qualora - nell'anno solare precedente e in quello in corso - l'ammontare complessivo delle vendite effettuate nello Stato membro di destinazione superi il limite di 79.534,36 euro (154.000.000 di lire) o l'eventuale minore importo stabilito dal medesimo Stato membro (articolo 41, comma 1, lettera b), terzo periodo).

Cio' premesso, il citato articolo 11-quater - con norma di interpretazione autentica - dispone che la disciplina nazionale di recepimento della direttiva comunitaria, nella parte in cui richiama le "cessioni in base a cataloghi per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro", non intende elevare tale modalita' di vendita a requisito indefettibile delle "vendite a distanza", che, di converso, si caratterizzano per il fatto di avvenire con "trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalita' di effettuazione dell'ordine di acquisto".

In altre parole, cio' che essenzialmente qualifica, in base alla disciplina comunitaria, le cosiddette "vendite a distanza", e' che il trasporto della merce e' effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto nei confronti di un acquirente che opera come "privato consumatore", e non tanto la circostanza che nella conclusione del relativo contratto il cliente e il fornitore si avvalgono di mezzi tecnologici di comunicazione a distanza (fax, telefono, e-mail, ecc...). Ne consegue che le cessioni di beni sono ammesse al regime di non imponibilita' e devono essere assoggettate ad imposta nello Stato membro di destinazione - anche se concluse presso il punto vendita del fornitore - quando il trasporto a destinazione dell'acquirente in altro Stato membro viene eseguito ad opera del cedente, configurandosi come accessorio all'operazione principale di cessione.

Questo principio vale sia nell'ipotesi in cui il cedente e' italiano ed il cessionario di altro Stato membro, che in quella inversa, disciplinata dal gia' richiamato comma 3 dell'articolo 40 del D.L. n. 331 del 1993.

L'articolo 11-quater in commento - in caso di cessione da parte di soggetto IVA italiano, disciplinata dall'articolo 41, comma 1, lettera b) del D.L. n. 331 del 1993 - dispone, altresì, che "se lo Stato membro di destinazione del bene richiede il pagamento dell'imposta ivi applicabile sul corrispettivo dell'operazione gia' assoggettata ad imposta sul valore aggiunto nel territorio dello Stato, il contribuente puo' chiedere la restituzione dell'imposta assolta, entro il termine di due anni, ai sensi dell'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, decorrente dalla data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente autorita' estera".

La norma consente al contribuente, che abbia gia' corrisposto indebitamente l'IVA in Italia e che sia chiamato a versare l'imposta anche nel Paese membro di destinazione del bene, di attivare il procedimento del c.d. "rimborso anomalo" di cui all'articolo 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il predetto articolo 21 dispone al comma 2, ultimo periodo, che "la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non puo' essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si e' verificato il presupposto per la restituzione".

In proposito, l'articolo 11-quater, comma 2, individua, quale presupposto per la restituzione dal quale far decorrere eccezionalmente il termine biennale, "la data di notifica dell'atto impositivo da parte della competente autorita' estera", ossia la data di notifica del provvedimento mediante il quale l'Amministrazione finanziaria dell'altro Paese membro qualifica le cessioni come "vendite a distanza", da assoggettare ad imposizione nel proprio Stato. Da tale data il contribuente ha tempo due anni per presentare istanza di rimborso dell'imposta gia' assolta in Italia.

Il citato articolo 11-quater dispone, inoltre, che "su richiesta del

contribuente, il rimborso dell'imposta puo' essere effettuato anche tramite il riconoscimento, con provvedimento formale da parte del competente ufficio delle entrate, di un credito di corrispondente importo utilizzabile in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".

Il provvedimento che consente di compensare l'imposta indebitamente versata con altri debiti IVA (compensazione verticale) o con debiti per altri tributi e contributi (compensazione orizzontale) va adottato solo dopo che l'Ufficio competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente ha accertato l'esistenza dei presupposti del credito.

Si precisa che per il diritto al rimborso non e' sufficiente il mero avvio della procedura di controllo da parte dell'autorita' dell'altro Paese membro, ma occorre che quest'ultimo faccia valere la pretesa impositiva tramite notifica del relativo atto di accertamento. Il rimborso ha ad oggetto l'imposta relativa alle operazioni per le quali sia definitivamente acclarata la debenza del tributo nell'altro Paese membro e sempre che la stessa sia stata precedentemente versata all'erario italiano.

4. ONLUS e terzo settore. Erogazioni liberali. Articolo 1-bis del d.l. n. 106 del 2005

L'articolo 1-bis del decreto legge 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2005, n. 156, ha apportato modifiche all'articolo 14, comma 1, del decreto legge n. 35 del 2005, che ha gia' formato oggetto di chiarimenti con la circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, alla quale si rinvia.

Il nuovo disposto normativo ha ricompreso tra i soggetti beneficiari delle erogazioni liberali deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, i seguenti soggetti:

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attivita' di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'universita' e della ricerca.

Come gia' precisato nella predetta circolare n. 39/E del 2005, le erogazioni liberali effettuate a favore dei suddetti soggetti non possono essere dedotte se effettuate prima dell'entrata in vigore del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri a cui fa espresso riferimento l'articolo 14, comma 1 del D.L. n. 35 del 2005.

Inoltre, il comma 355 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), ha abrogato il comma 8 all'articolo 14 del decreto legge n. 35 del 2005.

Il predetto comma 8 aveva introdotto agevolazioni in materia di atti relativi ai trasferimenti a titolo gratuito a favore di universita', fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ed istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal ministero dell'istruzione, dell'universita' e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanita' e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonche' degli enti parco regionali e nazionali.

L'abrogazione disposta dal comma 355 della legge finanziaria 2006 e' conseguente alla nuova disciplina agevolativa introdotta in materia di ricerca dai precedenti commi della stessa legge finanziaria.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.