

MAURO NICOLA

**PRESIDENTE DELL'ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
ESPERTI CONTABILI DI NOVARA**

UNICO 2013

**ANALISI TEMATICHE E
RIFLESSIONI OPERATIVE**

Modello 730/2013

REDDITI 2012

I soci di società semplici devono indicare le quote di spettanza dei redditi fondiari risultanti dal **modello Unico Società di Persone 2013**, riportando nella **colonna 2** denominata "*Titolo*" il **codice "5"** in relazione al reddito dominicale e/o agrario imponibile ai fini Irpef attribuito dalla società ovvero il **codice "10"** in relazione al reddito dominicale non imponibile ai fini Irpef attribuito dalla società.

Infine, la **colonna 10** denominata "*Coltivatore diretto o IAP*" deve essere barrata nel caso di terreno agricolo, nonché di terreno non coltivato, posseduto e condotto da coltivatore diretto e da imprenditore agricolo professionale iscritto nella previdenza agricola.

Anche con riferimento ai fabbricati, a partire dall'anno 2012, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali dovute sul reddito dei fabbricati non locati, compresi quelli concessi in comodato ad uso gratuito.

Nel **quadro B** del **modello 730/2013** devono essere indicati i dati di tutti gli immobili, anche se il reddito che assume rilevanza è esclusivamente quello degli immobili locati ovvero quelli per cui è prevista l'esenzione dall'IMU.

Inoltre, anche nel **quadro B** deve essere barrata la **casella 12** denominata "*Esenzione IMU*", nel caso in cui il fabbricato pur non essendo affittato gode dell'esenzione ai fini IMU e pertanto il reddito fondiario concorre alla formazione del reddito complessivo. Ancora, si segnala che nel **quadro B**, deve essere data apposita indicazione nel caso in cui l'immobile sia stato utilizzato durante l'anno in parte come abitazione principale e in parte concesso in locazione.

In tale ipotesi il contribuente dovrà utilizzare i **due nuovi codici** di utilizzo "**11**" e "**12**".

Nello specifico il **codice** di utilizzo "**11**" deve essere utilizzato nel caso in cui l'immobile è stato in parte utilizzato come abitazione principale e in parte concesso in locazione in regime di libero mercato o "patti in deroga" ovvero il **codice** di utilizzo "**12**" se l'immobile è situato in uno dei comuni ad alta densità abitativa ed è stato in parte utilizzato come abitazione principale e in parte concesso in locazione a canone "concordato".

I soci di società semplici devono indicare le quote di spettanza dei redditi fondiari risultanti dal **modello Unico Società di Persone 2013**, riportando nella **colonna 2** denominata "*Utilizzo*" il **codice "16"** se si tratta di un reddito dei fabbricati attribuito da società semplice imponibile ai fini Irpef ovvero "**17**" se si tratta di un reddito dei fabbricati attribuito da società semplice non imponibile ai fini Irpef.

Il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 ha modificato il trattamento fiscale degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

Le nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011.

Nello specifico, l'art. 4, comma 5-*quater* ha abrogato l'art. 11 comma 2 della legge 413 del 1991 che prevedeva che per tali immobili la tassazione doveva avvenire sulla base della rendita catastale minore della zona censuaria di appartenenza dell'immobile.

Inoltre, il successivo comma 5-*sexies*, lett. a) ha modificato il comma 4-*bis* dell'art. 37 stabilendo che «*Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5 per*

cento, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione.

Per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione è elevata al 25 per cento. **Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35 per cento.**».

Inoltre, con la successiva lett. b), del medesimo articolo viene modificato l'art. 90 del Tuir stabilendo che «Per gli immobili riconosciuti di interesse **storico o artistico**, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è **ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41** ... Per **gli immobili locati riconosciuti di interesse storico o artistico**, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, qualora il canone risultante dal contratto di locazione ridotto del 35 per cento risulti superiore al reddito medio ordinario dell'unità immobiliare, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione».

Dunque, a partire dall'anno 2012, gli immobili di interesse storico o artistico detenuti dalle persone fisiche:

- se non locati sono “esenti” dall'IRPEF e dalle relative addizionali in quanto assoggettati ad IMU;
- se locati assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito complessivo il canone di locazione ridotto del 35 per cento.

Per quanto riguarda, invece, gli immobili di interesse storico o artistico posseduti da società o enti:

- se non locati è prevista la riduzione del 50% del reddito medio ordinario risultante dall'applicazione della tariffa d'estimo propria dell'immobile e la disapplicazione della maggiorazione di 1/3 di detto reddito per le unità immobiliari sfitte o tenute a disposizione;
- se locati l'imponibile IRPEF è determinato nel maggiore tra i canoni di locazione di competenza ridotti del 35% e la rendita catastale effettiva rivalutata del 5% e ridotta al 50%.

Alla luce di quanto sopra esposto nella **casella 5 “Codice canone”** è stato inserito il **nuovo codice “4”** che identifica che nella **colonna successiva** denominata “Canone di locazione” sarà inserito il 65% del canone di locazione, nel caso di applicazione della tassazione ordinaria, poiché si tratta di un immobile riconosciuto di interesse storico o artistico, in base al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI											
SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI TASSAZIONE ORDINARIA E CEDOLARE SECCA											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
RENDITA	UTILIZZO	ESSENSO	%	CODICE CANONE	CANONE DI LOCAZIONE	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	IMU DOVUTA PER IL 2012	CEDOLARE SECCA	ESENZIONI IMU
B1	,00					,00			,00		

Inoltre, ai sensi del comma 5-septies «Le disposizioni di cui al comma 5-sexies si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo **a quello in corso al 31 dicembre 2011**. Nella determinazione degli **acconti dovuti** per il medesimo periodo di imposta si assume, quale imposta del periodo precedente, **quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al comma 5-sexies.**».

Dunque il contribuente che ha rideterminato gli acconti dovuti per il 2012 dovrà compilare il **quadro F del modello 730/2013**.

QUADRO F ACCONTI, RITENUTE, ECCEденZE E ALTRI DATI									
SEZIONE I - ACCONTI IRPEF, ADDIZIONALE COMUNALE E CONTRIBUTI PER IL 2012									
F1	Acconto IRPEF 2012	Prima rata		Acconto Addizionale Comunale 2012		Differenza		Imponibile addizionale comunale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
			.00				.00		.00
		Seconda o unica rata		Versato con Mod. F		Acconti riscossi immobili storici		Acconto addizionale comunale	
			.00		.00		.00		.00

In particolare nel **rigo F1** sono stati introdotti quattro nuovi campi dedicati all'indicazione degli acconti rideterminati in presenza di immobili di interesse storico o artistico.

Le **colonne da 7 a 10** vanno pertanto compilate solo se gli acconti dovuti per l'anno 2012 sono stati rideterminati in presenza di redditi derivanti dagli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 5-*septies*, del decreto-legge n. 16 del 2012 (Cfr. circ. n. 19/E del 1° giugno 2012, § 5.4).

Redditi di lavoro dipendente e assimilati

Le modifiche intervenute nel **quadro C del Modello 730/2013** riguardano in primo luogo la gestione dell'incentivo fiscale previsto dalla Legge 30 dicembre 2010, n. 238, recante «*Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia*».

La finalità della sopra citata legge è quella di contribuire allo sviluppo del Paese mediante la valorizzazione delle esperienze umane, culturali e professionali maturate da cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, che studiano, lavorano o che hanno conseguito una specializzazione *post lauream* all'estero e che decidono di fare rientro in Italia.

A tal fine è stato introdotto un incentivo fiscale, sotto forma di minore imponibilità del reddito, in favore dei soggetti individuati con decreto 3 giugno 2011, del Ministero dell'economia e delle finanze.

In particolare, nel **quadro C**, è stata introdotta la casella denominata «*Rientro in Italia*» che deve essere compilata indicando il codice:

- «**1**» se si fruisce in dichiarazione dell'agevolazione prevista per i lavoratori dipendenti che rientrano in Italia dall'estero;
- «**2**» se si fruisce in dichiarazione dell'agevolazione prevista per i docenti e ricercatori, che siano non occasionalmente residenti all'estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che alla data di entrata in vigore del D.L. 29 novembre 2008 n. 185 o in uno dei cinque anni solari successivi vengano a svolgere la loro attività in Italia e che conseguentemente divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

QUADRO C REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI									
SEZIONE I - REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI									
C1	Tipologia reddito	Indeterminato/Determinato	REDDITO	C2	Tipologia reddito	Indeterminato/Determinato	REDDITO	Rientro in Italia	
								1	2
			.00						.00

Poiché nell'ordinarietà dei casi il beneficio è riconosciuto direttamente dal datore di lavoro, tale casella deve essere compilata dal contribuente esclusivamente nell'ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscerlo.

In tal caso, il reddito di lavoro dipendente da indicare nei **rigli da C1 a C3** deve essere indicato nella misura ridotta.

Infine, sempre con riferimento alle novità contenute nel **quadro C**, si segnala che ai sensi dell'articolo 1, comma 204, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in zone di frontiera, sono per l'anno 2012 imponibili ai fini Irpef per la parte eccedente 6.700 euro. Tali redditi devono essere indicati nei **rigli da C1 a C3** nella **colonna 1** denominata "Tipologia reddito" con il **codice 4** mentre nella **colonna 3** denominata "Reddito" deve essere indicato l'intero ammontare dei redditi percepiti, comprensivo della quota esente.

Oneri detraibili

L'art. 11 del decreto legge 22 giugno 2012 n. 83 ha nuovamente modificato, anche se per un periodo delimitato, la misura della detrazione e il limite massimo di spesa ammessa riferiti alla detrazione relativa alle ristrutturazioni edilizie.

In particolare, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, la detrazione Irpef aumenta al 50% e il limite massimo di spesa viene portato a 96.000 euro per unità immobiliare.

La stessa detrazione è estesa agli interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza. Inoltre, non è più prevista la possibilità, per i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni, di ripartire la detrazione, rispettivamente, in 5 o 3 quote annuali pertanto tutti i contribuenti devono ripartire l'importo detraibile in 10 quote annuali.

Dunque il contribuente nel **quadro E sezione III A** dovrà indicare le spese per ristrutturazione edilizie sostenute fino al 25 giugno 2012 che daranno il diritto alla detrazione del 36% e l'ammontare delle spese per ristrutturazione edilizie sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2012 che daranno il diritto alla detrazione del 50%.

Quadro E Sezione III A

SEZIONE III A - SPESE PER LE QUALI SPETTA LA DETRAZIONE DEL 36% O 41% O 50% (INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO)													
E41	Anno			Codice fiscale	Vedere istruzioni	Situazioni particolari			Importo			N. d'ordine immobile	
	1	2	3			4	5	6	7	8	9		10

Nella successiva **sezione III B** andranno riportati i dati catastali dell'immobile in cui sono stati effettuati i lavori di ristrutturazione indicati nella precedente **sezione III A**.

SEZIONE III B - DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DEGLI IMMOBILI E ALTRI DATI PER FRUIRE DELLA DETRAZIONE DEL 36% O 50%												
E51	N. civ. Immobile	Comune	CODICE COMUNE		TAU	SP	SEZ. URB. COMUNE CATAST.	FOGLIO	PARTICELLA		SUBALTERNO	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Ulteriori informazioni

Per il 2012, sono state riproposte:

- l'agevolazione relativa alle somme legate a incrementi della produttività;
- la detrazione sul trattamento economico accessorio per il personale del comparto sicurezza, difesa e soccorso;
- la detrazione del 55% per le spese relative agli interventi finalizzati al risparmio energetico degli edifici esistenti.

Infine, si segnala che è possibile destinare una quota pari all'otto per mille del gettito Irpef alla Sacra Arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale o alla Chiesa apostolica in Italia.

Inoltre, è possibile dedurre dal proprio reddito complessivo, fino all'importo di 1.032,91 euro, le erogazioni liberali in denaro a favore della Sacra arcidiocesi ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale, dell'Ente patrimoniale della Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni e della Chiesa Apostolica in Italia.

Casi di esonero della presentazione della dichiarazione

A seguito dell'introduzione dell'IMU i casi di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi sono aumentati.

Infatti, tenuto conto che i fabbricati non locati, non confluiscono più nel reddito complessivo del soggetto in quanto l'IRPEF e le relative addizionali su tali fabbricati sono sostituiti dall'IMU, non è più obbligatorio presentare la dichiarazione dei redditi qualora il contribuente abbia solo redditi derivanti da:

- fabbricati non locati ;
- lavoro dipendente e assimilati e fabbricati non locati.

Resta fermo che, il contribuente può comunque procedere alla presentazione del modello 730/2013, al fine di fruire di eventuali detrazioni e deduzioni non comprese nel CUD 2013. **Le**

Plusvalenze da cessione terreni nel modello 730/2013

La cessione di terreni da parte di persone fisiche determina l'imposizione delle plusvalenze derivanti ai fini della fiscalità diretta (IRPEF). La normativa fiscale in oggetto si caratterizza per la dettagliata differenziazione delle casistiche possibili e per il collegamento con normative urbanistiche. Occorre perciò conoscere in dettaglio la relativa disciplina per evitare di incorrere in errori e nelle relative sanzioni. Essa viene qui esaminata nell'ottica della compilazione del modello 730/2013.

Le cessioni di terreni effettuate da privati assumono rilevanza con riferimento alla tipologia dei redditi diversi e la relativa disciplina è contenuta nell'art. 67, comma 1, lettere a) e b) del TUIR. La metodologia per il calcolo delle relative plusvalenze è invece sancita dall'art. 68, ai commi 1 e 2 del TUIR.

Occorre prioritariamente definire la nozione di edificabilità, in quanto la plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno produce **regimi fiscali differenti** a seconda della **destinazione urbanistica dei terreni stessi** riconducibili all'incremento di valore di mercato dato dalla destinazione edificatoria del suolo.

Il legislatore tributario non attribuisce all'edificabilità fiscale lo stesso significato attribuito all'edificabilità urbanistica sancita dalla L. 17 agosto 1942, n. 1150 (c.d. "legge urbanistica").

Dal punto di vista della **normativa urbanistica**, invece, un'area è considerata **edificabile** quando sia definita tale dal piano urbanistico generale vigente, cioè adottato dal Comune e approvato dalla Regione.



Per concludere, **il legislatore fiscale ha anticipato i tempi** ai fini dell'individuazione del momento impositivo IRPEF e quindi della tassazione della relativa plusvalenza.

Come già detto la tassazione delle plusvalenze da terreni, edificabili e non, è disciplinata dall'**art. 67, comma 1, lettere a) e b) del TUIR** il quale sancisce che:

TUIR - art. 67, comma 1

Sono **redditi diversi** se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- a) le plusvalenze realizzate mediante la **lottizzazione di terreni**, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;
- b) le plusvalenze realizzate mediante **cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni**, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante.

Dalla lettura della norma, nella prima parte della lettera b), rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione dei terreni **non edificabili**, secondo l'accezione prima vista, a condizione che:

1. non siano posseduti da più di cinque anni;
2. non siano acquisiti per successione ereditaria.

Il criterio ordinario di tassazione per le plusvalenze derivanti da cessione di terreni non edificabili comporta la loro inclusione nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato percepito il corrispettivo. In alternativa, per effetto della Finanziaria 2006 e dalla successiva modifica apportata dall'art. 1, comma 310, della Finanziaria 2007 e solo sulle plusvalenze dei **terreni non edificabili**, è prevista la **facoltà di optare** per l'imposta sostitutiva del 20% (l'opzione è da esercitare nell'atto notarile).



Si ipotizzano corrispettivi lordi percepiti pari a 21.000 € relativi alla vendita di un terreno non edificabile venduto entro 5 anni dall'acquisizione.

Prezzo di acquisto del terreno 10.000 € e spese notarili pari a 1.000 €. La plusvalenza è pari a 10.000 € data dalla differenza fra i corrispettivi percepiti e il prezzo di acquisto più i costi inerenti. Quindi :

Plusvalenza = 21.000 € - (10.000 € + 1.000 €) = 10.000 €

Nel modello 730/2013 i dati andranno indicati nel seguente modo:

QUADRO D ALTRI REDDITI									
SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI									
D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE	D2	ALTRI REDDITI DI CAPITALE	TIPO DI REDDITO	REDDITI	RITENUTE
			.00	.00				.00	.00
D3	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITÀ ASSIMILATE AL LAVORO AUTONOMO							.00	.00
D4	REDDITI DIVERSI	2	21.000				11.000	.00	.00
D5	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITÀ OCCASIONALE O DA OBBLIGHI DI FARE, NON FARE E PERMETTERE							.00	.00

La plusvalenza confluirà a reddito complessivo per 10.000 €.

Proseguendo con l'analisi dell'art. 67, in riferimento al comma 1, lettera a), si configura la fattispecie della tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita dei terreni sui quali siano stati effettuate interventi di **lottizzazione** o **opere intese a renderli edificabili**.

Lottizzazione

La nozione di lottizzazione **in senso fiscale** sposa il concetto fornito dalla legge urbanistica così come anche chiarito nell'appendice delle istruzioni al mod. 730/2013, dove si sottolinea che *"la nozione tecnica di lottizzazione è desumibile dall'art. 8 della L. 6 agosto 1967, n. 765, che ha sostituito i commi 1 e 2 dell'art. 28 della legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, e dalla circolare n. 3210 del 28 ottobre 1967 con la quale il Ministero dei Lavori Pubblici, in sede di istruzioni alle disposizioni di cui alla citata L. n. 765 del 1967, ha precisato che costituisce lottizzazione non il mero frazionamento dei terreni, bensì qualsiasi utilizzazione del suolo che, indipendentemente dal frazionamento fondiario e dal numero dei proprietari preveda la realizzazione contemporanea o successiva di una pluralità di edifici a scopo residenziale, turistico o industriale e, conseguentemente, comporti la predisposizione delle opere di urbanizzazione occorrenti per le necessità primarie e secondarie dell'insediamento"*.

Legge 28 febbraio 1985, n. 47 - art. 18

Definisce **lottizzazione** qualsiasi trasformazione urbanistica o edilizia dei terreni anche quando tale trasformazione venga predisposta attraverso il frazionamento e la vendita, o atti equivalenti, del terreno in lotti che, per le loro caratteristiche quali la dimensione in relazione alla natura del terreno e alla sua destinazione secondo gli strumenti urbanistici, il numero, l'ubicazione o la eventuale previsione di opere di urbanizzazione ed in rapporto ad elementi riferiti agli acquirenti, denunciino in modo non equivoco la destinazione a scopo edificatorio.

Per meglio chiarire il momento a partire dal quale un terreno è da considerare lottizzato, anche se si sono riscontrati nel tempo vari orientamenti da parte della giurisprudenza, è intervenuta la risoluzione 24 luglio 2008, n. 319/E la quale stabilisce che l'autorizzazione da parte del Comune alla lottizzazione di un terreno a scopo edilizio è subordinata alla **stipula di una convenzione** che stabilisca tutti gli oneri a carico del privato per quanto riguarda la realizzazione delle opere di urbanizzazione. L'Agenzia **considera lottizzazione la semplice approvazione di tutto l'iter burocratico che si conclude con la stipula della convenzione, senza considerare che ancora non siano iniziati i lavori di urbanizzazione.**

LOTTIZZAZIONE ex art. 67 TUIR

Condizioni sufficienti per l'applicazione della disciplina

- approvazione del piano di lottizzazione da parte del comune
- stipula della convenzione di lottizzazione

Opere intese a rendere edificabili i terreni

Si tratta di una fattispecie diversa rispetto alla lottizzazione, per la quale è necessario attivare un iter amministrativo. In questo caso, invece, si considerano tutte le attività che mirano ad aumentare il valore di mercato del terreno senza che vi siano state rilasciate autorizzazioni di lottizzazione. È necessario verificare caso per caso, se opere "non autorizzate" o interventi "abusivi" sui terreni ceduti nel 2012, abbiano agito sulla reale possibilità di edificare sul terreno.

OPERE INTESE A RENDERE EDIFICABILI I TERRENI ex art. 67, TUIR

Condizioni sufficienti per l'applicazione della disciplina

- fondo compreso in zona edificabile
- esecuzione da parte dell'alienante di lavori che rendano più agevole l'edificabilità

Si ipotizza una plusvalenza relativa all'anno 2012 di 5.000 €, relativa alla vendita di un terreno lottizzato. I corrispettivi lordi percepiti ammontano a 30.000 €, il costo di acquisto è pari a 24.000 € e le spese notarili pari a 1.000 €. Plusvalenza = 30.000 € - (24.000 € + 1.000 €) = 5.000 €.

QUADRO D - ALTRI REDDITI									
SEZIONE I - REDDITI DI CAPITALE, LAVORO AUTONOMO E REDDITI DIVERSI									
D1	UTILI ED ALTRI PROVENTI EQUIPARATI	TIPO DI REDDITO	REDDITI	IRTE	D2	ALTRI REDDITI DI CAPITALE	TIPO DI REDDITO	REDDITI	IRTE
			.00					.00	.00
D3	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITA ASSIMILATE AL LAVORO AUTONOMO							.00	.00
D4	REDDITI DIVERSI	1				30.000		25.000	.00
D5	REDDITI DERIVANTI DA ATTIVITA OCCASIONALE O DA OBBLIGHI DI FARE, NON FARE E PERMETTERE							.00	.00

Le istruzioni al modello 730/2013 chiariscono che il contribuente è tenuto a compilare e a conservare un apposito prospetto nel quale è indicato l'importo lordo dei corrispettivi, l'importo delle spese inerenti e il reddito conseguito. Questo prospetto, se richiesto, dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.

Al comma 1, lettera b), seconda parte, dell'art. 67 del TUIR si fa riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione dei terreni edificabili, di cui si è già data in questa sede definizione.

In vista della prossime scadenze fiscali, in caso di cessione nel 2012 di terreno, occorrerà quindi verificare se, al momento della cessione, lo stesso rientrava fra i terreni edificabili a seguito della strumento urbanistico adottato dal Comune.

Il regime naturale di **tassazione** delle **plusvalenze derivanti da terreni edificabili** è, al contrario degli altri casi, quello della **tassazione separata** (art. 17, comma 1, lettera g-bis) del TUIR).

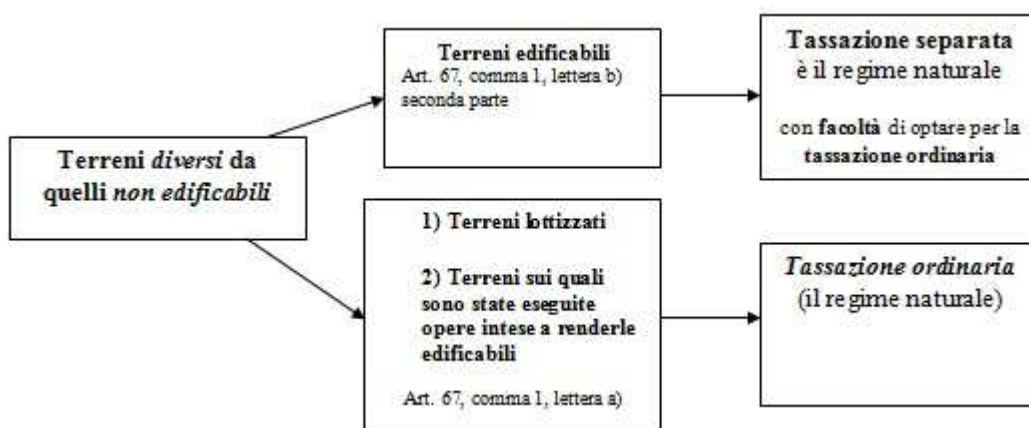
Per optare per il regime ordinario occorre barrare la relativa casella a rigo D7 del 730/2013 indicando nelle colonna 1 il codice "6".

Si ipotizza una plusvalenza relativa all'anno 2012 di 2.000 €, relativa alla vendita di un terreno edificabile. I corrispettivi lordi percepiti ammontano 10.000 €, il costo di acquisto pari a 7.000 € e le spese notarili pari a 1.000 €.

Plusvalenza = 10.000 € - (7.000€ + 1.000 €) = 2.000€

Plusvalenza da terreno edificabile anno 2012 con opzione regime ordinario di 2.000 €:

SEZIONE II - REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA								
D6	Redditi percepiti da eredi e legatari	Tax a scelta	Opzione per la tassazione ordinaria	Anno	Reddito	Reddito totale dei debitori	Quota delle imposte sulle successioni	Ritenute
					.00	.00	.00	.00
D7	Imposte ed oneri rimborsati nel 2012 e altri redditi a tassazione separata	6	X	2012	2.000	.00		.00



La metodologia per determinare correttamente il calcolo delle plusvalenze dell'art. 67, comma 1, lett. a) e b), è sancito dall'art. 68 TUIR il quale al comma 1 dispone che:

“sono costituite **dalla differenza tra i corrispettivi percepiti** nel periodo di imposta e **il prezzo di**

acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alla lettera b) del comma 1 dell'art. 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante”.

**DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA IMPONIBILE
REGOLA GENERALE**

$$\begin{array}{c} \text{Plusvalenza} \\ = \\ \text{Corrispettivi percepiti - (Prezzo di acquisto + Costi inerenti)} \\ \text{ } \\ \text{ } \\ \text{ } \\ \text{ } \\ \text{Costo di costruzione} \end{array}$$

La locuzione “corrispettivi percepiti” significa che la plusvalenza è imponibile secondo il **principio di cassa**, cioè quando il corrispettivo è effettivamente percepito.

Il comma 2 dell’art. 68, TUIR e parte del comma 1 stabiliscono i criteri di determinazione della plusvalenza per le varie tipologie di terreni (edificabili e non). Per questo motivo è importante che il cedente conosca esattamente lo *status* del proprio terreno al momento della cessione al fine di effettuare i conteggi esatti ed applicare le corrispondenti rivalutazioni. Infatti, al secondo comma si legge:

TUIR - art. 68, comma 2

Per i terreni di cui alla lettera a), comma 1 dell'art. 67, acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il **costo dei terreni** stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b), comma 1 dell'art. 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione.

PLUSVALENZA TERRENI EDIFICABILI ACQUISTATI

$$\text{Plusvalenza} = \text{Corrispettivi percepiti} - [(\text{prezzo di acquisto} + \text{costi inerenti}) \times \text{indice ISTAT} + \text{INVIM}]$$

PLUSVALENZA TERRENI EDIFICABILI ACQUISITI PER SUCCESSIONE/DONAZIONE

$$\text{Plusvalenza} = \text{Corrispettivi percepiti} - [(\text{valore dichiarato} + \text{costi successivi inerenti}) \times \text{indice ISTAT} + \text{INVIM} + \text{imposta di successione/donazione}]$$

Si ipotizza la vendita di un terreno edificabile per 70.000 € nel marzo 2012, prezzo interamente incassato nel 2012. Il terreno è stato ereditato nel 2005 con un valore dichiarato in successione di 20.000 € e il versamento di 1.200 € per imposte di successione. Coefficiente di rivalutazione Istat = 1,102. A titolo esemplificativo si omettono costi inerenti e Invim. PLUSVALENZA = 70.000 € - [20.000 € x 1,102 + 1.200 €] = 46.760 € Il regime naturale è la tassazione separata e non si opta per la tassazione ordinaria. Quindi, nel modello 730/2013 i dati andranno indicati nel seguente modo:

SEZIONE II - REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA							
	1	2	3	4	5	6	7
	Tipi di redditi	Opzione per la tassazione ordinaria	Anno	Reddito	Reddito totale del deceduto	Quota delle imposte sulle successioni	Ritenute
D6	Redditi percepiti da eredi e legatari			.00	.00	.00	.00
D7	Imposte ed oneri rimborsati nel 2012 e altri redditi a tassazione separata	6	2012	46.760	.00		.00

CASI OPERATIVI IN MATERIA DI DETRAZIONE 36% - 55% PREVISTE DAL "DECRETO CRESCITA"

Generalità

Con il cosiddetto "Decreto Crescita" il legislatore ha incrementato:

- al 50% l'entità della misura della detrazione che compete in relazione agli oneri che risultano sostenuti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio;

e:

- a euro 96.000, il limite agevolabile;

tenendo presente, al riguardo, che tali variazioni si rendono applicabili alle spese sostenute nel periodo dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013.

Pertanto, sussistono le problematiche di individuare l'entità della detrazione che compete in presenza di oneri sostenuti fino al 25 giugno 2012 e successivamente al 30 giugno 2013.

Contestualmente, con lo stesso decreto è stata anche prorogata al 30 giugno 2013 la detrazione del 55% inerente agli esborsi di riqualificazione energetica, fermo restando i limiti di spesa che sono specificatamente previsti.

L'importo complessivo della spesa deve necessariamente risultare suddiviso fra tutti i soggetti che l'hanno sostenuta e che, conseguentemente, hanno diritto alla detrazione.

Se gli interventi realizzati in ciascun anno consistono nella prosecuzione di lavori iniziati in anni precedenti, per l'individuazione del limite massimo delle spese detraibili si deve tenere in considerazione l'entità degli oneri sostenuti nei medesimi anni, in quanto il diritto all'agevolazione compete solamente se la spesa per la quale si è già beneficiato della relativa detrazione non ha oltrepassato il limite complessivamente previsto.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno rammentare che dal 1° gennaio 2012, la detrazione fiscale sulle ristrutturazioni edilizie non ha più scadenza.

L'agevolazione, infatti, è stata resa permanente dall'art. 4 del D.L. 201/2011, che ha previsto il suo inserimento tra gli oneri detraibili ai fini Irpef (art. 16-bis del Tuir).

In particolare, come si è accennato, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, la detrazione Irpef aumenta al 50% e raddoppia il limite massimo di spesa (96.000 euro per unità immobiliare).

Tra le altre novità si ritiene opportuno segnalare:

- l'abolizione dell'obbligo di invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara;
 - la riduzione della percentuale (dal 10 al 4%) della ritenuta d'acconto sui bonifici che banche e Poste hanno l'obbligo di operare;
 - l'eliminazione dell'obbligo di indicare il costo della manodopera, in maniera distinta, nella fattura emessa dall'impresa che esegue i lavori;
 - la facoltà riconosciuta al venditore, nel caso in cui l'unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti i lavori sia ceduta prima che sia trascorso l'intero periodo di godimento della detrazione, di scegliere se continuare a usufruire delle detrazioni non ancora utilizzate o trasferire il diritto all'acquirente (persona fisica) dell'immobile;
-

- l'obbligo per tutti i contribuenti di ripartire l'importo detraibile in 10 quote annuali; dal 2012 non è più prevista per i contribuenti di 75 e 80 anni la possibilità di ripartire la detrazione, rispettivamente, in 5 o 3 quote annuali;
- l'estensione dell'agevolazione agli interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Per gli interventi che risultano eseguiti sulle parti comuni dell'edificio, il beneficio compete in relazione all'anno di effettuazione del bonifico da parte dell'amministrazione del condominio, nel qual caso la detrazione compete al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile, a condizione che quest'ultima sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Pertanto, ciascun contribuente ha diritto a detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'Irpef dovuta per l'anno in questione, tenendo presente, in ogni caso, che non è previsto il rimborso di somme eccedenti l'imposta.

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio.

Caso -> si ipotizzi una quota annua detraibile di euro 1.500,00 e un'entità di Irpef (trattenuta dal sostituto d'imposta o, comunque, da corrispondere con la dichiarazione dei redditi) nel periodo d'imposta ammontante a 1.000,00 euro.

Soluzione:

la parte residua della quota annua detraibile (500 euro) non può essere recuperata in alcun modo, in quanto l'ammontare eccedente non può essere richiesto a rimborso, né può essere conteggiato in diminuzione dell'imposta dovuta per l'anno successivo.

Detrazione Irpef per gli oneri di ristrutturazione

Sussiste la possibilità di detrarre dall'Irpef una parte degli oneri sostenuti per ristrutturare le abitazioni e le parti comuni degli edifici residenziali situati nel territorio dello Stato, tenendo presente che a seguito delle modifiche apportate dal decreto legge n. 83 del 2012, sono operative seguenti detrazioni:

➤ *detrazione interventi recupero patrimonio edilizio:*

• *per il periodo d'imposta 2012:*

– *detrazione del 36%*, per le spese sostenute fino al 25 giugno 2012, per un ammontare massimo di 48.000,00 euro;

– *detrazione del 50%*, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al termine del periodo d'imposta, per un ammontare massimo di 96.000,00 euro, al netto delle spese già sostenute alla predetta data, comunque nei limiti di 48.000,00 euro, per le quali rimane confermata la detrazione del 36%;

• *per il periodo d'imposta 2013:*

– *detrazione del 50%*, per le spese sostenute dall'inizio del periodo d'imposta fino al 30 giugno 2013, per un ammontare massimo di 96.000,00 euro, tenendo conto – in caso di mera prosecuzione dei lavori – delle spese sostenute negli anni precedenti;

– *detrazione del 36%*, per le spese sostenute dal 1° luglio 2013, per un ammontare massimo di 48.000,00 euro;

la cui operatività segue il criterio di cassa.

N.B.: se alla data del 30 giugno 2013 risultano sostenute spese per un'entità pari o superiore a 48.000,00 euro, le eventuali ulteriori spese sostenute nel periodo d'imposta non consentiranno alcuna ulteriore detrazione del 36%.

➤ **detrazione per interventi di riqualificazione energetica:**

• **per il periodo d'imposta 2012:**

– **detrazione del 55%**, per le spese sostenute fino al 25 giugno 2012, per un ammontare massimo da euro 54.545,00 a euro 181.818,18 a seconda del tipo di intervento;

– **detrazione del 55%**, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al termine del periodo d'imposta, per un ammontare massimo da euro 54.545,00 a euro 181.818,18 a seconda del tipo di intervento;

• **per il periodo d'imposta 2013:**

– **detrazione del 55%**, per le spese sostenute dall'inizio del periodo d'imposta fino al 30 giugno 2013, per un ammontare massimo da euro 54.545,00 a euro 181.818,18 a seconda del tipo di intervento, tenendo conto – in caso di mera prosecuzione dei lavori – delle spese sostenute negli anni precedenti;

– **detrazione del 36%**, per le spese sostenute dal 1° luglio 2013, per un ammontare massimo di 48.000,00 euro;

la cui operatività segue il criterio di cassa e tenendo presente che per gli interventi di risparmio energetico è possibile usufruire in alternativa dall'1 gennaio 2012 della detrazione 36% - 50%.

Analisi di alcune esemplificazioni numeriche attinenti alla detrazione 36% - 50%

Caso 1 – si consideri l'ipotesi del contribuente Paolo Rossi che ha sostenuto nel 2011 e nel 2012, prima del 26 giugno 2012 le seguenti spese:

- in data 10 dicembre 2011 -> euro 25.000;
- in data 10 febbraio 2012 -> euro 45.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame considera il caso di una mera prosecuzione con spese che risultano sostenute nel corso degli anni 2011 e 2012 (prima del 26 giugno 2012).

Il limite massimo agevolabile risulta pari ad euro 48.000, di cui:

➤ euro 25.000, per l'anno 2011;

e:

➤ euro 23.000, per l'anno 2012 [euro (48.000 – 25.000)]

detrazione spettante -> 36% con limite di euro 48.000.

* * *

Caso 2 – si consideri l'ipotesi del contribuente Mario Bianchi che ha sostenuto nel 2011 e nel 2012, anche dopo il 26 giugno 2012 le seguenti spese:

- in data 10 dicembre 2011 -> euro 15.000;
- in data 10 febbraio 2012 -> euro 15.000;
- in data 2 luglio 2012 -> euro 90.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame considera il caso di una mera prosecuzione con spese che risultano sostenute nel corso degli anni 2011 e 2012 (anche dopo il 26 giugno 2012).

Per le spese sostenute:

- nel 2011, pari a euro 15.000, considerando che il limite massimo di deduzione è di euro 48.000, che, quindi, è pari al 36% di euro 15.000;
- in data 10 febbraio 2012, il limite massimo complessivo di deduzione è sempre di euro 48.000, per cui per tali oneri si rende operativa la deduzione del 36% di euro 15.000;
- in data 2 luglio 2012, il limite massimo complessivo è pari a euro 66.000 (96.000 – 30.000), per cui per l'esborso sostenuto di euro 90.000, si rende applicabile la deduzione del 50% di euro 66.000.

* * *

Caso 3 – si consideri l'ipotesi del contribuente Giulio Verdi che ha sostenuto nel 2012, le seguenti spese:

- in data 10 febbraio 2012 -> euro 55.000;
- in data 25 settembre 2012 -> euro 99.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame considera solo spese del 2012:

- in data 10 febbraio 2012, il limite massimo complessivo di deduzione è di euro 48.000, per cui il contribuente ha la possibilità di conteggiare la deduzione del 36% su euro 48.000;
- in data 25 settembre 2012, ha sostenuto oneri per euro 99.000, per cui la deduzione può essere conteggiata nella misura del 50% su euro 48.000 (96.000 – 48.000).

Se, invece, il contribuente decidesse di detrarre solamente le spese sostenute dopo il 26 giugno 2012, la detrazione sarebbe del 50% su euro 96.000 (con un vantaggio, ai fini fiscali, di euro 672).

* * *

Caso 4 – si consideri l'ipotesi del contribuente Sergio Bianchi che in data 25 settembre 2012 sostiene spese per euro 50.000 e prevede di sostenere ulteriori oneri entro la fine del mese di aprile 2013 per ulteriori euro 50.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame considera che:

- in data 25 settembre 2012, il contribuente ha sostenuto oneri per euro 50.000, che gli consentono di beneficiare della detrazione del 50% su tale ammontare;
- per gli oneri che andrà a sostenere entro il mese di aprile 2013 per ulteriori 50.000 euro, potrà calcolare la deduzione del 50% su euro 46.000 [96.000 – 50.000].

* * *

Caso 5 – si consideri l'ipotesi del contribuente Luigi Gialli che, nel 2012 e nel 2013, ha sostenuto le seguenti spese:

- in data 10 aprile 2012 -> euro 20.000;
- in data 20 settembre 2012 -> euro 15.000;
- in data 2 luglio 2013 -> euro 50.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame in esame consente di affermare che per le spese sostenute:

- per euro 20.000 in data 10 aprile 2012, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 36% su euro 20.000;
- per euro 15.000 in data 20 settembre 2012, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 50% su euro 15.000, in quanto il limite operativo massimo è pari a euro 76.000 [96.000 – 20.000];
- per euro 50.000 in data 2 luglio 2012, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 36% su euro 13.000, in quanto il limite operativo massimo è pari a tale ammontare [48.000 – - 15.000 - 20.000].

Analisi di alcune esemplificazioni numeriche attinenti alla detrazione 55%

Caso 1 – si consideri l'ipotesi del contribuente Paolo Rossi che ha sostenuto nel corso del 2012 oneri per interventi di riqualificazione energetica di cui al comma 344, Finanziaria 2007 (limite massimo agevolabile pari ad € 181.818,18) e precisamente:

- in data 10 aprile 2012 -> euro 20.000;
- in data 20 settembre 2012 -> euro 55.000;
- in data 10 dicembre 2012 -> euro 50.000.

Soluzione:

Poiché gli oneri sono stati sostenuti interamente nel 2012, la detrazione spettante è pari a euro 46.750 e cioè 55% di euro 85.000.

* * *

Caso 2 – si consideri l'ipotesi del contribuente Paolo Rossi che ha sostenuto nel corso del 2012 oneri per interventi di riqualificazione energetica di cui al comma 344, Finanziaria 2007 (limite massimo agevolabile pari ad € 181.818,18) e precisamente:

- in data 3 gennaio 2013 -> euro 20.000;
- in data 12 aprile 2013 -> euro 15.000;
- in data 10 giugno 2013 -> euro 50.000.

Soluzione:

Poiché gli oneri sono stati sostenuti interamente nel periodo dal 1° gennaio 2013 al 30 giugno 2013, la detrazione spettante è pari a euro 46.750 e cioè 55% di euro 85.000.

* * *

Caso 3 – si consideri l'ipotesi del contribuente Luigi Verdi che sostiene - nel corso del 2013 - oneri per interventi di riqualificazione energetica e precisamente:

- in data 3 luglio 2013 -> euro 20.000;
- in data 12 settembre 2013 -> euro 15.000;
- in data 10 ottobre 2013 -> euro 50.000.

Soluzione:

Poiché gli oneri sono stati sostenuti interamente dopo il 30 giugno 2013, la detrazione spettante è pari a euro 17.280 e cioè 36% di euro 48.000.

* * *

Caso 4 – si consideri l'ipotesi del contribuente Carlo Vecchioni che sostiene - nel corso del 2013 - oneri per interventi di riqualificazione energetica di cui al comma 344, Finanziaria 2007) e precisamente:

- in data 3 aprile 2013 -> euro 20.000;
- in data 12 giugno 2013 -> euro 15.000;
- in data 10 ottobre 2013 -> euro 50.000.

Soluzione:

l'ipotesi in esame consente di affermare che per le spese sostenute:

- per euro 20.000 in data 3 aprile 2013, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 55% su euro 20.000, in quanto il limite massimo agevolabile è di € 181.818,18;
 - per euro 15.000 in data 12 giugno 2013, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 55% su euro 15.000, in quanto il limite massimo agevolabile è di € 161.818,18 [181.818,18 – 15.000,00];
 - per euro 50.000 in data 10 ottobre 2013, sussiste la possibilità di applicare la detrazione del 36% su euro 48.000 (vedere art. 16-bis del Tuir).
-

IL QUADRO RW E LA NORMA DI COMPORTAMENTO DELL'AIDC

In tema di sanzioni relative alle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, la norma di comportamento n. 185 della commissione AIDC propone una lettura alternativa, rispetto a quella sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, in tema di sanzioni applicabili per gli inadempimenti correlati alle norme sul monitoraggio fiscale ed al conseguente obbligo di compilazione del quadro RW. Le sanzioni in questione appaiono, sia da un punto di vista normativo che nell'ottica interpretativa proposta dall'amministrazione finanziaria, completamente asistematiche rispetto ai principi ispiratori del decreto legislativo n. 472 del 1997. Un documento, dunque, che vuole essere nello stesso tempo un invito ad una riflessione su pos-sibili interventi modificativi nonché un suggerimento operativo nei casi di controversia.

In tema di monitoraggio fiscale, come noto, il contribuente che non adempie alla corretta compilazione del quadro RW all'interno del modello Unico non segnalando ovvero segnalando in modo parziale gli investimenti e le movimentazioni estere può incorrere in sanzioni pesantissime come elevate dalle norme che avevano prorogato il cosiddetto scudo fiscale. In particolare :

- le violazioni commesse in relazione alla sezione II sono punite con una sanzione che va dal 10 al 50 per cento degli importi non indicati;
- le violazioni commesse in relazione alla sezione III del quadro sono punite con una sanzione che va dal 5 al 25 per cento degli importi non evidenziati.

Sulla questione, la posizione dell'amministrazione finanziaria è estremamente rigorosa in quanto :

- in caso di omessa presentazione della dichiarazione non è possibile, successivamente, sanare la mancata presentazione del quadro RW;
- non si rende mai applicabile, in caso di presentazione del quadro RW entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine dichiarativo, la sanzione di 258 euro prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione;
- laddove si intenda procedere al ravvedimento operoso entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, la sanzione applicabile è sempre quella proporzionale.

Un quadro sanzionatorio, dunque, estremamente penalizzante e che ha sottoposto l'Italia all'attenzione della UE che potrebbe aprire una procedura di infrazione proprio in relazione alla eccessiva onerosità delle previsioni normative in tema di sanzioni.

Le indicazioni dell'AIDC

La norma di comportamento delinea un principio di fatto molto semplice valorizzando due aspetti essenziali :

- la circostanza che il quadro RW non ha una valenza reddituale ma, appunto, quella di monitoraggio degli investimenti esteri e delle relative movimentazioni;
- il fatto che, per situazioni non dissimili a quella che obbliga la compilazione del quadro RW, il legislatore e l'agenzia delle entrate siano intervenuti a mitigare una previsione che si era rivelata estremamente penalizzante e non comprensibile. Si tratta, come noto, della indeducibilità delle spese e dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra soggetti residenti e soggetti in black list per la sola mancata indicazione nel quadro di determinazione del reddito di impresa.

Partendo da questo principio, dunque, la norma di comportamento afferma la possibilità che le violazioni commesse in relazione agli obblighi di monitoraggio siano sanabili mediante

l'applicazione della sanzione fissa di 258 euro in luogo di quella proporzionale laddove, evidentemente, sia il contribuente a provvedere in modo spontaneo prima dell'avvio di una azione di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Di seguito, si propone un quadro delle soluzioni offerte dalla norma di comportamento in relazione alle diverse casistiche che possono verificarsi in modo tale da fornire un suggerimento di carattere operativo ben sapendo, peraltro, che il pensiero dell'amministrazione finanziaria rimane quello illustrato nei diversi documenti di prassi.

La mancata presentazione del quadro RW e l'integrazione entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine

Da un punto di vista di applicazione delle sanzioni è questo sicuramente il caso più eclatante e che rende manifesta l'assurdità delle sanzioni in tema di monitoraggio fiscale. Immaginiamo, infatti, che un contribuente abbia omesso la presentazione del quadro RW entro lo scorso 1 ottobre nel quale, nella sezione II, avrebbe dovuto evidenziare il proprio investimento estero di 1 milione di euro. Immaginiamo altresì che il giorno successivo, lo stesso contribuente abbia integrato la dichiarazione presentando il quadro RW. In questa ipotesi, secondo l'amministrazione finanziaria, la sanzione da corrispondere sarebbe pari a 100 mila euro ridotta ad un ottavo per effetto di quanto previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Di fatto, l'esborso finanziario per il ritardo di un giorno in relazione alla mancata dichiarazione di un dato non redditualmente rilevante, ammonta a 12.500 euro. Il medesimo importo a titolo di sanzione ridotta che pagherebbe un contribuente che, nei termini ordinari, non versa una imposta superiore a 400 mila euro.

Da questo semplice esempio si ricava l'incongruenza della norma e ben si comprende la ragione in base alla quale la commissione raggiunga la condivisibile conclusione in base alla quale procedere alla presentazione od alla integrazione del quadro RW nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario, deve comportare l'applicazione della sanzione di 258 euro riducibile, peraltro, per effetto delle disposizioni in materia di ravvedimento operoso.

Peraltro, ad ulteriore rafforzamento del concetto espresso nella norma di comportamento va segnalato come l'articolo 2, comma 7, del DPR n. 322 del 1998 afferma che le dichiarazioni presentate nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine sono valide a tutti gli effetti e, dunque, non si comprende perché non possa essere seguito il medesimo ragionamento con riferimento al solo quadro RW applicando logicamente la medesima sanzione.

La conclusione che raggiunge l'amministrazione finanziaria, così come osservato nella norma di comportamento, appare dunque assolutamente non in linea con un concetto fondamentale in materia di sanzioni tributarie e cioè il concetto di proporzionalità che deve esistere tra violazione e punizione prevista dall'ordinamento.

Nel caso di specie, una integrazione della dichiarazione mediante la presentazione ovvero la correzione di un quadro RW già presentato, non appare in alcun modo suscettibile di poter ledere la potestà di controllo da parte degli organi preposti che rimane immutata considerando, come già osservato, che la norma di riferimento considera addirittura come valide a tutti gli effetti le dichiarazioni presentate appunto entro il termine di 90 giorni successivo alla scadenza ordinaria.

L'integrazione entro il termine di decadenza per l'accertamento del periodo di imposta

E' questa la parte più "innovativa" in termini di interpretazione dell'intera norma di comportamento. Il presupposto del ragionamento svolto dalla commissione è quello della mancata attivazione di un controllo da parte dell'amministrazione finanziaria che, in relazione allo stesso, contesta una o più violazioni delle norme contenute nel decreto legge n. 167 del 1990 e dei conseguenti adempimenti dichiarativi. Lo spunto di riflessione attiene al confronto tra le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale e quanto previsto in relazione alla disciplina dei cosiddetti costi black list. Rispetto a tale ultima disposizione, come noto, sino alle modifiche intervenute per effetto della legge n. 296 del 2006 la mera mancata indicazione in sede dichiarativa (con effetti reddituali assolutamente nulli) delle spese e dei componenti negativi afferenti le operazioni intercorse tra soggetti residenti e soggetti situati in Stati o territori black list, era punita con la indeducibilità del relativo componente. La norma sopra richiamata ha introdotto una specifica sanzione di natura proporzionale a fronte della mancata indicazione dei predetti componenti cancellando, dunque, la previsione di indeducibilità. Nello specifico, il comma 3 bis dell'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997 prevede, in relazione alle violazioni legate alla dichiarazione, che "Quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000". L'articolo 1, comma 303 della legge n. 296 del 2006 aveva previsto altresì l'applicazione della sanzione fissa di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997. In via interpretativa, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 11 del 2007, aveva affermato come in virtù del principio di emendabilità della dichiarazione laddove il contribuente avesse proceduto alla integrazione della dichiarazione stessa prima dell'avvio di accessi, ispezioni o verifiche, indicando i costi black list, la sanzione applicabile era sempre quella di 258 euro.

Cercando di fornire una lettura logico – sistematica delle norme sanzionatorie, è dunque evidente come il contenuto della norma di comportamento raggiunga la medesima soluzione in merito alla presentazione ovvero alla integrazione del quadro RW prima dell'avvio di controlli da parte degli organi presposti. Mediante tale integrazione, infatti, analogamente a quanto si verifica in tema di costi black list, viene sterilizzato qualunque effetto reddituale fornendo, nel contempo, all'amministrazione finanziaria tutti gli elementi di controllo della posizione del contribuente.

E' questa una tesi che, seppure non potrà trovare al momento la condivisione dell'amministrazione finanziaria, ha il pregio di indicare una soluzione ad un problema di notevole spessore puntando sulla sostanza dell'adempimento che è quello, appunto, del monitoraggio degli investimenti e che, nel contempo, tende comunque a tutelare la piena possibilità di esercitare il controllo da parte degli organi chiamati ad effettuarlo.

Peraltro, sarà interessante anche verificare la possibilità che tale indicazione possa essere recepita in via contenziosa laddove, successivamente alla integrazione effettuata dal contribuente, dovesse intervenire una contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria fondata sulla applicazione, invece, della sanzione di natura proporzionale.

I trasferimenti mediante intermediari residenti

Come noto, uno degli adempimenti richiesti ai fini della applicazione delle norme in materia di monitoraggio fiscale è l'indicazione, nella sezione III del quadro RW, dei trasferimenti dall'Italia all'estero e dall'estero all'Italia anche nel caso in cui gli stessi siano canalizzati e segnalati da intermediari residenti in Italia.

Su questo aspetto, le riflessioni che vengono formulate nella norma di comportamento sono del tutto condivisibili. Viene in primo luogo osservato come esista una previsione di carattere generale contenuta nell'articolo 6, comma 4, della legge n. 212 del 2000 in base alla quale al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni che possono essere già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e, a corollario di tale principio, viene richiamato il disposto di cui all'articolo 7, comma 1, lettera f) del decreto legge n. 70 del 2011 in base alla quale i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni. Ulteriore segnalazione viene effettuata in relazione al contenuto del decreto legge n. 70 del 2011 che, seppure in tema di comunicazioni IVA esonera i contribuenti dal fornire informazioni all'Amministrazione finanziaria laddove determinate operazioni vengano registrate direttamente da parte degli intermediari finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 7, comma 6, del DPR n. 605 del 1973. Più in generale, analogo principio può essere desunto dal disposto dell'articolo 6, comma 5 bis, del D.Lgs. n. 472 del 1997 in base al quale non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. In tale ipotesi, infatti, il controllo è assicurato dal flusso dei dati comunicati all'Amministrazione finanziaria da parte degli intermediari residenti.

Da ultimo, la norma richiama quanto previsto dall'articolo 11 del decreto legge n. 201 del 2011, che, a far data dal 1 gennaio 2012, dispone come tutti gli operatori finanziari siano tenuti alla comunicazione periodica dei dati di natura finanziaria relativi ai rapporti di cui all'articolo 7, comma 6, del già menzionato DPR n. 605 del 1973. La logica conclusione, alla luce delle norme vigenti, è che la specifica violazione legata alla sola mancata compilazione della sezione III del quadro RW, potrebbe non essere in alcun modo sanzionata, in ragione della piena e potenziale disponibilità dei dati relativi ai trasferimenti Italia – estero ovvero estero – Italia nei quali intervengono intermediari residenti. I dati da indicare nella sezione III del quadro RW, infatti, risultano essere conosciuti dall'Amministrazione finanziaria indipendentemente dall'obbligo dichiarativo.

LE NOVITA' NORMATIVE IN ARRIVO (???)

Solo una sanzione di 258 euro per chi presenta il quadro RW entro i 90 giorni successivi alla scadenza dei termini di Unico, riduzione dal 10 al 3 per cento della sanzione minima per l'omessa dichiarazione degli investimenti esteri che raddoppia se i predetti investimenti sono situati in black list, completa scomparsa della sezione III del quadro relativo al monitoraggio fiscale. Con effetti che possono riverberarsi sul contenzioso in essere secondo il principio del favor rei. Sono questi i contenuti principali delle modifiche alle disposizioni contenute nel decreto legge n. 167 del 1990 che dovrebbero essere approvate nell'ambito della legge comunitaria che, nello specifico, ha l'obiettivo di sterilizzare la possibile procedura di infrazione della UE nei confronti dell'Italia proprio in relazione alle sanzioni previste in materia di monitoraggio fiscale. Un intervento

normativo che, di fatto, porta le sanzioni ad un ammontare ragionevole prevedendo, nel contempo, alcune situazioni ad oggi non previste e che recepisce, tra l'altro, una buona parte dei principi illustrati nella norma di comportamento messa a punto recentemente dall'AIDC sul tema. RW presentato nei 90 giorni post dichiarazione. Sino ad oggi, era assolutamente inconferente la posizione dell'amministrazione finanziaria che aveva affermato (seppure sulla scorta di un dato normativo rigido) che la mancata presentazione del quadro RW sanata anche il giorno successivo alla scadenza del termine del modello Unico comportava l'applicazione di una sanzione del 10 per cento rispetto a quanto non evidenziato nella sezione II fatta salva la possibilità di applicare il ravvedimento operoso. La soluzione delineata era palesemente fuori linea rispetto ad un dettato generale delle norme sulle sanzioni che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione sanata entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine, prevede l'applicazione di una sanzione di soli 258 euro peraltro riducibile con il ravvedimento. In altri termini, la mancata presentazione di un quadro (peraltro non reddituale) del modello era punita con una sanzione decisamente più elevata rispetto alla mancata presentazione dell'intera dichiarazione. La norma in corso di approvazione recepisce tale modifica riassetando il sistema su un principio decisamente uniforme e, nel contempo, consente di applicare il nuovo principio, in caso di entrata in vigore del decreto legge in tempi rapidi già con riferimento alle violazioni relative al modello Unico 2012.

Le nuove sanzioni ridotte. Vengono modulate le sanzioni in relazione alla omessa od incompleta compilazione della sezione II del quadro RW. Nella sostanza, chi non evidenzia i propri investimenti di natura finanziaria o patrimoniale detenuti all'estero e che non transitano attraverso intermediari residenti in Italia, sconta una sanzione minima del 3 per cento rispetto all'attuale 10 per cento con un raddoppio della sanzione se gli investimenti sono detenuti in stati o territori black list. Le sanzioni massime saranno del 15 ovvero del 30 per cento sempre a seconda del fatto che gli investimenti siano detenuti in stati white o black list. Anche in relazione alla misura massima della sanzione va tenuto in considerazione come la stessa sia oggi del 50 per cento e, dunque, con l'approvazione della nuova disposizione di legge si assisterà ad una modulazione delle sanzioni decisamente più in linea con i principi generali. Fermo restando che, in relazione agli investimenti detenuti in black list e non evidenziati nel quadro RW parrebbero comunque continuare ad operare le disposizioni contenute nell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009 che disciplinano, nel caso di specie, il raddoppio del termine ai fini della irrogabilità della sanzione medesima. Correlato a questo argomento vi è da segnalare come lo schema di decreto legge prevede, di fatto, la completa scomparsa della sezione III del quadro RW afferente, come noto, alla evidenziazione delle movimentazioni Italia - estero, estero - Italia ed estero su estero.

Le nuove regole ed il favore rei. Da un prima lettura delle disposizioni che dovrebbero essere approvate a breve (che, peraltro, non appaiono riportare il limite oggi previsto di 10 mila euro ai fini della evidenziazione a meno che non si identifichi il nuovo limite con i 15 mila euro previsti nell'ambito dell'antiriciclaggio), una prima riflessione possibile riguarda l'applicabilità delle stesse sulle situazioni che si sono già verificate anche in termini di contestazione già avvenuta da parte dell'amministrazione finanziaria. Trattandosi di sanzioni, appare evidente come debba trovare applicazione il principio del favor rei nel senso che anche alle violazioni pregresse si applicano le nuove sanzioni. Tale principio esplica efficacia anche in relazione al contenzioso pendente nell'ambito del quale appare del tutto legittimo richiedere l'applicazione delle nuove misure.

Questo potrebbe comportare la necessità di procedere ad una completa rideterminazione della misura delle sanzioni applicando nel contempo i principi legati alla riduzione delle sanzioni sugli investimenti non dichiarati, alla scomparsa degli obblighi legati alla sezione nonché alla applicazione del principio del cumulo giuridico ai sensi di quanto previsto dall'articolo 12 del dlgs. n. 472 del 1997.

BENI ALL'ESTERO E QUADRO RM : LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE NEL 2012

Con la circolare n. 28 del 2 luglio 2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i propri chiarimenti sulla applicazione dell'imposta sugli immobili situati all'estero ed a qualsiasi uso destinati da persone fisiche residenti in Italia introdotta, già a partire dal periodo di imposta 2011, dall'articolo 19, commi da 13 a 17 del decreto legge n. 201 del 2011. Questo, naturalmente, alla luce della norma allora vigente e prima dell'intervento modificativo contenuto nella legge di stabilità per il 2013. In ogni caso, le predette indicazioni mantengono, in buona parte, validità anche in relazione agli adempimenti da effettuarsi all'interno del modello Unico 2013. Le disposizioni di attuazione della norma primaria sono contenute nel Provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate del 5 giugno 2012

I soggetti passivi del nuovo tributo.

Il comma 14 dell'articolo 19 del decreto legge n. 201 individua, come soggetti passivi del prelievo i titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale, nozione che il Provvedimento riprende in modo esattamente identico. Sul punto, la circolare offre una interpretazione della norma che esclude dal novero dei soggetti passivi il titolare del diritto di nuda proprietà pervenendo così ad una conclusione che non appare del tutto in linea con il dettato normativo. Nel caso di specie, pertanto, sarà soltanto il titolare del diritto di usufrutto a dover corrispondere il tributo valorizzando, peraltro, esclusivamente il valore di tale diritto in base ad atto od alla quantificazione effettuata nello Stato estero. La conclusione raggiunta dall'amministrazione finanziaria, oltre che a creare una differenziazione rispetto alle indicazioni richieste nell'ambito del quadro RW, rischia altresì di generare una sorta di "salto" di imposta in ragione della quota riferibile al nudo proprietario. Infatti, come accennato, la base imponibile del tributo in questa situazione è rappresentata dal valore del diritto e non dal valore dell'immobile o dal suo costo di acquisto. Un particolare aspetto esaminato dall'agenzia delle entrate riguarda le persone fisiche che hanno a disposizione degli immobili nel Regno Unito ovvero, più in generale, in Stati ove opera la common law. A tale fine si afferma come ai fini dell'individuazione dei diritti reali che attribuiscono ai loro titolari l'obbligo passivo dell'imposta, si deve fare riferimento agli analoghi istituti previsti negli ordinamenti esteri in cui l'immobile è ubicato. Nei paesi di common law può sussistere sia un diritto di proprietà fondiaria assoluta - "freehold" - che un diritto al possesso dei beni - "leasehold". Quest'ultimo dà diritto al possesso di beni immobili, disgiuntamente alla proprietà, solitamente per un periodo di tempo molto elevato, dietro il pagamento di un corrispettivo. Considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con i diritti reali come disciplinati dall'ordinamento italiano (in particolare, con l'usufrutto), piuttosto che con il diritto di locazione, l'agenzia ritiene che in tal caso sono tenuti al pagamento dell'imposta in questione i titolari di tale diritto e non anche i titolari della proprietà fondiaria assoluta.

Nell'ambito dei soggetti passivi del tributo rientrano altresì i conduttori dei beni che sono tali per effetto della esistenza di un contratto di locazione finanziaria anche in relazione ad un immobile da costruire od in corso di costruzione. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del relativo contratto.

Oltre alla identificazione del soggetto passivo come persona fisica, requisito essenziale per far scattare l'applicazione del tributo è quello della residenza come identificata ai sensi dell'articolo 2 del TUIR e, dunque, anche nei casi in cui la stessa possa essere presunta sulla scorta delle indicazioni contenute nel comma 2 bis della norma stessa. In altri termini, dunque, i soggetti emigrati verso Stati o territori a fiscalità privilegiata potrebbero incorrere nell'azione di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria anche in relazione agli immobili detenuti nello Stato estero e considerati, per effetto del trasferimento, abitazione principale.

Rientrano altresì nel campo di applicazione del tributo tutte quelle persone fisiche che hanno la disponibilità di un immobile all'estero per il tramite di un soggetto interposto. La circolare ripropone gli esempi già conosciuti in relazione alle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale quali quelli del trust ma, evidentemente, potrebbe ricadere in tale ipotesi anche il caso della società semplice proprietaria di immobili situati all'estero e che sono, in concreto, nella disponibilità delle persone fisiche.

Appare il caso di rammentare come nel concetto di immobile situato all'estero ai fini del prelievo introdotto dal decreto legge n. 201 del 2011, prevale ovviamente l'aspetto "materiale" e non quello giuridico, nel senso che, laddove il contribuente abbia provveduto a sanare eventuali violazioni relative alle norme sul monitoraggio fiscale mediante il cosiddetto rimpatrio giuridico sarà assoggettato al prelievo in quanto "fisicamente" l'immobile è da considerare comunque situato all'estero.

La base imponibile del tributo

L'aspetto di maggiore problematicità della nuova disposizione, anche alla luce delle modifiche apportate alla norma originaria dal decreto legge n. 16 del 2012 era forse rappresentato dalla corretta individuazione della base imponibile che, in base alla legge viene differenziata a seconda della collocazione degli immobili. Infatti :

- per gli immobili siti in Stati UE o SEE con scambio di informazioni, la base imponibile di riferimento è rappresentata dal valore catastale come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato. In mancanza di tale valore, deve essere assunto il costo di acquisto del bene;
- per gli immobili siti al di fuori della UE, la base imponibile è rappresentata dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti nei quali risulta il costo di acquisto dei diritti o, in mancanza, dal valore di mercato;
- in generale, indipendentemente dal territorio ove gli immobili sono ubicati, laddove i beni siano stati acquisiti per successione o donazione, il valore da assumere come riferimento per il calcolo del tributo è quello evidenziato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe. In mancanza viene assunto il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal de cuius o dal donante e, in assenza di tale documentazione, si assume il valore di mercato.

Quindi, la gradazione per l'identificazione della base imponibile può essere così riassunta:

- a) Immobili nella UE e Norvegia ed Islanda :
-

- Valore catastale estero ovvero, in mancanza
- Costo di acquisto ovvero, in mancanza
- Valore di mercato
- b) Immobili fuori UE :
 - Costo di acquisto ovvero in mancanza;
 - Valore di mercato
- c) Immobili acquisiti per successione o donazione
 - Valore indicato in atti ovvero in mancanza;
 - Costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal de cuius o dal donante ovvero in mancanza,
 - Valore di mercato

Nel proporre tale classificazione, l'agenzia delle entrate si è premurata di individuare la corretta modalità di determinazione della base imponibile nei casi in cui la valorizzazione estera degli immobili non corrisponde, esattamente, al concetto di valore conosciuto in Italia che è, nella sostanza, quello assunto ai fini dell'IMU. In considerazione della analogia di tale tributo proprio con l'IMU, l'agenzia prende in considerazione il caso molto ricorrente dalla valorizzazione degli immobili in Francia, assumendo il principio della comparabilità dei valori. Nella sostanza, si afferma nel documento di prassi, non è possibile utilizzare ai fini dell'IMU estera un valore che esprima il reddito medio ordinario dell'immobile a meno che la legislazione estera non preveda l'applicazione di meccanismi di rivalutazione e moltiplicazione analoghi a quelli italiani. Quindi, proprio in relazione alla Francia, viene affermato come, in ragione del fatto che il valore locativo preso come riferimento per la tax fonciere è ridotto del 50 per cento, la base imponibile per il prelievo in Italia deve essere considerata il costo di acquisto o, in assenza, il valore di mercato ovvero, a scelta del contribuente, il valore che si ottiene moltiplicando il reddito medio ordinario come assunto ai fini della tax fonciere moltiplicato per i valori IMU. Di fatto, l'impressione che si ricava dalla interpretazione della circolare è che l'agenzia delle entrate, con riferimento alla Francia, si sia "accorta" che l'assunzione di una base imponibile identica a quella estera avrebbe comportato un'assenza di versamento da parte praticamente di tutti i proprietari. Invece, assumendo come riferimento il costo di acquisto od il valore catastale "misto" una base imponibile potrebbe comunque emergere. In ogni caso, in tale ipotesi viene comunque lasciata al contribuente la facoltà di individuare, tra due parametri, la base imponibile per l'applicazione del prelievo. In tal senso appare deporre il passaggio della circolare nel quale si afferma come "Per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l'immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non vi siano meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, può essere assunto come base imponibile dell'IVIE il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell'IMU (cfr. tabella 2 allegata alla presente circolare). In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale. E' il caso, ad esempio, degli immobili siti in Francia, laddove il valore locativo catastale presunto è abbattuto del 50 per cento ai fini dell'applicazione della tax fonciere".

Sul meccanismo di rivalutazione che può essere assunto per identificare correttamente la base imponibile di un immobile sito in Francia, dunque, devono essere tenuti in considerazione i moltiplicatori previsti per l'IMU italiana, sussistendo comunque un dubbio in merito alla necessità o meno di applicare, preliminarmente, una rivalutazione del 5 per cento sul dato "estero" prima di procedere alla applicazione dei predetti coefficienti.

Più in generale, appare interessante il lavoro svolto dall'agenzia delle entrate che, con riferimento ai paesi UE e SEE, ha allegato una tabella alla circolare nella quale sono distintamente evidenziati i valori di riferimento per la base imponibile nonché le imposte scomputabili dall'imposta determinata in Italia.

Il limite minimo per l'applicabilità del tributo ed il versamento

In sintonia con il dato normativo, l'agenzia delle entrate afferma come l'imposta sugli immobili esteri sia dovuta se il risultato che risulta dalla moltiplicazione della base imponibile come sopra evidenziata per l'aliquota di tassazione dello 0,76% è superiore a 200 euro. In altri termini, si dovrà avere riferimento all'imposta lorda prima dello scomputo delle eventuali imposte pagate all'estero come patrimoniali sullo stesso bene.

Tale limite di riferimento deve essere assunto indipendentemente dalle quote e dal periodo di possesso dell'immobile. Pertanto, anche nel caso di immobili acquistati nel corso del 2011 e per ipotesi in comproprietà dovrà prima essere effettuato un calcolo complessivo determinando l'ammontare totale dell'imposta dovuta.

Una volta effettuata questa verifica, si procederà ad identificare l'effettivo debito di imposta che, in termini di versamento, deve tenere conto invece di :

- quota di possesso;
- periodo di possesso;
- imposte versate nel 2011 all'estero;
- limite minimo di pagamento nel modello F24 pari a 12 euro.

Ai fini del pagamento, si deve tenere conto, come chiarito dalla circolare dell'agenzia delle entrate, dell'imposta pagata nel 2011 all'estero in relazione ai medesimi beni e che abbia la caratteristica di imposta patrimoniale. Anche in relazione a tale aspetto, però, la legge propone una distinzione :

- per gli immobili siti nella UE o in paesi SEE con scambio di informazioni, dall'imposta italiana è possibile scomputare anche la quota di imposte sui redditi eventualmente pagata sull'immobile in quanto eccedente rispetto a quanto detraibile ai sensi dell'articolo 165 del TUIR. Ad esempio, se un immobile viene locato all'estero ed il contribuente corrisponde su tali redditi imposte per 1000 euro, laddove il recupero attraverso il quadro CR porti ad un dato pari ad 800, i 200 euro in eccedenza potranno essere scomputati dall'imposta sugli immobili esteri mediante indicazione nel quadro RM del modello Unico 2012. In ogni caso, in relazione alla quota di imposte sul reddito pagata all'estero si deve ritenere che debbano essere rispettati i concetti più volte espressi dall'amministrazione finanziaria in merito, ad esempio, alla definitività del prelievo subito all'estero. Ciò a differenza del prelievo subito a titolo di imposta patrimoniale laddove il riferimento contenuto nella circolare è, probabilmente per finalità di semplificazione, ad un mero concetto di cassa indipendentemente dall'anno di riferimento del prelievo che potrà essere, ad esempio, sia un saldo per il 2010 che un acconto per il 2012;
-

- per gli immobili siti fuori dalla UE, potrà essere scomputata dall'imposta dovuta in Italia, unicamente l'eventuale imposta patrimoniale corrisposta nel 2011 nello Stato estero.

Il pagamento del tributo

In relazione alle modalità di pagamento va rammentato come il nuovo prelievo sugli immobili siti all'estero è regolato dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi cosicché il tributo in questione è compensabile e rateizzabile e doveva essere corrisposto unicamente in saldo prima che intervenissero sul punto le modifiche contenute nella legge di stabilità

Un particolare aspetto riguarda quegli immobili che sono oggetto di un contratto di mandato di amministrazione sottoscritto dal contribuente con una fiduciaria. In questo caso sarà proprio la fiduciaria a procedere agli adempimenti dichiarativi e di versamento esonerando dunque il contribuente dalla compilazione del quadro RM.

Le interrelazioni con il quadro RW

In tema di beni all'estero, è noto come negli ultimi anni particolare attenzione sia stata posta dall'amministrazione finanziaria agli adempimenti correlati alla compilazione del quadro RW nel quale confluiscono tutte le tipologie di beni detenuti all'estero dai contribuenti persone fisiche .

Posto che il limite minimo di applicazione del prelievo sugli immobili esteri è rappresentato dal valore del bene superiore a 26.381,00 euro potranno verificarsi dei casi di non coincidenza nella compilazione dei relativi quadri. Infatti :

- nel caso di un immobile sito all'estero con un valore inferiore al limite sopra evidenziato ma superiore in termini di costo di acquisto a 10 mila euro, dovrà essere compilato il quadro RW e non il quadro RM. Questo sempreché il bene non sia oggetto di un contratto di mandato di amministrazione con una fiduciaria italiana in quanto, la casistica del rimpatrio giuridico non rende operante l'obbligo di compilazione del quadro RW;

- laddove l'immobile sia sito in un paese UE per il quale il valore catastale è considerato anche base imponibile ai fini del prelievo in esame, il valore indicato nel quadro RM diverge da quello evidenziato nel quadro RW in quanto, nel predetto quadro la regola da seguire è quella del costo di acquisto indipendentemente dallo Stato ove è ubicato l'immobile

Le novità contenute nella legge di stabilità' per il 2013

Imposte sui beni e sulle attività finanziarie estere dovute solo dal 2012 : i pagamenti di quest'anno sono dunque da considerarsi come versamenti di acconto e, nel 2013, di fatto si pagherà poco o nulla. Niente IRPEF sugli immobili esteri non locati, per i conti correnti ed i libretti di risparmio ovunque detenuti, imposta fissa di 32,40. Sono queste alcune delle novità contenute nella legge di stabilità relativamente alle imposte sui beni all'estero introdotte dall'articolo 19 del decreto legge n. 201 del 2011.

Imposta sugli immobili all'estero e sulle attività finanziarie. Le novità normative, in sintesi, prevedono :

- lo slittamento dell'entrata in vigore dei nuovi tributi sui beni e sulle attività finanziarie dal 2011 al 2012. Ciò comporta che i versamenti effettuati nell'estate del 2012 sono da considerare di fatto come pagamenti in acconto e che, nella sostanza, in sede di liquidazione delle imposte relative al 2012 a meno di interventi sulla determinazione della base imponibile, saranno ben pochi i versamenti ancora dovuti. In tal senso, un apposito comma specifica il concetto. Tale elemento, peraltro, è comunque anche in relazione all'imposta sulle attività finanziarie;

- per tutti gli immobili detenuti all'estero e che siano utilizzati come prima abitazione spetta l'aliquota ridotta dello 0,4 per cento. In sé la modifica normativa è semplice ma in concreto si tratterà di comprendere come far funzionare questo concetto con il concetto di residenza in Italia nel momento in cui si parla di abitazione principale all'estero indipendentemente da una attività lavorativa a differenza della formulazione normativa prima della modifica odierna;
- per questi immobili e per gli immobili non locati, assoggettati però ad IMU estera, non si devono corrispondere le imposte sui redditi. E' questa una modifica che riguarda quelle ipotesi in cui, nello stato estero, vi è una tassazione su base catastale come, ad esempio, gli immobili in Svizzera anche nel caso in cui non vi sia reddito prodotto dalla locazione. Pertanto, il possesso di un immobile all'estero scontrerà unicamente, nel caso in cui lo stesso non produca un reddito derivante dalla locazione, l'imposta introdotta nel 2011 ed oggi modificata.
- per tutti i conti correnti ed i libretti di risparmio, indipendentemente dal fatto che siano detenuti in paesi della UE o SEE o meno, si applica l'imposta fissa di 34,20 euro. E' questa una modifica che potrebbe comportare l'ipotesi di contribuente che ha versato in eccesso rispetto a quanto risulterà dovuto al momento del versamento del saldo.

Gli effetti delle modifiche normative. Le modifiche introdotte dalla legge di stabilità sono indubbiamente rilevanti e si inseriscono in un filone normativo che, in relazione ai beni esteri, attende anche un ulteriore sviluppo in relazione alle norme sul monitoraggio fiscale. Intanto, va segnalato come la diffusione delle bozze del modello Unico persone fisiche, contenga un intervento proprio sul quadro destinato ad accogliere le imposte sui beni all'estero. Tornando più da vicino alle modifiche contenute nella legge di stabilità, va osservato come, nella sostanza, lo slittamento al 2012 della efficacia concreta delle disposizioni derivi, probabilmente, dalla possibile eccezione di incompatibilità delle disposizioni nazionali rispetto alle norme europee. L'effetto pratico, come già osservato, sarà probabilmente quello di aver generato dei pagamenti in acconto che si riveleranno di fatto sufficienti a coprire quanto interamente dovuto per il periodo di imposta 2012, primo periodo di imposta di applicazione della norma in base alle nuove disposizioni. Di particolare rilievo appare la modifica normativa legata agli immobili esteri non locati in quanto, di fatto, viene eliminata una possibile doppia imposizione su tali beni eliminando la tassazione IRPEF e mantenendo invece quella patrimoniale. Un approfondimento dovrà essere effettuato in relazione agli immobili che si considerano prima abitazione all'estero soprattutto in considerazione del fatto che questa situazione pare di difficile concretizzazione nel momento in cui si considera una persona fisica come residente in Italia, il che, evidentemente, privilegierebbe una lettura legata alla esistenza anche di una abitazione sul territorio nazionale che viene utilizzata come prima abitazione. In ogni caso, comunque, il fatto centrale è l'avvio concreto dei nuovi tributi sui beni esteri a partire dal periodo di imposta 2012 dopo che, di fatto, gli adempimenti correlati al pagamento sono stati già effettuati nel modello Unico presentato quest'anno e la conferma del principio in base al quale il possesso dei beni in questione comporti comunque l'assoggettamento a tassazione in Italia sulla base del concetto di residenza individuato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi. Alcune regole, in ogni caso, rimangono ferme quali quella della distinta base imponibile per gli immobili a seconda del luogo e del paese ove gli stessi sono situati.

IMU

I RAPPORTI TRA IMU E IRPEF DOPO I RECENTI CHIARIMENTI MINISTERIALI

Dopo l'anticipazione del pagamento dell'imposta municipale (IMU), nella compilazione della dichiarazione dei redditi i contribuenti dovranno tenere conto degli effetti che lo stesso tributo riverbera nei confronti dei redditi immobiliari ai fini dell'IRPEF e le relative addizionali (comunali e regionali). L'Agenzia delle Entrate, con la recente circolare 5/E dello scorso 11 marzo, è intervenuta per fornire i primi e necessari chiarimenti in relazione, appunto, al rapporto tra il tributo municipale e le imposte dirette, con particolare riferimento agli effetti "sostitutivi" che l'IMU ha sui redditi di natura fondiaria. Risultano esonerati dalla compilazione della dichiarazione i contribuenti in possesso di redditi di natura fondiaria completamente sostituiti dalla tassazione IMU, mentre si rende necessario valutare di volta in volta la presenza di ulteriori casi di esonero o, quantomeno, di esclusione da tassazione diretta dell'immobile.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2012, l'imposta municipale propria (IMU), introdotta in via sperimentale, ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili (ICI) e l'IRPEF e le relative addizionali (comunali e regionali) dovute sui redditi fondiari degli immobili non locati. Nell'ambito dell'IRPEF, di cui al comma 3, dell'art. 3, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o a imposte sostitutive non concorrono alla formazione del reddito complessivo ovvero della base imponibile IRPEF. Con riferimento al tributo municipale i redditi di natura fondiaria derivanti dal possesso di immobili non affittati o non locati non concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF; la conseguenza è che il reddito di un immobile, non locato o affittato, è soggetto a IMU e lo stesso è, per effetto di un principio di "sostituzione" insito nel tributo municipale, escluso dalla determinazione della base imponibile IRPEF (e relative addizionali). Sul tema, stante la copiosa e disseminata normazione del tributo e la presenza di numerosi interventi di prassi ministeriale, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta a chiarimento con la recente circolare 5/E dell'11 marzo 2013 con la quale ha analizzato gli effetti dell'imposta municipale sperimentale sull'IRPEF e sulle addizionali, ricordando, in numerosi casi, la presenza del principio di "sostituzione"; in applicazione di detto principio e in via generale, ma con alcune deroghe l'immobile che sconta il tributo municipale, non sconta l'ulteriore tassazione diretta.

Come appena indicato, l'IMU sostituisce l'IRPEF, l'addizionale comunale e regionale sui redditi di natura fondiaria rilevabili sugli immobili non locati (o non affittati). Come indicato nella circolare 5/E (§ 1.1), il cosiddetto "principio di sostituzione" impatta anche sull'applicazione del comma 2-bis, dell'art. 11 del TUIR, secondo cui "se alla formazione del reddito complessivo concorrono solo redditi fondiari di cui all'art. 25 di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta"; di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per verificare il superamento del limite di 500 euro non bisogna considerare i redditi degli immobili per i quali è dovuta solo l'IMU. Ai fini della dichiarazione dei redditi, i terreni e i fabbricati assoggettati a IMU devono essere comunque indicati nei quadri "RA" e "RB" del modello UNICO 2013 e nei quadri "A" e "B" del modello 730/2013.

L'Agenzia delle Entrate, nel medesimo documento (§ 1.2) e alla stessa stregua del trattamento

applicato all'ICI, come già indicato in altro documento di prassi ma in questo caso ministeriale (MEF, circolare n. 3/DF/2012), ha confermato che l'IMU resta indeducibile ai fini delle imposte dirette (IRES e IRPEF) e dell'imposta regionale (IRAP).

Come indicato, l'IMU possiede un effetto "sostitutivo" sull'IRPEF e sulle relative addizionali, con riferimento ai redditi fondiari relativi a immobili non locati, ai sensi del comma 1, dell'art. 8, D.Lgs. n. 23/2011.

Preliminarmente, la circolare in commento, a conferma di quanto già precisato dal Ministero dell'economia e delle finanze con altro documento di prassi (MEF, circolare n. 3/DF/2012), ha precisato che devono intendersi "immobili non locati" i seguenti:

- immobili non locati o non affittati, compresi quelli tenuti a disposizione, concessi in comodato gratuito o utilizzati da un lavoratore autonomo in modo promiscuo;
- i terreni non affittati, limitatamente al reddito dominicale (l'agrario resta soggetto a tassazione diretta in quanto non si riferisce alla componente capitale).

Come indicato nella circolare citata (§ 2.1) vi sono alcuni redditi fondiari sui quali non si realizza l'effetto "sostitutivo" e che, nonostante gli stessi siano colpiti dal tributo municipale restano assoggettati anche all'IRPEF e alle relative addizionali, ai sensi del comma 9, dell'art. 9, D.Lgs. n. 23/2011.

Queste le fattispecie:

- reddito agrario, di cui all'art. 32 del TUIR. L'effetto sostitutivo, come indicato in precedenza, esplica i propri effetti soltanto nei confronti del reddito dominicale e non anche nei confronti del reddito agrario;
- redditi fondiari diversi da quelli soggetti a "cedolare secca" (o imposta piatta) ovvero i redditi di fabbricati locati diversi da quelli cui si applica l'imposta sostitutiva (cedolare secca), come gli immobili a destinazione non abitativa. Rientrano tra questi "beni" le unità non abitative, le unità abitative ma locate per uso non abitativo, le unità abitative locate a soggetti diversi dalle persone fisiche, le unità abitative locate a persone fisiche per le quali il contribuente non ha optato per la "cedolare secca";
- redditi derivanti dagli immobili non produttivi di reddito fondiario, ai sensi dell'art. 43 del TUIR, come gli immobili strumentali, i terreni agricoli concessi in affitto per uso non agricolo e le indennità di occupazione;
- redditi degli immobili posseduti da soggetti IRES (società, enti commerciali o enti non commerciali, consorzi, fondi comuni, trust e quant'altro), di cui all'art. 73 del TUIR.

IMU	e	"effetto sostitutivo":	i	casi	esclusi
<i>Agenzia delle Entrate, circolare 11 marzo 2013, n. 5/E</i>					
Terreni agricoli		Fondi destinati all'esercizio delle attività agricole (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali e attività connesse).			
Terreni montani		Fondi rustici, anche incolti, collocati in zone montane o di collina.			
Affitti	e	Si tratta di tipologie diverse da quelle cui si rende applicabile la "cedolare secca"			

indennità	come i redditi da locazione di terreni destinati a usi non agricoli e le indennità di occupazione.
Immobili strumentali	Immobili strumentali appartenenti alle imprese commerciali e di quelli utilizzati dagli esercenti arti e professioni.
Immobili locati	Per i fabbricati che non hanno potuto applicare la “cedolare secca”, il reddito è determinato con il confronto tra la rendita e il canone di locazione ridotto.
Abitazione principale	Dovute IRPEF e addizionali nel caso in cui il canone di locazione ridotto superi il valore della rendita rivalutata.
Soggetti IRES	Immobili posseduti da società di capitali, cooperative, enti commerciali e non commerciali, in tal caso se immobili posseduti nell’ambito delle attività d’impresa.
Soci imprenditori	Nelle società semplici, se il socio è anche imprenditore, il reddito degli immobili non locati è soggetto a IRPEF in capo al medesimo.

Ai sensi del comma 9, dell’art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 “sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti da imposta municipale propria”.

Con la circolare più volte richiamata del Ministero dell’economia e delle finanze (MEF, circolare n. 3/DF/2012) è stato chiarito che la locuzione “*ove dovute*” (Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E/2013§ 2.2) sta a significare che nel momento in cui si verifica un’esenzione da IMU, devono essere applicate le regole “ordinarie” di tassazione, con riferimento all’assoggettamento a IRPEF e alle relative addizionali.

Peraltro, nel medesimo documento di prassi ministeriale (MEF, circolare n. 3/DF/2012) è stato precisato che i terreni agricoli collocati in aree montane e/o di collina, delimitate ai sensi dell’art. 15, della L. n. 984/1977, esenti da IMU, sono assoggettati a IRPEF e relative addizionali. Con una specifica risposta a un’interrogazione parlamentare (Q.T. n. 5-08397), il sottosegretario all’economia e finanze ha affermato che “i terreni incolti ricadenti nelle aree montane e di collina (...) in base ad un’interpretazione strettamente letterale della normativa non potrebbero rientrare nella disposizione di esenzione, in quanto sfuggono alla definizione di «terreno agricolo» (...). Tuttavia, si deve sottolineare che una lettura sistematica delle disposizioni citate porta a ritenere che, nell’ambito di applicazione dell’esenzione, devono rientrare anche i terreni incolti aventi le caratteristiche di cui all’art. 7, lettera h) suddetto, proprio perché, si ribadisce, rispetto all’ICI, nel presupposto dell’IMU rientra il possesso di qualsiasi immobile. A conferma di ciò, il Dipartimento delle finanze segnala che nel decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 30 ottobre 2012 (...) vengono richiamate le fattispecie di esenzione e, tra queste, viene fatto, in generale, riferimento ai «terreni ricadenti nelle aree montane e di collina» e non più ai soli terreni agricoli, manifestando in tal modo l’intento di escludere dall’assoggettamento al tributo in argomento anche i terreni cosiddetti incolti”.

Di conseguenza, per il dicastero, i terreni incolti collocati in aree montane o collinari sono esenti da IMU, a prescindere dalla qualificazione agricola dei medesimi.

Con riferimento ai fabbricati rurali strumentali, di cui al comma 3-bis, dell'art. 9, D.L. n. 557/1993, collocati in aree montane o parzialmente montane, come indicate nell'elenco dell'ISTAT, si conferma la totale esenzione da IMU e da IRPEF e relative addizionali (Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E/2013§ 2.2).

La circolare richiamata (Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E/2013) ricorda, infatti, che in un precedente documento di prassi ministeriale (MEF, circolare n. 3/DF/2012) era già stato precisato che non sono comunque assoggettati a IRPEF e alle relative addizionali i fabbricati rurali a uso strumentale, ubicati nei comuni classificati montani o parzialmente montani, di cui all'elenco predisposto dall'ISTAT, benché dichiarati chiaramente esenti da IMU dal comma 8, dell'art. 9, D.Lgs. n. 23/2011; la "ratio" di tale indicazione deve essere individuata nel fatto che detti fabbricati, in quanto in possesso dei requisiti di ruralità, sono esclusi dalla tassazione diretta (IRPEF e relative addizionali) poiché asserviti ai terreni, con la conseguenza che gli stessi formano "pertinenza" del fondo rustico.

Con riferimento agli immobili inagibili, nel rispetto delle condizioni prescritte dalla lettera b), del comma 3, dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, si conferma l'applicazione dell'IMU in misura ridotta (50%), con relativa esenzione da IRPEF e addizionali, stante l'assenza di una vera e propria esenzione ma di una mera riduzione del tributo municipale.

Sul tema risulta utile ricordare, inoltre, che tali immobili:

- sono dichiarati inagibili o inabitabili limitatamente al periodo (anno) durante il quale sono presenti dette condizioni;
- l'inagibilità o l'inabitabilità deve essere accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione o, in alternativa, con condizione che deve essere acclarata con la presentazione di una dichiarazione sostitutiva del contribuente;
- la fatiscenza è disciplinata con apposito provvedimento dal comune di riferimento che non può essere superata con interventi di manutenzione.

Il documento di prassi in commento (Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E/2013) ha il pregio di chiarire alcune fattispecie usuali nella corrente prassi, come quelli inerenti alla locazione per una parte dell'anno, della locazione parziale dell'abitazione principale e dei beni posseduti dalle società semplici.

Con riferimento alla tassazione dei redditi fondiari derivanti dalla locazione di immobili per una parte del periodo d'imposta, ma per i quali il contribuente ha optato per la "cedolare secca" (o "imposta piatta"), nessun particolare problema emerge giacché (Agenzia delle Entrate, circolare n. 26/E/2011) si deve soltanto suddividere il periodo d'imposta in due: quello in cui lo stesso non risulta locato e quello in cui l'immobile risulta locato, con applicazione dell'imposta sostitutiva. L'IMU, in tal caso, sostituisce l'IRPEF e le addizionali per la quota di reddito fondiario che fa riferimento al periodo in cui l'immobile risulta sfitto.

Nel caso in cui il contribuente non abbia applicato l'imposta sostitutiva (per scelta o per obbligo), per il periodo dell'anno in cui l'immobile non risulta locato, l'IMU sostituisce l'IRPEF e le addizionali, mentre per il periodo dell'anno in cui l'immobile risulta locato, non si concretizza l'effetto "sostituzione" e il reddito deve essere determinato con il confronto tra la rendita

catastale rivalutata e il canone di locazione ridotto forfetariamente, ai sensi del comma 4-bis, dell'art. 37, del TUIR.

Per evidenziare la concreta applicazione si può recuperare totalmente il puntuale esempio dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 5/E/2013§ 2.3 - pag. 9).

Situazione

Immobile con rendita rivalutata del 5% pari a 3.000 euro;
Immobile sfitto per il periodo dal 1° gennaio al 31 maggio 2012;
Immobile concesso in locazione con un canone annuo da 12.000 euro dal 1° giugno 2012 al 31 maggio 2013.

1. Periodo dal 1° gennaio al 31 maggio 2012 - Immobile non locato

Immobile non locato (tenuto a disposizione) - IRPEF e addizionali non dovute in quanto interviene l'effetto sostitutivo dell'IMU.

Nella dichiarazione dei redditi (modello 730/2013 o UNICO PF 2013) il contribuente indica nel quadro B o RB i dati dell'immobile relativi al periodo dell'anno in cui l'immobile non risulta locato e il reddito fondiario deve essere evidenziato nel rigo 148 del prospetto di liquidazione del modello 730/2013 o nel rigo "RN50" del modello UNICO PF 2013, senza concorrere alla determinazione del reddito complessivo.

2. Periodo dal 1° giugno 2012 al 31 dicembre 2012 - Immobile locato

L'IRPEF risulta dovuta nell'ammontare di euro 5.980,27, giacché deve essere assunto il maggior valore tra quello determinato utilizzando la rendita o il canone di locazione.

Nella fattispecie:

- canone di locazione: euro 5.980,27. Lo stesso è determinato applicando la seguente formula = $12.000 \times 214 / 365$ - 15% di abbattimento forfetario (percentuale ridotta dal 2013 dalla Riforma Fornero ma applicabile in tale misura fino al 31 dicembre scorso);

- rendita catastale rivalutata: euro 1.758,90. L'importo è determinato applicando la seguente formula = $3.000 \times 214 / 365$.

In tal caso è dovuta anche l'IMU (che si rende, pertanto, applicabile, per tutto il periodo d'imposta intercorrente tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2012).

3. Periodo dal 1° gennaio 2013 al 31 maggio 2013 - Immobile locato

L'IRPEF risulta dovuta nell'ammontare pari a euro 4.716,16, giacché anche in tal caso deve essere assunto il maggiore importo tra:

- canone di locazione: euro 4.716,16. Lo stesso è determinato applicando la seguente formula = $12.000 \times 151 / 365$ - 5% di abbattimento forfetario (percentuale applicabile dal 1° gennaio 2013);

- rendita catastale rivalutata: euro 1.241,10. L'importo è determinato applicando la seguente formula = $3.000 \times 151 / 365$.

In tal caso è dovuta anche l'IMU.

4. Periodo dal 1° giugno 2013 al 31 dicembre 2013 (Immobile non locato)

L'IRPEF non è dovuta in quanto sostituita dall'IMU che si rende applicabile per tutto il periodo d'imposta dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2013.

Un altro caso, abbastanza ricorrente, concerne la locazione "parziale" dell'abitazione principale; l'Agenzia delle Entrate, nella circolare in commento, ha dedicato alla fattispecie un intero paragrafo (§ 2.4), evidenziando che la peculiarità sta nel fatto che l'immobile rappresenta, per il

proprietario, la propria abitazione principale per l'intero anno, nonostante la stessa sia stata concessa in parte in locazione. In effetti, il TUIR dispone la deduzione di un ammontare pari al reddito dell'abitazione principale e delle relative pertinenze dalla formazione del reddito complessivo, rapportato al periodo dell'anno durante il quale tale situazione persiste e in proporzione alla quota posseduta della medesima unità immobiliare.

Con la circolare in commento, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, giacché l'abitazione principale dal 2012 è soggetta all'IMU ma non all'IRPEF, per effetto del principio di sostituzione, il reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo e quindi non è più possibile riconoscere la deduzione indicata.

Di conseguenza, sulla base anche di quanto precisato con un recente documento di prassi ministeriale (MEF, circolare 3/DF/2012), queste le indicazioni fornite nella circolare in commento:

- **IMU e non IRPEF e addizionali:** se la rendita catastale rivalutata del 5% risulta maggiore del canone annuo di locazione abbattuto della riduzione forfetaria spettante o considerato nell'ammontare complessivo nel caso di applicazione della "cedolare secca";
- **IMU e IRPEF e addizionali o la sostitutiva (cedolare secca):** nel caso in cui l'importo del canone di locazione, abbattuto della riduzione forfetaria spettante o considerato nell'ammontare complessivo nel caso di scelta per l'applicazione della "cedolare secca", risulti superiore alla rendita rivalutata del 5%.

Naturalmente, precisa l'agenzia, se l'abitazione principale non è soltanto locata parzialmente ma è anche locata per una parte del periodo d'imposta, "il confronto tra rendita rivalutata e canone di locazione si applica limitatamente alla parte del periodo d'imposta in cui sussiste il rapporto di locazione".

Con riferimento alla spettanza della deduzione IRPEF (comma 3-bis, art. 10, del TUIR) per abitazione principale, l'Agenzia delle Entrate (§ 2.5), richiamando la prassi ministeriale (MEF, circolare n. 3/DF/2012) per il caso dell'abitazione principale parzialmente locata per l'intero periodo d'imposta, precisa che in presenza di:

- **abitazione principale "parzialmente locata" per l'intero anno:** la deduzione IRPEF per l'abitazione principale non deve essere applicata, se la rendita risulta pari o superiore al canone;
- **abitazione principale locata per "una parte dell'anno":** necessaria la suddivisione in due parti del periodo d'imposta, tenendo conto che per la parte dell'anno in cui l'abitazione non è locata e la stessa si qualifica come "abitazione principale", il reddito non concorre alla formazione del reddito complessivo e la relativa deduzione non si rende applicabile.

Con riferimento ai redditi fondiari dei beni "non" locati, posseduti da società semplici, come indicato nel paragrafo specifico (§ 2.7) della circolare in commento, è necessario considerare che:

- le società semplici non sono soggetti passivi IRPEF;
 - il reddito di questi soggetti collettivi mantiene la natura della categoria in cui lo stesso è classificabile, non acquisendo sistematicamente la natura di "reddito d'impresa";
 - i redditi attribuiti con il principio di trasparenza ai soci che non detengono la partecipazione nell'ambito del regime d'impresa, mantengono, in capo a questi ultimi, la medesima natura dei redditi da cui derivano.
-

Di conseguenza, l'effetto "sostitutivo" dell'IMU risulta applicabile esclusivamente nel caso in cui il socio - persona fisica - "non" detenga la stessa partecipazione in regime d'impresa "per la quota del reddito di partecipazione riferibile a redditi fondiari in relazione ai quali operi l'effetto sostituzione".

Nello sviluppo del prospetto di ripartizione trasmesso dalla società (semplice) ai soci (persone fisiche) deve essere indicata la quota del reddito di partecipazione del socio corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati per i quali entra in funzione il principio di sostituzione.

Con riferimento ai soci che operano in regime d'impresa:

- l'effetto sostitutivo non si produce in capo a detti soci;
- la quota del reddito di partecipazione corrispondente al reddito dominicale dei terreni non affittati o al reddito dei fabbricati non locati concorre alla determinazione del reddito dei detti soci.

Sul punto è solo opportuno evidenziare che le istruzioni al modello 730/2013 affermano che i soci di società semplici devono indicare le quote spettanti dei redditi fondiari risultanti dal modello UNICO SP 2013 riportando nella colonna 2 (titolo) del quadro "A" il codice "5" e/o "10" e nella colonna "2" del quadro "B" (utilizzo) il codice "16" e/o "17". Con riferimento al modello UNICO 2013, si rende necessario compilare il quadro "RA" o "RB" e il quadro "RK" della società e il quadro "RH" dei soci, in relazione ai redditi di partecipazioni attribuiti agli stessi soci, facendo attenzione alla qualità della partecipazione del socio (partecipazione detenuta nell'ambito imprenditoriale o non imprenditoriale).

L'Agenzia delle Entrate, in chiusura, interviene anche sugli obblighi dichiarativi (§ 3) affermando che se il contribuente possiede solo redditi sostituiti dall'IMU, lo stesso non è obbligato alla redazione e presentazione della dichiarazione dei redditi mentre, se possiede ulteriori redditi, deve verificare la sussistenza dell'esonero.

Ciò in quanto il "principio di sostituzione" dell'IMU sull'IRPEF ha delle conseguenze, limitatamente ai redditi di natura fondiaria per gli immobili non locati (§ 2.1) anche ai fini degli obblighi dichiarativi.



Periodo d'imposta 2012

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio ha approvato il modello di dichiarazione Unico SC 2013, con le relative istruzioni, che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2013. Lo stesso provvedimento ha approvato anche i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri per il periodo d'imposta 2012 nonché la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori di normalità economica per il periodo d'imposta 2012. Di seguito, le novità di maggior rilievo, sia per le istruzioni sia per i modelli.

Quadro RF

Nel quadro RF, per la determinazione del reddito d'impresa, tra le "altre variazioni in aumento" (rigo RF32) è stato previsto il codice "35" per esporre l'ammontare dei canoni di locazione finanziaria indeducibile (l'articolo 102, comma 7, del Tuir, è stato modificato dal decreto "semplificazioni tributarie", n. 16/2012).

Si ricorda che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili. In caso di beni immobili, qualora l'applicazione della predetta regola determini un risultato inferiore a undici anni o superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni. Per i mezzi di trasporto a motore diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali, infine, la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente previsto dal comma 2 dell'articolo 102.

	1	2	3	4	5	6
			,00		,00	,00
	7	8	9	10	11	12
			,00		,00	,00
	13	14	15	16	17	18
			,00		,00	,00
	19	20	21	22	23	24
			,00		,00	,00
	25	26	27	28	29	30
			,00		,00	,00
	31	32	33	34	35	36
			,00		,00	,00
RF32	Altre variazioni in aumento					
RF33	D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO					

Tra "altre variazioni in diminuzione" (rigo RF54) è stato inserito il "codice 33" per indicare l'importo pari all'Irap relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato (articolo 2, comma 1, DI 201/2011). La quota imponibile va considerata al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del Dlgs 446/1997, versata nel periodo d'imposta relativo alla dichiarazione 2013, sia a titolo di saldo (di periodi d'imposta precedenti) che di acconto, deducibile dal reddito d'impresa. Per determinare l'ammontare degli acconti nel rigo RF17 (al quale le istruzioni rinviano), è specificato che gli acconti rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta.

RF53 Applicazione IAS/IFRS						Rimanenze		
	1	2	,00	3	4	,00	5	6
	7	8	,00	9	10	,00	11	12
RF54 Altre variazioni in diminuzione	13	14	,00	15	16	,00	17	18
	19	20	,00	21	22	,00	23	24
	25	26	,00	27	28	,00	29	30
	31	32	,00	33	34	,00	35	36
RF55 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE								,00

Prospetto di verifica della "operatività" e di determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi

Il provvedimento direttoriale dell'11 giugno 2012 ha individuato determinate situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni sulle società in perdita sistematica (articolo 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, DI 138/2011; articolo 30, comma 4-*ter*, legge 724/1994) e ha integrato il precedente provvedimento del 14 febbraio 2008 in materia di cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società di comodo.

Possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello, le società che in almeno uno dei tre periodi d'imposta indicati nel comma 36-*decies* dell'articolo 2 del DI 138/2011, si trovano in determinate situazioni. Le situazioni oggettive individuate nel provvedimento dell'11 giugno 2012 consentono la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge 148/2011, quindi, per le società con esercizio solare, dal 2012.

A tal fine, nel "Prospetto di verifica" è stata inserita la casella "Disapplicazione società di comodo" (distinta - rispetto al modello Unico 2012 - dalla casella "Esclusione"), dove va indicato, in base alla propria situazione, così come rappresentata al punto 1 del provvedimento del 14 febbraio 2008, uno dei codici elencati nelle istruzioni anche per le ulteriori situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina di cui al provvedimento dell'11 giugno 2012.

Disapplicazione		Soggetto in perdita		INTERPELLO			Casi particolari	
RF74	Esclusione società di comodo	sistematica						
	1	2	3	Imposta sul reddito	4	IRAP	5	IVA
							6	7

Infatti, nella casella "Disapplicazione società di comodo" va indicato, in base alla propria situazione, uno dei seguenti codici:

8 - ipotesi di cui alla lett. a);

9 - ipotesi di cui alla lett. b).

In particolare, queste ipotesi riguardano:

- lett. a): società in stato di liquidazione che, con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data

di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del Tuir

- lett. b): società assoggettate a una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir, ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.

Inoltre, come premesso, il provvedimento dell'11 giugno 2012 ha individuato particolari situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina riguardante i soggetti in perdita sistematica. Anche nella casella "Soggetto in perdita sistematica" va indicato, in base alla propria situazione, uno dei codici elencati nelle istruzioni, alle quali si rimanda.

Ricordiamo che, pur non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, della legge 724/1994, le società e gli enti ivi indicati che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, ovvero, che nello stesso arco temporale, sono per due periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno hanno dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della legge 724/1994, sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta.

Infine, sono state inserite 2 caselle:

- la prima denominata "start-up", che va barrata dalle società "start-up innovative" che non applicano le discipline previste per le società di comodo e per i soggetti in perdita sistematica (articolo 26, comma 4, DI 179/2012)
- la seconda denominata "Impegno allo scioglimento", che va barrata nel caso in cui il soggetto assuma in dichiarazione l'impegno di cui alla lett. a) sopra indicata (in tal caso non occorre compilare la casella "Disapplicazione società di comodo").

Start-up <input type="checkbox"/>	RF77 Immobili A/10	,00	5%	,00	4%
	RF78 Immobili abitativi	,00	4%	,00	3%
	RF79 Altre immobilizzazioni	,00	15%	,00	12%
	RF80 Beni piccoli comuni	,00	1%	,00	0,9%
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>			Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
	RF81 Totale		² ,00	³ ,00	⁵ ,00
	RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni				,00
	RF83 Reddito imponibile minimo				,00

Per completezza si segnala che nel "Prospetto di verifica" del quadro FC dedicato alla determinazione delle società controllate e residenti in Paesi ancora considerati a fiscalità privilegiata, è stata inserita la casella "Disapplicazione società di comodo" (distinta - anche qui rispetto al modello Unico 2012 - dalla casella "Esclusione").

FC44	Esclusione ¹ <input type="checkbox"/>	Disapplicazione società di comodo ² <input type="checkbox"/>	Soggetto in perdita sistematica ³ <input type="checkbox"/>	Interpello ⁴ <input type="checkbox"/>	Casi particolari ⁵ <input type="checkbox"/>
------	--	---	---	--	--

L'eliminazione del quadro RH

Il quadro RH nel modello Unico 2012 è stato riservato all'indicazione dei dati relativi all'imposta sostitutiva dovuta dagli Oicvm di diritto italiano e dai fondi lussemburghesi storici (sezione I) e

all'indicazione dell'importo totale dei risultati negativi di gestione che residuano dopo le operazioni di compensazione effettuate al 30 giugno 2011 (sezione II). La disciplina fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio con sede in Italia, diversi dai fondi immobiliari, e con sede in Lussemburgo, già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato è stata modificata dal decreto "milleproroghe" per il 2011 (articolo 2, comma 62 e seguenti, DI n. 225/2010).

Il nuovo regime, a decorrere dal 1° luglio 2011, anziché applicare l'imposta sostitutiva del 12,50% ovvero del 27% sul risultato della gestione maturato dai suddetti organismi d'investimento collettivo del risparmio ha previsto la ritenuta, introdotta dal nuovo articolo 26-*quinquies* del Dpr 600/1973, da operare sui proventi di cui alla lettera g) dell'articolo 44, comma 1, del Tuir, percepiti dai partecipanti ai suddetti organismi. Il decreto si è occupato di regolamentare anche il regime transitorio (articolo 2, comma 70, DI 225/2010). Era stato previsto che le Sgr, le Sicav, i soggetti incaricati del collocamento delle quote o azioni di cui all'articolo 11-*bis* del DI 512/1983, dovessero prelevare l'imposta sostitutiva sul risultato di gestione maturato alla data del 30 giugno 2011 e versare tale imposta in un numero massimo di undici rate a partire dal 16 febbraio 2012. Quindi, il quadro RH "copriva" il regime transitorio fino alla data del 30 giugno 2011.

Operazioni straordinarie

Molti i provvedimenti legislativi intervenuti nel 2011 e nel 2012 che possono riguardare la dichiarazione dei redditi delle società di capitali. In questo secondo contributo, le novità dei quadri RQ (imposte addizionali e sostitutive), RU (crediti d'imposta) ed RV (riconciliazione dati di bilancio e fiscali - operazioni straordinarie).

Quadro RQ

La sezione XI-A è stata modificata al fine di tenere conto nel calcolo della base imponibile della "Robin Hood tax" della quota di interessi passivi deducibili (come previsto già nel quadro RF, righe RQ44-RQ47).

	Reddito o perdita	Reddito minimo	Perdita non compensata	Proventi esenti	Perdita riportabile
	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
	Perdite pregresse				
	Reddito al lordo delle perdite	In misura limitata	In misura piena	ACE	Imponibile
RQ43	6	7	8	9	10
	,00	,00	,00	,00	,00
	Imposta	Detrazioni	Crediti d'imposta e ritenute	Crediti d'imposta concessi alle imprese	
	11	12	13	14	
	,00	,00	,00	,00	
	Eccedenza precedente dichiarazione	Eccedenza compensata nel mod. F24	Acconti	Imposta a debito	Imposta a credito
	15	16	17	18	19
	,00	,00	,00	,00	,00
RQ44	1	2	3	4	5
	,00	,00	,00	,00	,00
RQ45	Risultato operativo lordo		1	2	3
			,00	,00	,00
RQ46	Eccedenza di ROL riportabile				,00
RQ47	Interessi passivi non deducibili riportabili				,00

Inoltre, la sezione XI-B, è stata modificata per tenere conto delle modifiche apportate dal decreto "milleproroghe" per il 2012, che hanno interessato la variazione della percentuale nel calcolo della base imponibile per l'imposta sostitutiva per il settore idrocarburi, passata dall'1,03 allo 0,75 (decreto legge n. 216/2011)

		Onere per imposte	Utile ante imposte	Incidenza	
		1	2	3	4
Determinazione dell'imposta		,00	,00		,00
	P/N rilevante:				Imposta
RQ48	5	,00	0,75%	6	7
				,00	,00
Eccedenza precedente dichiarazione	Eccedenza compensata nel mod. F24	Acconto	Imposta a debito	Imposta a credito	
8	9	10	11	12	
,00	,00	,00	,00	,00	
			Imponibile rideterminato	Imposta rideterminata	
			13	14	
			,00	,00	

La sezione XIV è stata modificata a seguito dell'intervento della legge di stabilità 2013. La percentuale dell'imposta sostitutiva sulle riserve matematiche dei rami vita è passata dallo 0,35 allo 0,50% (articolo 1, comma 506, legge 228/2012).

RQ53	Riserve iscritte nelle voci C II, n. 1, e DI dello stato patrimoniale	1	0,50%	2	
		,00		,00	,00

La sezione XVI del modello Unico 2012 è stata soppressa. Il prospetto andava compilato dai soggetti che detenevano una quota di partecipazione superiore al 5% al fondo comune d'investimento immobiliare alla data del 31 dicembre 2010 (articolo 32, comma 4-bis, DI 78/2010). L'attuale sezione XVI continua a ospitare i campi di esposizione dei dati di quei fondi per i quali sia stata deliberata, entro il 31 dicembre 2011, la liquidazione (che deve essere conclusa nel termine massimo di cinque anni). Le società di gestione del risparmio (Sgr) devono indicare, quest'anno, per ciascun fondo da esse istituito, esclusivamente i dati di "chiusura" dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura del 7%, sui risultati conseguiti dal 1° gennaio 2011 e fino alla conclusione della liquidazione (articolo 32, comma 5, DI 78/2010).

	Denominazione del fondo	Numero Banca d'Italia	Risultato della liquidazione	Imposta
	1	2	3	4
RQ55			,00 7%	,00
RQ56			,00 7%	,00
RQ57	Totale Imposta			,00

Nella sezione XVIII sono stati inseriti appositi campi per il calcolo della quota di interessi passivi deducibili ai fini della individuazione della base imponibile della maggiorazione Ires per i soggetti "non operativi" (righe RQ63-RQ66).

RQ63	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
RQ64	Risultato operativo lordo			1	,00	2	,00	3	,00	
RQ65	Eccedenza di ROL riportabile									,00
RQ66	Interessi passivi non deducibili riportabili									,00

La sezione XIX è dedicata all'indicazione dei dati utili alla definizione dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori delle partecipazioni di controllo (cioè incluse nel consolidamento ai sensi del capo III del Dlgs 127/1991), iscritti in bilancio a seguito dell'operazione a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali. L'opzione è esercitata col versamento dell'imposta sostitutiva che, ed è questa la novità contenuta nella legge di stabilità 2013, è dovuta in un'unica rata da versare entro il termine di scadenza dei versamenti del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2012 (articolo 20, commi 1 e 1-bis, DI 201/2011). Quindi, rispetto al prospetto del modello Unico 2012, non trovano più evidenza i campi relativi alla possibilità prima concessa di versamento rateizzato.

	Anno operazione	Tipo operazione	Soggetto subentrato	Differenza contabile	Avviamento	Marchi	Altre attività immateriali	Determinazione imponibile		Imposta
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
RQ67				,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
								16%		,00
RQ68				,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
								16%		,00
RQ69						Imposta codice 1		Imposta codice 2		
						1	,00	2	,00	,00

Quadro RU

Il quadro RU ha subito una radicale modificazione. Si è fatta molta attenzione alla riduzione del numero delle sezioni per l'indicazione dei dati relativi ai crediti d'imposta. In particolare, la sezione I è stata riservata all'indicazione di tutti i crediti d'imposta, fatta eccezione dei crediti d'imposta "caro petrolio" (sezione II), "finanziamenti agevolati sisma Abruzzo/Banche" (sezione III) e "nuovi investimenti nelle aree svantaggiate" (sezione IV).

RU1	Dati identificativi del credito d'imposta spettante			Codice credito	Codice Regione	Anno presentazione istanza		
RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione							,00
RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)							,00
RU4	Ammontare costi sostenuti		Costo complessivo	Costo agevolabile		2		,00
RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo			(di cui 1		2		,00
RU6	Credito utilizzato in compensazione D.Lgs. 241/97							,00
RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RU8	Credito d'imposta riversato							,00
RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)							,00
RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso							,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)							,00

Inoltre, sono stati inseriti appositi campi per l'indicazione degli importi ricevuti e trasferiti in ipotesi di adesione al consolidato (quadro GN/GC) e/o alla tassazione per trasparenza (quadro TN) nonché in caso di trust (quadro PN).

RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU26	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU36	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00
RU406	Crediti d'imposta trasferiti (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)							,00

Quadro RV

Nel quadro RV sono stati inseriti appositi campi per l'indicazione di determinate eccedenze d'imposta in sede di operazioni straordinarie relative: all'importo Ires; agli importi ricevuti ai sensi dell'articolo 43 del Dpr 602/1973; al reddito assoggettato a tassazione separata ai sensi degli articoli 167 e 168 del Tuir; all'importo dell'eccedenza dell'addizionale "Robin Hood tax" (articolo 81 del DI 112/2008); all'importo dell'addizionale "Libian tax" (articolo 3, legge 7/2009); all'importo dell'addizionale "Tassa etica" (articolo 1, comma 466, legge 266/2005); all'importo della maggiorazione Ires per le società di comodo (articolo 2, comma 36-*quinquies*, DI 138/2011). Nel caso in cui il soggetto avente causa dell'operazione straordinaria a cui sono stati trasferiti non è assoggettato alle relative imposte e, pertanto, non è tenuto a compilare i corrispondenti prospetti della presente dichiarazione, gli importi (a eccezione dell'Ires) vanno riportati nella sezione II del quadro RX.

	IRES	Eccedenze art.43-ter DPR 602/73	Eccedenza CFC	Robin Tax
RV66	1	2	3	4
	,00	,00	,00	,00
		Libian Tax	Tassa Etica	Maggiorazione società di comodo
		5	6	7
		,00	,00	,00

Ulteriori novità

Quadro RS

Nel quadro RS, al prospetto per la deduzione per capitale investito proprio (Ace) sono stati inseriti alcuni campi ai fini della indicazione degli utilizzi delle eccedenze per la base imponibile della "Robin Hood tax" e della maggiorazione per le "società di comodo" (righe RS114 e RS115).

	Incrementi del capitale proprio 1	Decrementi del capitale proprio 2	Riduzioni 3	Differenza 4
	,00	,00	,00	,00
RS113		Patrimonio netto 5	Minor importo col. 4/col. 5 6	Rendimento 7
		,00	,00	3% ,00
		Codice fiscale 8		Rendimento attribuito 9
	Eccedenza pregressa 10	Eccedenza non attribuibile (di cui 11)	Rendimenti totali 12	Eccedenza riportabile 13
	,00	,00	,00	,00
RS114 Robin Tax	Eccedenza pregressa 1		Rendimenti totali 2	Eccedenza riportabile 3
	,00		,00	,00
RS115 Maggiorazione società di comodo	Eccedenza pregressa 1		Rendimenti totali 2	Eccedenza riportabile 3
	,00		,00	,00

Infine, un apposito prospetto è stato previsto per le imprese localizzate all'interno della zona franca urbana (Zfu) del Comune dell'Aquila. Il prospetto va compilato dalle piccole e micro imprese localizzate all'interno della Zfu, che vogliono fruire dell'agevolazione sia ai fini Ires sia ai fini Irap, che consiste:

- per l'Ires, in una esenzione, a decorrere dal periodo d'imposta di accoglimento dell'istanza (da presentare ai sensi dell'articolo 11 del decreto interministeriale 26 giugno 2012), del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività dell'impresa nella Zfu (fino a concorrenza dell'importo di 100mila euro per ciascun periodo d'imposta e nei limiti delle percentuali previste dall'articolo 6, comma 1, del decreto)
- per l'Irap, in una esenzione del valore della produzione netta dall'imposta regionale sulle attività produttive, per i primi cinque periodi di imposta decorrenti da quello di accoglimento della istanza (fino a concorrenza di 300mila euro di valore della produzione netta, per ciascun periodo di imposta).

RS116 IRES	Imponibile 1	Imposta 2
	,00	,00
RS117 IRAP	Imponibile 1	Imposta 2
	,00	,00

Quadro NI

Nel quadro NI è stata revisionata la sezione III, concernente l'"Attribuzione delle perdite". Il quadro NI va compilato in caso di interruzione della tassazione di gruppo ("consolidato fiscale") nei confronti di tutte le società consolidate nel corso del periodo d'imposta. La società o l'ente consolidante può attribuire alle società consolidate non solo i crediti concessi alle imprese o i versamenti effettuati per quanto eccedente il proprio obbligo, ma anche le perdite fiscali qualora in sede di comunicazione di adesione al consolidato nazionale si sia optato per un diverso criterio di imputazione delle perdite residue rispetto a quello ordinario.

Con la sostituzione dei commi 1 e 2 dell'articolo 84 del Tuir (ad opera dell'articolo 23, comma 9, DI 98/2011), è stato previsto che:

- la perdita di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare
- le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi,

entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano a una nuova attività produttiva.

Le modifiche hanno avuto effetto con decorrenza dal passato periodo d'imposta. Quindi, il prospetto per il primo anno accoglie la medesima distinzione che è già stata introdotta per il modello Unico 2012 e il Cnm 2012 per le perdite di periodo e pregresse.

	Codice fiscale	Perdita utilizzabile in misura limitata	Perdita utilizzabile in misura piena
NI14	1	2	3
		,00	,00
NI15	1	2	3
		,00	,00
NI16	1	2	3
		,00	,00
NI17	1	2	3
		,00	,00
NI18	1	2	3
		,00	,00

Quadro RX

La sezione III è stata completamente riscritta. Unico 2013 accoglie nella sostanza i campi già previsti per la dichiarazione Iva/2013. Infatti, il prospetto è utilizzato per la determinazione dell'Iva da versare o del credito d'imposta e deve essere compilata dai soggetti che non presentano la dichiarazione annuale Iva in via autonoma. Per le modalità di compilazione, le istruzioni di Unico rinviano alle istruzioni contenute nel modello IVA/2013, quadro VX.

RX41 IVA da versare		,00
RX42 IVA a credito (da ripartire tra i righe RX44, RX45 e RX46)		,00
RX43 Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe RX44, RX45 e RX46)		,00
RX44 Importo di cui si richiede il rimborso	1	,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2	,00
Causale del rimborso	3	
Contribuenti Subappaltatori	5	
Contribuenti virtuosi	7	
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	
Attestazione delle società e degli enti operativi	6	
Importo erogabile senza garanzia	8	,00
RX45 Importo da riportare in detrazione o in compensazione		,00
RX46 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		,00

Versamenti e rateizzazioni

Infine, si ricorda che i versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto Ires, devono essere eseguiti entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (articolo 17 del Dpr 435/2001). Per i soggetti, invece, che in base a

disposizioni di legge approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'Ires, compresa quella unificata, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. I versamenti di acconto dell'Ires sono effettuati in due rate, salvo che quello relativo alla prima rata non superi 103 euro.

La percentuale dell'acconto dell'Ires è fissata nella misura del 100 per cento. Il 40% è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento è effettuato:

- per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla presente dichiarazione. La prima rata può essere versata entro il trentesimo giorno successivo ai termini ordinari di scadenza, maggiorando le somme da versare dello 0,40%
- per la seconda rata, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.

I contribuenti, inoltre, possono avvalersi della facoltà di rateizzare i versamenti delle somme dovute a titolo di saldo e di primo acconto in un numero massimo di sei rate. Sono esclusi dalla rateazione solo gli importi a titolo di seconda o unica rata di acconto Ires o a titolo di acconto Iva. Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza. Sulle somme rateizzate sono dovuti gli interessi nella misura del 4% annuo da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda. Sugli importi da versare con le rate mensili successive, si applicano gli interessi dello 0,33% in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è eseguito il versamento.

Rata	Versamento	Interessi %	Versamento (*)	Interessi %
1 [^]	17 giugno	0,00	17 luglio	0,00
2 [^]	16 luglio	0,32	20 agosto	0,32
3 [^]	20 agosto	0,65	16 settembre	0,65
4 [^]	16 settembre	0,98	16 ottobre	0,98
5 [^]	16 ottobre	1,31	18 novembre	1,31
6 [^]	18 novembre	1,64		

Dichiarazioni società in "chiusura", i nuovi ritmi impartiti dal DL 16/2012

Prima delle modifiche l'obbligo nasceva dal momento in cui aveva effetto la deliberazione della messa in liquidazione, attualmente rileva solo la concreta disgregazione

Il decreto legge 16/2012 ha introdotto, tra l'altro, alcune "novità" fiscali in tema di liquidazione e scioglimento di società o enti soggetti all'Ires, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir, e di imprese individuali.

L'articolo 2, comma 5 del decreto, ha sostanzialmente allineato la disciplina fiscale a quella civilistica prevista nel capo VIII del codice civile in materia di liquidazione e scioglimento delle società di capitali (oggetto delle modifiche di cui all'articolo 4 del Dlgs 6/2003, con decorrenza 1° gennaio 2004), intervenendo sull'articolo 5 del Dpr 322/1998.

Tale ultimo articolo prevede, a seguito delle modifiche, che "il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenta, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 (del Dpr 322/1998), la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data *"in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società ai sensi degli articoli 2484 e 2485 del codice civile..."*.

In precedenza, il liquidatore (o il rappresentante legale) doveva presentare la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e *la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione* entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica.

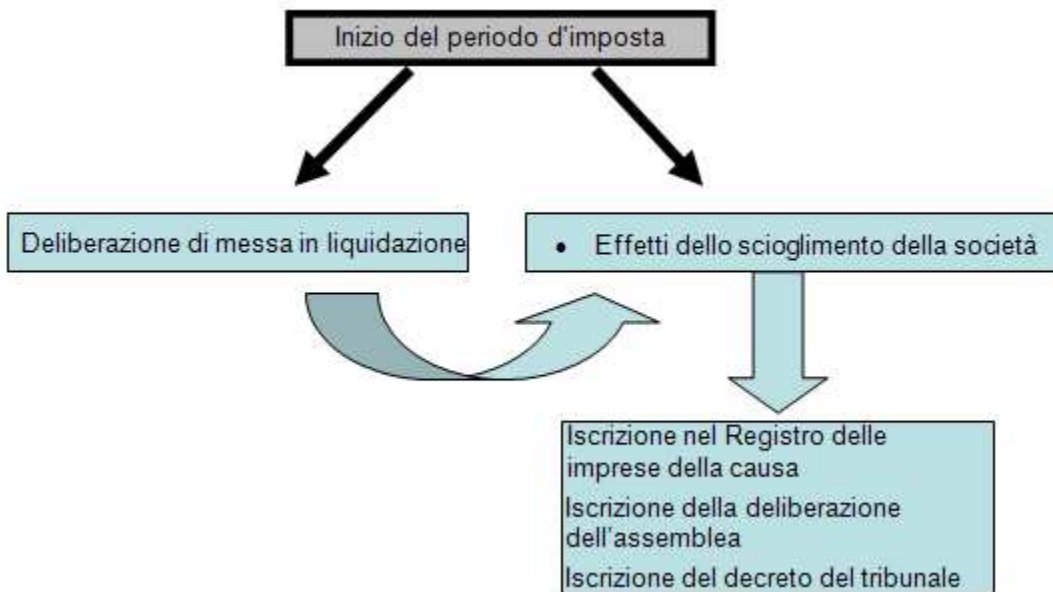
Resta fermo che la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione va presentata entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione stessa o al deposito del bilancio finale, se prescritto, in via telematica.

Gli articoli 2484 e 2485 del codice civile dispongono che gli effetti dello scioglimento della società di capitali si producono:

1. dalla data di *iscrizione nel Registro delle imprese della dichiarazione con cui gli amministratori ne accertano la causa*, nelle ipotesi previste dai numeri 1) (per il decorso del termine), 2) (per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo, salvo che l'assemblea, all'uopo convocata senza indugio, non deliberi le opportune modifiche statutarie), 3) (per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea), 4) (per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, salvo quanto è disposto dagli articoli 2447 e 2482-ter) e 5) (nelle ipotesi previste dagli articoli 2437-*quater* e 2473) del comma 1 dell'articolo 2484 del codice civile
 2. dalla data di *iscrizione della deliberazione dell'assemblea* nell'ipotesi prevista dal n. 6) (per deliberazione dell'assemblea) del comma 1 dell'articolo 2484 del codice civile
 3. dalla data di *iscrizione del decreto del tribunale* con cui sono accertate le cause di scioglimento nell'ipotesi di cui all'articolo 2485, comma 2, del codice civile (quando gli amministratori omettono gli adempimenti di cui al comma 1 dell'articolo 2485 relativi all'accertamento del verificarsi di una causa di scioglimento e alla procedura prevista dal comma 3 dell'articolo 2484 - iscrizione della dichiarazione che accerta la causa o della deliberazione -, il tribunale, su istanza di singoli soci o amministratori ovvero dei sindaci, accerta il verificarsi della causa di scioglimento, con decreto che deve essere iscritto a norma del terzo comma dell'articolo 2484).
-

Quindi, la modifica fa decorrere i termini di presentazione della dichiarazione dalla data delle iscrizioni elencate alle lettere precedenti.

Tabella 1.



La novità del 2003 dell'articolo 2484 del codice civile è stata la netta separazione tra il momento in cui si verifica la causa di scioglimento e quello dal quale si producono gli effetti dello stesso scioglimento.

Per quanto riguarda le imprese individuali, l'articolo 5 del Dpr 322/1998 viene adeguato alle previsioni dell'articolo 182, comma 1, ultimo periodo, del Tuir, nel quale si afferma che *"per le imprese individuali la data di inizio della liquidazione, ai fini delle imposte sui redditi, è quella indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*, da comunicare all'Anagrafe tributaria, relativa alla cessazione di attività nonché all'inizio e variazione.

Infatti, va presentata la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e *"la data indicata nella dichiarazione di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a tale data in via telematica"*.

La lettera b) del comma 5 dell'articolo 2 del Dl 16/2012, ha inserito il comma 3-bis all'articolo 5 del Dpr 322/1998, al fine di disciplinare gli effetti fiscali della revoca della liquidazione. Tali effetti sono previsti dall'articolo 2487-ter del codice civile il quale, al comma 2, dispone che *"la revoca ha effetto solo dopo sessanta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della relativa deliberazione, salvo che consti il consenso dei creditori della società o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso. Qualora nel termine suddetto i creditori anteriori all'iscrizione abbiano fatto opposizione, si applica l'ultimo comma dell'articolo 2445"*. Il nuovo comma 3-bis dell'articolo 5 del Dpr 322/1998, prevede che *"in caso di revoca dello stato di liquidazione quando gli effetti, anche ai sensi del secondo comma dell'articolo 2487-ter del codice civile, si producono prima del termine di presentazione delle dichiarazioni di cui ai precedenti commi 1, primo periodo, e 3, il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, non è tenuto a presentare le medesime dichiarazioni. Restano in ogni caso fermi gli effetti delle dichiarazioni già*

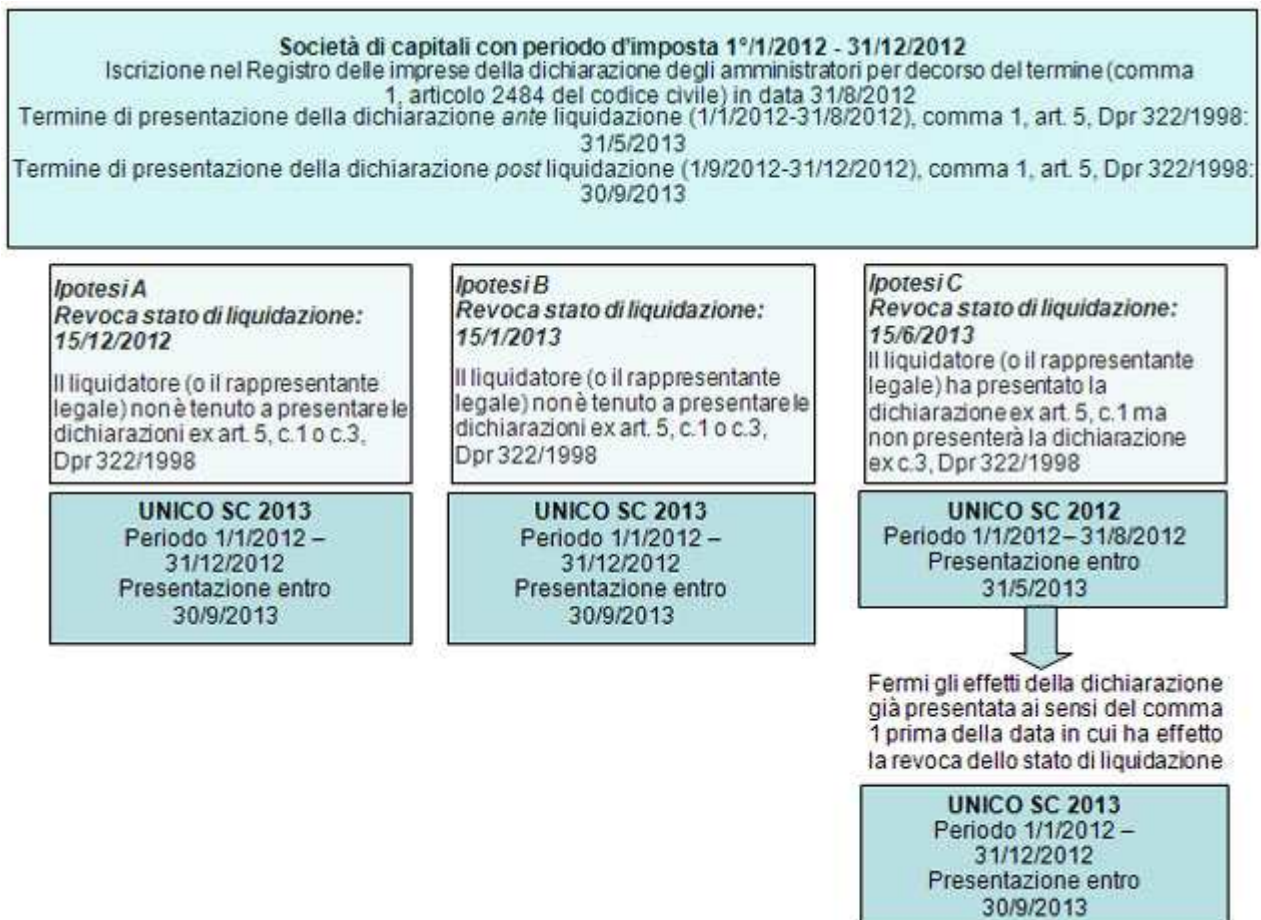
presentate ai sensi dei commi 1, primo periodo, e 3, prima della data in cui ha effetto la revoca dello stato di liquidazione, ad eccezione dell'ipotesi in cui la revoca abbia effetto prima della presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d'imposta in cui si verifica l'inizio della liquidazione".

La nuova disposizione prevede che se gli effetti della revoca si producono prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo precedente la liquidazione, ovvero della dichiarazione relativa alla residua frazione del medesimo periodo d'imposta, il liquidatore o il rappresentante legale non è tenuto a presentare le dichiarazioni contemplate dall'articolo 5, commi 1, primo periodo, e 3, del Dpr 322/1998 (Tabella 2).

Come evidenziato dalla relazione illustrativa (AS 3184), la suddetta norma, nonostante la disciplina civilistica attribuisca alla revoca dello stato di liquidazione efficacia *ex tunc*, per evidenti necessità di certezza della norma tributaria, fa salvi gli effetti prodotti dalle dichiarazioni già presentate prima che la revoca abbia avuto effetto.

Conseguentemente, anche le imposte versate a titolo provvisorio si cristallizzano in via definitiva. Unica eccezione è l'ipotesi in cui la revoca sopraggiunga quando la dichiarazione precedente alla liquidazione sia già stata presentata, ma prima del termine di presentazione della dichiarazione relativa alla residua frazione del periodo d'imposta in cui è iniziata la liquidazione. In tal caso, i dati dichiarati, ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 del Dpr 322/1998, andranno riepilogati nella dichiarazione ordinaria da presentare per l'intero periodo d'imposta e le imposte già versate andranno scomputate da quanto complessivamente dovuto.

Tabella 2.



SOCIETÀ DI COMODO – L'IMPATTO IN UNICO 2013

Premessa

La disciplina delle società non operative è stata introdotta dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994 e successive modificazioni intervennero poi col comma 15 dell'art. 35 del d. l. n. 223 del 2006.

Il decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito nella legge 14 settembre 2011 n. 148 ha integrato, la disciplina delle società non operative attraverso l'inserimento di un'addizionale IRES di 10,5 punti, nonché prevedendo nuova fattispecie di non operatività per le società che rilevano perdite fiscali di natura sistemica.

Il primo aggravio riguarda quindi l'innalzamento del prelievo tributario gravante sulle (sole) società di capitali che si eleva dal 27,5% al 38% su tutto il reddito realizzato, anche se superiore al reddito minimo determinato in applicazione delle disposizioni caratterizzanti la normativa delle società di comodo.

Il secondo aggravio concerne tutte le società (sia di persone sia di capitali) che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi o per due periodi d'imposta e uno con un reddito inferiore al minimo determinato in ossequio alla medesima disciplina, le quali diventano non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo.

Resta ferma l'altra disciplina delle società di comodo, vale a dire quella che si verifica quando i ricavi dichiarati sono inferiori a quelli minimi determinati con l'applicazione dei coefficienti, di cui al comma 3 del medesimo articolo.

L'ambito soggettivo - generalità

La disciplina delle società "non operative", in presenza di specifiche circostanze, si applica alle:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- società equiparate alle suddette società di persone;
- società estere (non residenti) ma con stabile organizzazione in Italia.

Sono, viceversa, da ritenersi esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina, tutti quei soggetti che non sono tassativamente individuati dal primo comma, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994, quali:

- le società semplici;
- gli enti commerciali;
- gli enti non commerciali;
- le società consortili;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- le società e gli enti privi di stabile organizzazione.

Le conseguenze dell'essere non operativa

La società di comodo (sia per insufficienza di ricavi sia per perdita sistemica):

- deve dichiarare un reddito minimo determinato in via presuntiva a norma del comma 3, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994; detto reddito è determinato dalla sommatoria
-

degli importi calcolati con utilizzo di talune percentuali differenziate applicate a specifici asset patrimoniali, quali quote, azioni, obbligazioni, titoli, immobili e altre immobilizzazioni, sui valori indicati nell'esercizio per il quale si procede al calcolo.

- in base al disposto normativo di cui al comma 3-bis, del citato articolo 30, per le società di comodo la base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) non può risultare inferiore al citato "reddito minimo", incrementato di taluni costi come avviene per i soggetti che utilizzano regimi forfetari (retribuzioni, compensi a collaboratori a progetto o continuativi e di lavoro autonomo occasionale e interessi passivi).
- il soggetto non operativo subirà la preclusione al rimborso e alla compensazione con altri tributi e contributi, del credito Iva.
- nel periodo in cui la società risulta non operativa, le eventuali perdite pregresse possono essere utilizzate esclusivamente per abbattere la parte di reddito eventualmente eccedente quello minimo.

Utilizzo limitato delle perdite pregresse

Ci si è posti il problema di come operino i due limiti per l'utilizzo di perdite pregresse da parte delle società di capitali "non operative" previsti, rispettivamente, dall'art. 23, comma 9, D.L. 98/2011 e dall'art. 30, c. 3, lett. c), L. 724/1994.

Il quesito nasce dalla necessità della comprensione di come la compensazione della perdita pregressa possa effettuarsi, dal 2011, ossia, alternativamente, per un importo pari al minore tra:

- l'80% del reddito complessivo;
- l'eccedenza del reddito complessivo sul reddito minimo.

Esempio:

- perdita riportabile 100;
- reddito complessivo 70;
- reddito minimo 30.

Vale il limite dell'eccedenza sul reddito minimo, e pari a: $70 - 30 = 40$, in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo, pari a: $70 \times 80\% = 56$.

In questo caso la società compensa la perdita per un importo di 40, dichiarando un imponibile di 30 pari al reddito minimo, che risulta superiore al 20% del reddito complessivo, mantenendo nel contempo una perdita residua ancora riportabile pari a 60.

Questa la risposta fornita nella circolare numero 25/E/2012.

La maggiorazione del 10,5 per cento

L'aliquota "dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del Tuir dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali ..."; elevando, di fatto, l'aliquota Ires, dal 27,5% al 38%. Questa maggiorazione impatta esclusivamente sull'Ires e, di conseguenza, e fatti salvi alcuni casi particolari (regime di trasparenza), non intacca le società personali per le quali il reddito minimo presunto, rideterminato con i coefficienti stabiliti dalla normativa *de quo*, verrà imputato con le aliquote ordinarie in capo ai soci.

Tutto il reddito imponibile realizzato dalla società, compresa la parte eccedente quello minimo, dovrà sottostare alla tassazione con l'aliquota maggiorata.

Con particolare riferimento all'applicazione della maggiorazione, l'aliquota al 38% è posta a carico:

- delle società di capitali alle quali viene imputato per trasparenza il reddito delle società personali, di cui all'articolo 5 del Tuir, ai sensi delle disposizioni inserite all'interno del comma 36-sexies, dell'articolo 2, del decreto legge n. 138/2011;
- delle società di capitali che hanno esercitato in qualità di controllate l'opzione per il cosiddetto "consolidato fiscale" che devono assoggettare in via autonoma il reddito realizzato alla citata maggiorazione, effettuando il relativo versamento;
- delle società di capitali che hanno esercitato l'opzione per il "consolidato fiscale" alle quali viene imputato il reddito di società personali "di comodo", nel rispetto del criterio della trasparenza, limitatamente alla quota di reddito attribuito;
- delle società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale; in tal caso se la posizione rivestita è quella di società partecipata, la stessa deve assoggettare in via autonoma alla maggiorazione il proprio reddito, mentre se la posizione rivestita è quella di socio, la stessa deve assoggettare alla maggiorazione il proprio reddito, escludendo il reddito imputato dalle partecipate.

In base alla interpretazione fornita dalla circolare n. 25/IR del 31 ottobre 2011, § 4, dell'IRDCEC, in presenza di socio-persona fisica di una società di capitali che abbia optato per il regime della trasparenza (Tuir, art. 116), per effetto di una ristretta base societaria il reddito imputato per effetto dell'opzione "... subirà l'ordinaria tassazione IRPEF con le aliquote progressive...".

Società di comodo in perdita sistemica

Con la manovra di Ferragosto 2011, il legislatore, come detto, ha introdotto una nuova fattispecie di società non operative che si aggiunge a quella contemplata nell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994, vale a dire quelle società che realizzano perdite reiterate nel tempo (cd. sistemiche).

Più in particolare i commi 36-decies e 36-undicies, dell'articolo 2 del decreto legge n. 138 del 2011 hanno previsto che i soggetti indicati al comma 1, del richiamato articolo 30, sono da considerarsi non operativi se:

- presentano perdite di natura fiscale (imposte sui redditi) per tre periodi di imposta consecutivi;

oppure,

- hanno dichiarato, sempre nell'arco di un triennio, perdite di natura fiscale (imposte sui redditi) per due periodi e nel terzo un reddito inferiore a quello minimo, come determinato in applicazione dei coefficienti di cui al comma 3, del citato articolo 30.

Il legislatore ha fatto riferimento alla perdita di natura fiscale e non alla perdita rilevata dal conto economico, con la conseguenza che, per effetto di consistenti variazioni in diminuzione, imputabili a situazioni fiscalmente ammissibili e talvolta addirittura imposte dallo stesso TUIR, si pensi ad esempio ai casi delle plusvalenze o delle sopravvenienze rateizzabili, si potranno verificare situazioni paradossali dove la società realizza utili anche consistenti, ma concretizza, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, una perdita fiscale anche di modesta entità. Tale fattispecie, tuttavia, lo si evidenzia sin d'ora, potrà essere risolta in base ad una delle esimenti di

cui al Provvedimento 11 giugno 2012, riferito alle società in perdita sistemica, poiché è prevista l'esclusione della penalizzante disciplina per le società con MOL rettificato positivo.

Ad ogni modo, in presenza delle suesposte situazioni, e non ricorrendo una esclusione da Provvedimento, la società è di comodo a partire dal quarto periodo d'imposta successivo al triennio sul quale si è concretizzata la situazione di perdite reiterate. Il primo periodo d'imposta cui si rende applicabile la nuova fattispecie è il 2012 e il modello Unico di quest'anno ne disciplina gli effetti.

La verifica sul triennio di riferimento

Le disposizioni in materia di società c.d. in perdita sistematica ex articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011 presuppongono un c.d. "periodo di osservazione" di tre anni; nei confronti di quelle società che non hanno almeno tre anni "di vita", pertanto, la disciplina sulle società c.d. in perdita sistematica non trova applicazione. Ciò non esclude che per le stesse società la disciplina delle società "di comodo" prevista dall'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 (in sufficienza di ricavi) possa trovare applicazione, qualora ne ricorrano i presupposti ivi previsti.

Dunque, le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovranno procedere a verificare se nel triennio composto dagli esercizi sociali 2009, 2010 e 2011, abbiano realizzato perdite fiscali che, in base alle succitate disposizioni, le proiettino, per l'anno 2012, nell'ambito delle società non operative.

Posto che la verifica delle perdite sistemiche è su base triennale, si deve ritenere automatica la fuoriuscita dal regime antielusivo, nel periodo successivo a quella di interruzione della produzione di perdite tributarie, ovvero della produzione di risultati economici tributariamente negativi per due periodi e di uno positivo ma al di sotto del minimo figurativo.

Esempio

- La società è non operativa nel 2012 poiché ha realizzato perdite fiscali per ognuno degli anni che compongono il triennio 2009-2011.
- Potrà uscire dal regime a partire dal periodo d'imposta successivo, ossia dal periodo di imposta 2013, se nel periodo d'imposta 2012 la stessa società realizzerà un reddito positivo di ammontare superiore a quello determinato in base ai coefficienti legislativamente stabiliti.

Ed infatti, dal tenore letterale della norma si ha che:

- i tre periodi d'imposta in perdita fiscale debbono essere consecutivi, rendendo di fatto assolutamente mobile l'ingresso e la fuoriuscita dal regime; se in un periodo viene dichiarato un utile, la società o l'ente fuoriesce dal regime non operativo;
- il risultato da prendere in considerazione è solo quello di natura fiscale a nulla rilevando il risultato civilistico, in modo tale che le variazioni fiscali incidono sostanzialmente sull'applicazione della disciplina;
- stante il riferimento ai periodi d'imposta non si deve tenere conto degli esercizi ma esclusivamente delle dichiarazioni fiscali, col relativo risultato, anche in presenza di operazioni di natura straordinaria che notoriamente frazionano il periodo di imposta in più sub periodi aventi ciascuno la propria individuabilità tributaria.

Modalità di calcolo della perdita fiscale per le società in perdita sistematica

Un secondo quesito di fondamentale importanza ha riguardato le metodologie di calcolo della perdita fiscale per le società in perdita sistematica ai fini della verifica della esistenza della condizione che fa scattare la norma, qualora si manifesti un reddito dichiarato per importo superiore al minimo degli enti di comodo, che viene però compensato con perdite pregresse fino al ridurlo al di sotto della soglia.

Esempio

una società ha realizzato:

- nel 2009 una perdita di 1.200;
- nel 2010 una perdita di 500.
- nel 2011 la società consegue un reddito di 1.000, ridotto a 200 a seguito dell'utilizzo all'80% di perdite pregresse.

Ipotizzando che il reddito minimo per le società di comodo sia 900

Il reddito dell'esercizio 2011 va considerato superiore o inferiore a tale reddito minimo? E conseguentemente la società è o non è in perdita sistematica nel triennio 2009-2011?

Ai sensi del comma 36-undecies dell'articolo 2 del decreto legge n. 138 del 2011 viene previsto 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 dell'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994 (il c.d. reddito minimo presunto). Dato il rinvio del legislatore al "reddito dichiarato", si deve intendere che questo si riferisca al 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.

Per verificare, dunque, se il "reddito dichiarato" sia inferiore al reddito minimo presunto ai fini del triennio di osservazione, il soggetto interessato dovrà raffrontare l'ammontare del reddito imponibile minimo, con il reddito complessivo analiticamente determinato. Ne deriverà, pertanto, che il soggetto in questione non sarà considerato in perdita fiscale ai fini della disciplina in esame per il periodo d'imposta 2011 perché il suo reddito complessivo (1.000) è superiore al reddito imponibile minimo (900).

E sempre in tema di determinazione della perdita fiscale triennale è intervenuto pure un chiarimento oggettivo su come debba essere considerato, ai fini della verifica della esistenza di una perdita fiscale nel periodo di osservazione, il reddito adeguato al minimo per effetto della applicazione della normativa sugli enti di comodo.

Esempio

Una società:

- è in perdita fiscale nel triennio 2009-2011;
- nell'esercizio 2012, la società consegue una ulteriore perdita, ma dichiara un reddito pari al minimo delle società di comodo.

Per il nuovo periodo di osservazione valido per l'esercizio 2013 (triennio 2010-2012), il reddito del periodo di imposta 2012 come dovrà essere considerato: perdita o reddito non inferiore al minimo?

Il comma 36-decies dell'articolo 2 del decreto legge n. 138 del 2011 individua come presupposti per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica la presenza di "dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta".

A decorrere dal successivo quarto anno, i soggetti interessati saranno considerati come non operativi e dovranno dichiarare un reddito non inferiore a quello c.d. minimo presunto determinato secondo l'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994.

Pertanto ai fini della verifica della esistenza di una perdita fiscale nel periodo di osservazione, il reddito adeguato al minimo per effetto della applicazione della normativa sugli enti di comodo non assume alcuna rilevanza, dovendo il soggetto interessato fare riferimento al reddito imponibile complessivo analiticamente determinato.

Dunque, data una perdita fiscale per i periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011, la società sarà considerata in perdita sistematica per il successivo anno 2012, e a prescindere dal suo risultato di periodo. In quest'ultimo anno, pertanto, dovrà dichiarare un reddito almeno pari al c.d. reddito minimo presunto di cui all'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994. Per verificare l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il 2013, la medesima società dovrà prendere in considerazione i risultati del triennio di osservazione costituito dai periodi d'imposta: 2010, 2011 e 2012. A tal fine, per il 2012, rileverà il risultato di periodo analiticamente determinato. In definitiva, essendo il 2010, 2011 e 2012 in perdita fiscale, per il 2013, la società sarà considerata in perdita sistematica, a nulla rilevando che abbia dichiarato un reddito minimo presunto.

Società in perdita sistemica ed esimenti da Provvedimento 11 giugno 2012

Il triennio da monitorare per verificare la situazione in cui si trova la società è mobile cambia di anno in anno. Infatti, devono essere verificati i periodi d'imposta:

- 2009-2010-2011, per il 2012;
- 2010-2011-2012, per il 2013;
- e così via.

Al riguardo, la circolare n. 23/E/2012 ha chiarito che se il periodo di osservazione è 2009-2010-2011, per la verifica nel 2012, l'esistenza di una causa di disapplicazione da provvedimento 11 giugno 2012, ad esempio per il 2010, rende inapplicabile la nuova disciplina per il 2012. Al riguardo è stato inoltre precisato che: *"Al pari, in relazione al periodo di osservazione 2010-2011-2012 concernente il successivo periodo di applicazione 2013, la medesima causa di disapplicazione automatica afferente al 2010 comporterà l'inapplicabilità della disciplina in esame per il 2013. Il successivo periodo di osservazione rilevante per la disciplina in esame inizierà a decorrere solo dal 2011 e sarà dato dal triennio 2011, 2012 e 2013, poiché la causa afferente al 2010 non rileva per detto triennio; di conseguenza, il successivo periodo d'imposta cui potrà rendersi applicabile la disciplina sulle società in perdita sistematica sarà il 2014"*.

Esimenti da provvedimento 11 giugno 2012

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate dell' 11 giugno 2012 sono state individuate ipotesi che consentono di disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica, senza dover presentare un'istanza di interpello, laddove le società in almeno uno dei tre periodi d'imposta di monitoraggio (es: 2009-2010-2011, per il 2012), si trovano in una delle situazioni individuate da parte della stessa Agenzia.

Queste ultime sono state riconosciute dalla circolare n. 23/E/2012 come *“cause oggettive rilevanti, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistemica, senza necessità di presentare istanza di disapplicazione”* .

La differenza tra *“cause di esclusione per legge”* e di *“disapplicazione per provvedimento”* è che:

- le prime si applicano, sia per le società di comodo per insufficienza di ricavi, sia per le società di comodo in perdita sistemica, solo al periodo d'imposta di applicazione della disciplina (ad esempio, quest'anno al periodo d'imposta 2012);
- le seconde assumono rilevanza per le società di comodo per insufficienza di ricavi nel periodo di imposta 2012, mentre per le società di comodo in perdita sistemica nel periodo di monitoraggio (triennio 2009-2011 ai fini della esclusione per il 2012).

Dunque, la società in perdita sistemica dovrà, una volta presentatosi il triennio di perdita fiscale, controllare:

- se nel quarto esercizio (esercizio 2012) è possibile che si verifichi una condizione per l'esclusione stabilite dalla norma di legge. La Circolare n. 23/E/2012 chiarisce, infatti, che le cause di esclusione di legge rilevano *“limitatamente al quarto periodo d'imposta (anno 2012) escludendo automaticamente l'applicazione della disciplina sulle perdite sistematiche per tale periodo”*;
- se non si verificasse quanto sopra, se nel triennio di monitoraggio si siano avverati i presupposti per l'applicazione delle cause di disapplicazione cui al Provvedimento dell'11 giugno 2012 ;
- se nemmeno queste si sono manifestate se vi siano motivazioni sostenibili per presentare l'istanza di interpello disapplicativo.

Riepiloghiamo schematicamente le cause di esclusione e le cause di disapplicazione ad oggi previste dopo gli ultimi interventi normativi.

Cause di esclusione ex art. 30, comma 1, L. n. 724/1994 - da verificare nel 2012
Soggetti obbligati a costituirsi in forma di società di capitali.
Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta.
Società in amministrazione controllata o straordinaria.
Società o enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente.
Società esercenti pubblici servizi di trasporto.
Società con un numero di soci non inferiore a 50.
Società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità.
Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo.

Società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale.

Società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale.

Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

Cause di disapplicazione per le società non operative (insufficienza dei ricavi e perdite sistemiche) da verificare nel 2012 - Provvedimento del 14 febbraio 2008, n. 23681

Società in stato di liquidazione che richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva.

Società che si trovano nel periodo precedente a quello della dichiarazione di una delle procedure di cui all'art. 101, comma 5, Tuir o a quello di liquidazione giudiziaria.

Società sottoposte a sequestro penale o confisca o con amministratore giudiziario.

Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di interpello (anche con specifico riferimento alle perdite) per circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni.

Società che esercitano esclusivamente attività agricola.

Società nei cui territori opera lo stato di emergenza.

Cause di disapplicazione automatica per le società in perdita sistematica da verificare nel triennio di osservazione - Provvedimento 11 giugno 2012, n. 87956

Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 c.c. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all'unico periodo d'imposta di cui all'art. 182, commi 2 e 3, Tuir.

Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'art. 101, comma 5, Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini per la presentazione dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime.

Società sottoposte a sequestro penale o confisca ex D.Lgs. n. 159/2011 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore e ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

Società che detengono partecipazioni, esclusivamente iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: 1) società considerate non in perdita sistematica; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime di cui all'art. 168, Tuir. La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni.

Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione dalla disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo d'imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi d'imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.
Società che conseguono un MOL positivo. Per MOL positivo si intende la differenza tra valore ed i costi della produzione di cui alle lettere A e B dell'art. 2425 c.c. A tal fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni e accantonamenti di cui ai numeri 10, 12 e 13 della lettera B), nonché i canoni di leasing. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.
Società per le quali gli adempimenti e versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e a quello successivo.
Società per le quali risulta positiva la somma algebrica delle perdite fiscali di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero disposizioni agevolative.
Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. e rispettano le condizioni previste dall'art. 2, D.Lgs. n. 99/2004.
Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.
Società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

Perdite sistemiche e partecipazioni immobilizzate

Nella Circolare n. 1/2013 l'Agenzia delle entrate ha risposto ad un quesito concernente le società in perdita sistematica che detengono partecipazioni immobilizzate in società indicate nella lettera d), nn. 1-2-3, del provvedimento direttoriale in data 11 giugno 2012, ma che non sono in grado di utilizzare la causa di disapplicazione ivi prevista in quanto svolge attività diverse da quelle strettamente funzionali alle partecipazioni, vertendo sulla possibilità, nel calcolo del reddito minimo previsto dall'articolo 30 della L. 724/1994, di non considerare il valore di tali partecipazioni, analogamente a quanto stabilito per le società non operative dalla lettera e) del provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2008 e dalla circolare 9/E/2008.

La risposta al quesito è stata tranchant evidenziando che a differenza di quanto previsto dall'analoga causa di disapplicazione della disciplina sulle società "non operative" prevista dalla lettera e) del paragrafo 1 del Provvedimento del 14 febbraio 2008 (in cui è espressamente previsto che: "...La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni."), la causa di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica di cui alla lettera d) del paragrafo 1 del Provvedimento dell'11 giugno 2012 non opera in modo "parziale". Come evincibile dalla lettura di quest'ultimo provvedimento, infatti, la causa di disapplicazione in esame implica un giudizio di "prevalenza" inconciliabile con una disapplicazione "parziale" della disciplina in esame. Pertanto, i soggetti interessati potranno disapplicare in toto la disciplina delle società in perdita

sistematica qualora il valore economico delle proprie partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, riconducibile alle società indicate ai nn. 1, 2 e 3 della citata lettera d), sia prevalente rispetto al valore (economico) di tutte le partecipazioni di cui le stesse società dispongono.

L'esclusione per interpello

Inoltre fruiscono di una causa di esclusione "automatica", le società che hanno presentato una specifica istanza di interpello in forza del disposto del comma 4-bis, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994, comprovando la presenza di cause oggettive che abbiano impedito il conseguimento di ricavi congrui, ottenendo il parere favorevole della Direzione regionale delle entrate competenti per territorio. Medesimo (ma separato) interpello può essere presentato per comprovare le cause che hanno comportato la perdita sistemica per il triennio di riferimento.

La circolare n. 23/E/2012 si sofferma sulla gestione delle istanze di interpello disapplicativo. Al fine di consentire agli uffici una compiuta attività istruttoria in relazione alla sussistenza delle situazioni oggettive, relative, rispettivamente, alla disciplina sulle società in perdita sistemica e a quella sulle società non operative, i soggetti interessati sono tenuti a presentare autonome e separate istanze ai fini della due discipline; in caso di cumulativa richiesta di disapplicazione contenuta in un'unica istanza, l'istanza sarà ritenuta inammissibile. *"In sostanza, qualora in relazione all'anno 2012 (assumendo il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) una società sia interessata a presentare istanza di disapplicazione in relazione alla disciplina sulle società non operative e a quella sulle perdite sistematiche, la stessa sarà tenuta a trasmettere all'Ufficio competente due distinte istanze"*.

Con circolare n. 32/E de 14 giugno 2010 fu chiarito che le istanze di disapplicazione della disciplina antielusiva, ivi compresa la peculiare delle società non operative, nonché le istanze di disapplicazione della disciplina CFC, che affinché fosse soddisfatto il requisito della preventività, le medesime istanze avrebbero dovuto essere presentate in tempo utile, ovvero rispettivamente novanta e centoventi giorni, prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ciò detto, in tutti i casi in cui la società non rientri in alcuna delle cause di esclusione ovvero di disapplicazione dovrà necessariamente, per non assoggettarsi alla disciplina in analisi, proporre istanza di disapplicazione ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, L. n. 724/1994.

Nell'istanza i soggetti interessati dovranno esporre in modo chiaro e documentare in modo esaustivo tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare le situazioni "oggettive" che giustifichino la disapplicazione della normativa sulla società in perdita sistemica, con specifica indicazione, oltre che del periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione, anche del periodo d'imposta a cui le stesse situazioni si riferiscono (c.d. periodo di osservazione).

Questa è la più importante novità che differenzia l'interpello per le società in perdita sistemica da quello disapplicativo per le società non operative: l'interpello può riguardare l'intero periodo di osservazione, ipoteticamente 2009-2011, ed è a valere per il periodo d'imposta successivo, cioè il 2012. Pertanto, è sufficiente che il contribuente ottenga parere favorevole relativamente a uno degli anni del triennio di osservazione per sospendere l'applicazione delle disposizioni in esame, così se la società ottenesse parere favorevole per il periodo d'imposta 2011 la validità del parere

si estenderebbe nei suoi effetti fino alla compilazione di UNICO 2015 - redditi 2014, con riferimento al periodo di osservazione 2011-2013.

Nella Circolare n. 23/E/2012 si ribadisce in modo chiaro che se nell'istanza non vengono riportati tutti i periodi di osservazione questa sarà giudicata inammissibile.

Il prospetto delle società di comodo in unico 2013

Nei righe RF74 e segg. del quadro RF si effettua il test di operatività in relazione ai soggetti IRES che sono interessati dalle disposizioni di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e si calcola il reddito minimo. Nel modello di quest'anno, peraltro, esordisce la casella per la segnalazione delle società in cosiddetta perdita sistemica, cioè quei soggetti che hanno dichiarato una perdita fiscale per i tre periodi di imposta antecedenti a quello iniziato successivamente al 17 settembre 2011 ovvero, nello stesso arco temporale, hanno dichiarato due periodi di imposta in perdita ed uno con un reddito inferiore a quello minimo determinabile ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	RF74	Esclusione	Disapplicazione società di comodo	Soggetto in perdita sistemica	INTERPELLO			Casi particolari	
		1	2	3	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	7	
			Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale		
Start-up <input type="checkbox"/>	RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
	RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
	RF77	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%	
	RF78	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
	RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
	RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>					Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
	RF81	Totale		2	,00	3	,00	5	,00
	RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
	RF83	Reddito imponibile minimo							,00

Le istruzioni indicano che :

- la nuova casella "start-up" va barrata dalle società "start-up innovative", di cui all'articolo 25 comma 2 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, che, ai sensi dell'art. 26, comma 4, del citato decreto-legge n. 179 del 2012, che non applicano le discipline previste per le società di comodo e per i soggetti in perdita sistemica;
- la casella esclusione riguarda le fattispecie che sono delineate nell'ambito dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 e concerne entrambe le tipologie di società di comodo;
- per quanto riguarda casella disapplicazione occorre fare riferimento al provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008 (società di comodo per insufficienza di ricavi);
- la casella soggetto in perdita sistemica è destinata all'evidenziazione o della ineluttabile presenza di perdite sistemiche (cod. 1) oppure una delle cause di esclusione dalla disciplina previste dal Provvedimento del 11 giugno 2012.
- la casella interpello segnala le ipotesi nelle quali siano state accolte le istanze del contribuente.

- nel caso in cui il contribuente non abbia nel triennio di riferimento assets in base ai quali vengono determinati i ricavi medi da confrontare con quelli effettivi, dovrà essere barrata la casella casi particolari allo scopo di segnalare il perché il prospetto, in tutto o in parte, non è compilato.

Più nello specifico, la casella “Esclusione” di cui al rigo RF74 colonna 1, va compilata dai soggetti non tenuti all’applicazione della disciplina in oggetto. In particolare, nella suddetta casella andrà indicato, il codice:

- 1 – per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2 – per i soggetti che si trovano nel primo periodo d’imposta;
- 3 – per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4 – per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5 – per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6 – per le società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 7 – per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8 – per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9 – per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10 – per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11 – per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- 12 – per le società consortili.

Nella casella “Disapplicazione società di comodo” va indicato, in base alla propria situazione, così come rappresentata al punto 1 del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, uno dei codici di seguito elencati:

- 2 – ipotesi di cui alla lett. b), come sostituita dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 11 giugno 2012;
- 3 – ipotesi di cui alla lett. c);
- 4 – ipotesi di cui alla lett. d);
- 5 – ipotesi di cui alla lett. e);
- 6 – ipotesi di cui alla lett. f);
- 7 – ipotesi di cui alla lett. f), in caso di esonero dall’obbligo di compilazione del prospetto.

Nella predetta casella va indicato il codice “99” nel caso in cui il soggetto abbia assunto, in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi, l’impegno di cui alla lett. a), punto 1, del citato provvedimento.

Per le ipotesi di disapplicazione parziale di cui ai codici "4", "5" e "6", il prospetto andrà compilato non tenendo conto dei relativi valori ai fini della determinazione dei ricavi e del reddito presunti. Tuttavia, qualora non si abbiano altri beni, diversi da quelli di cui ai predetti codici, da indicare nelle colonne 1 e/o 4 dei rigi da RF75 a RF80, occorrerà compilare anche la casella "Casi particolari".

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 sono state individuate, ulteriori situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina per i soggetti di comodo per insufficienza dei ricavi. A tal fine, nella casella "Disapplicazione società di comodo" va indicato, in base alla propria situazione, come rappresentata al punto 3 del provvedimento citato, uno dei codici di seguito elencati:

8 – ipotesi di cui alla lett. a);

9 – ipotesi di cui alla lett. b);

Per le società di comodo in perdita sistemica, occorre indicare il codice "1" nella casella "Soggetto in perdita sistemica" e compilare le colonne 4 e 5 dei rigi da RF75 a RF83 (sempre che la casella "Casi particolari" di rigo RF74 non sia stata compilata) mentre il resto del prospetto non va compilato.

Restano, in ogni caso, ferme le cause di esclusione (per legge) della disciplina in materia di società di comodo di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994. In tal caso, occorre compilare esclusivamente la colonna 1 "Esclusione" (vedi sopra per i codici descrittivi).

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 sono state, inoltre, individuate particolari situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina riguardante i soggetti in perdita sistemica. A tal fine, nella casella "Soggetto in perdita sistemica", va indicato, in base alla propria situazione, così come rappresentata al punto 1 del provvedimento citato, uno dei codici di seguito elencati:

2 – ipotesi di cui alla lett. b);

3 – ipotesi di cui alla lett. c);

4 – ipotesi di cui alla lett. d);

5 – ipotesi di cui alla lett. e);

6 – ipotesi di cui alla lett. e), in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;

7 – ipotesi di cui alla lett. f);

8 – ipotesi di cui alla lett. g);

9 – ipotesi di cui alla lett. h);

10 – ipotesi di cui alla lett. i);

11 – ipotesi di cui alla lett. l);

12 – ipotesi di cui alla lett. m).

Nella predetta casella va indicato il codice "99" nel caso in cui il soggetto abbia assunto, in una delle precedenti dichiarazioni dei redditi, l'impegno di cui alla lett. a), punto 1, del citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012.

La casella "Impegno allo scioglimento" va barrata nel caso in cui il soggetto assuma, con la presente dichiarazione, l'impegno di cui alla lett. a), punto 1, dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 e dell'11 giugno 2012. In tal caso non occorre compilare la casella "Disapplicazione società di comodo".

Ai sensi dell'art. 30, comma 4-bis, della legge n. 724 del 1994, è prevista la possibilità di richiedere all'Agenzia delle Entrate la disapplicazione delle predette discipline ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In caso di accoglimento dell'istanza ai fini dell'IRES va indicato, nella casella "Imposta sul reddito", uno dei seguenti codici:

- 1 – se è stata ottenuta la disapplicazione della disciplina delle società di comodo;
- 2 – se è stata ottenuta la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- 3 – se è stata ottenuta la disapplicazione di entrambe le discipline.

Inoltre, vanno barrate, anche congiuntamente alla compilazione della casella "Imposta sul reddito", le seguenti caselle:

- "IRAP", se la disapplicazione della disciplina è stata ottenuta in relazione all'IRAP;
- "IVA", se la disapplicazione della disciplina è stata ottenuta in relazione all'IVA.

La casella "Casi particolari" andrà compilata:

- nell'ipotesi in cui il dichiarante, nell'esercizio relativo alla presente dichiarazione e nei due precedenti non abbia alcuno dei beni indicati nei righi da RF75 a RF80. In tal caso va indicato il codice "1" e il resto del prospetto non va compilato;
- nell'ipotesi in cui il dichiarante, esclusivamente con riferimento all'esercizio relativo alla presente dichiarazione, non abbia posseduto dei beni indicati nei righi da RF75 a RF80. In tal caso va indicato il codice "2" e le colonne 4 e 5 dei righi da RF75 a RF81 non vanno compilate.

Nel rigo RF75, va indicato il valore dei beni di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art. 5 del Tuir, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti, esclusi quelli di natura commerciale e i depositi bancari.

Nel rigo RF76, va indicato il valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, anche in locazione finanziaria.

Nel rigo RF77, va indicato il valore degli immobili classificati nella categoria catastale A/10.

Nel rigo RF78, va indicato il valore degli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

Nel rigo RF79, va indicato il valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Relativamente alle immobilizzazioni materiali e immateriali, si precisa che sono escluse quelle in corso di costruzione nonché gli acconti. Nel rigo RF80, va indicato il valore delle altre immobilizzazioni (art. 30, comma 1, lett. c), della legge n. 724 del 1994), anche in locazione finanziaria, situate nei comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. I valori dei beni e delle immobilizzazioni, da riportare nei righi da RF75 a RF80, vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Ai fini del computo di detta media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascuno esercizio dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso. Ai fini della determinazione del valore dei beni, si applica l'articolo 110, comma 1, del TUIR. Il valore dei beni condotti in locazione finanziaria è costituito dal costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, dalla somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

Nel rigo RF81, colonna 2, va indicata la somma degli importi determinati applicando le percentuali di cui all'art. 30, comma 1, della citata legge n. 724 del 1994, in corrispondenza dei valori indicati in colonna 1 dei rigi da RF75 a RF80.

Nel rigo RF81, colonna 3, vanno indicati i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi, esclusi quelli straordinari, assunti in base alle risultanze medie del conto economico dell'esercizio e dei due precedenti. Qualora nel rigo RF81 l'importo indicato in colonna 3 sia inferiore a quello di colonna 2, il soggetto è considerato non operativo. In tal caso, il reddito imponibile minimo ai fini IRES è determinato applicando al valore dei medesimi beni considerati ai fini della compilazione di colonna 1, posseduti nell'esercizio, le percentuali previste dal successivo comma 3 dello stesso art. 30 della legge n. 724 del 1994.

Ai fini dell'adeguamento del reddito da dichiarare, tenuto conto che la normativa in esame non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge, i soggetti interessati dovranno indicare nel rigo RF82 la somma degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di dette disposizioni, quali, ad esempio:

- proventi esenti, soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- reddito esente ai fini IRES, anche per effetto di plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 87 del TUIR;
- dividendi che fruiscono della detassazione di cui all'art. 89 del TUIR;
- l'importo escluso per effetto dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 42 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (c.d. Reti d'impresa).

Nel rigo RF83 va indicato il reddito minimo, pari alla differenza tra l'importo di rigo RF81, colonna 5, e l'importo di rigo RF82. Si procede, quindi, al raffronto tra l'ammontare di cui al rigo RF83 e quello indicato al rigo RN6 del quadro RN. Se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo, l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato integrando il reddito imponibile di rigo RN6 del quadro RN di un importo pari alla differenza dei due predetti termini. Il rigo RN6 va aumentato della suddetta differenza, operando anche mediante la riduzione delle perdite, e le perdite non compensate di cui al rigo RF59, colonna 1, non possono essere riportate negli esercizi successivi, né trasferite in caso di opzione per la trasparenza fiscale o per il Consolidato.

Società in perdita sistematica con un margine operativo lordo (MOL) positivo

Quando si parla di società in perdita sistematica si fa riferimento a quelle società che, pur superando il test di operatività dell'articolo 30 della Legge n. 724/1994, si trovano comunque in una delle seguenti situazioni nel quarto periodo d'imposta:

- riportano perdite per tre periodi d'imposta consecutivi;
- all'interno di un triennio riportano perdite fiscali per due periodi d'imposta e per il terzo dichiarano un reddito inferiore al minimo operativo, calcolato secondo le regole dell'articolo 30, comma 1 della Legge n. 724/1994.

Le società che rientrano in uno dei casi sopra esposti sono considerate società di comodo.

La verifica testé descritta deve essere operata con riferimento ai periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011. Infatti, l'articolo 2, commi 36-decies e 36-undecies del D.L. n. 138/2011, che ha introdotto la nuova fattispecie di società non operativa, stabilisce che il soggetto sarà considerato non operativo a partire da quarto periodo d'imposta. Avremo cioè:

- verifica della perdita sistematica (3 esercizi in perdita o 2 in perdita ed 1 con reddito inferiore al minimo operativo) che va eseguita con riferimento ai periodi 2009 – 2011;
- la società è considerata non operativa a partire dal 4° periodo e cioè dal 2012.

Il problema sostanziale è che alle società in perdita sistematica si applicano le medesime conseguenze negative relative alle società di comodo.

Ricordiamo che tra le conseguenze negative abbiamo:

- obbligo di dichiarare ai fini delle imposte sui redditi di un reddito non inferiore a quello minimo presunto e ai fini IRAP un valore della produzione minimo, calcolato aggiungendo al reddito minimo ai fini delle imposte dirette alcuni componenti indeducibili (quali, ad esempio, le spese per il personale);
- nel periodo d'imposta in cui la società è non operativa, essa può utilizzare le perdite dei periodi d'imposta precedenti in diminuzione solo per la parte di reddito che eccede quello minimo;
- impossibilità di chiedere il rimborso o di utilizzare in compensazione il credito IVA nel modello F24;
- rischio di perdere il credito IVA se la non operatività si protrae per 3 periodi d'imposta consecutivi;
- aumento di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES per le società di capitali.

Sono soggette a queste disposizioni sia le società di persone sia le società di capitali. Oltre a queste, rientrano anche quelle società che non sono residenti, ma che sono dotate di stabile organizzazione nel territorio (cioè possiedono un ufficio, negozio, laboratorio, magazzino, ecc.).

Sono escluse le società cooperative e quelle consortili.

L'articolo 2 del D.L. n. 138/2011 qualifica come società non operative anche quelle che nel triennio precedente hanno due periodi in perdita ed uno inferiore al reddito minimo.

Le cause di disapplicazione della disciplina previste dal Provvedimento dell'11 giugno 2012, sono specificate dalla Circolare n. 23/E dell'11 giugno 2012. Tale Circolare pone l'attenzione sul fatto che le cause di esonero operano su piani distinti tra esclusione della Legge n. 724/94 e disapplicazione automatica. In particolare le cause di esclusione riguardano solo il periodo d'imposta di applicazione della disciplina, ad esempio: se la società presenta un Valore della Produzione (lettera A) del Conto Economico, articolo 2425 del Codice Civile) maggiore all'attivo dello Stato Patrimoniale nel 2009 – 2011, ma non anche nel 2012, l'esclusione non può utilizzarsi.

Per quanto riguarda le cause di disapplicazione automatica, la disciplina prevede che queste abbiano rilevanza solo nel periodo di osservazione. Il Provvedimento 11 giugno 2012 stabilisce, inoltre, che la normativa riguardante la società in perdita sistematica decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011. Se sussiste una delle cause previste si evita il ricalcolo dell'acconto 2012, stabilito dall'articolo 2, comma 36-duodecies, del D.L. n. 138/2011. Per quanto riguarda l'acconto, se in uno dei due periodi 2008 / 2010 o 2009 / 2011

sussiste una causa di disapplicazione, questo va determinato seguendo i criteri ordinari. Nel momento in cui si verifica una delle cause di disapplicazione la società è esonerata dal presentare la specifica istanza.

Il Provvedimento 11giugno 2012 in esame integra, inoltre, il Provvedimento del 14 febbraio 2008, che prevede la disapplicazione per le:

- società con attività esclusivamente agricola, previste dall'articolo 2135 del Codice Civile, rispettando le condizioni dell'articolo 2, D.lgs. n. 99 del 29 marzo 2004;
- società i cui adempimenti ed obblighi tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative in seguito alla dichiarazione di stato di emergenza, articolo 5, Legge n. 225 del 24 febbraio 1992.

Fra le cause di disapplicazione previste dalla Circolare n. 23/E/2012, alla lettera f), troviamo che sono escluse quelle società che presentano un MOL (margine operativo lordo) positivo. Il MOL si calcola facendo la differenza tra lettera A) (Valore della Produzione) e la lettera B) (Costi della Produzione) del Conto Economico secondo le previsioni dall'articolo 2425 del Codice Civile. È previsto, inoltre, che tra i costi della produzione non vadano considerati:

- gli ammortamenti (punto B.10));
- le svalutazioni (punto B.12));
- gli accantonamenti (punto B.13)).

Qualora il risultato fosse positivo, la società, malgrado in perdita, torna ad essere operativa.

1° esempio: la società rimane in perdita

Valore della Produzione		100.000
Costi della Produzione		120.000
di cui:		
Ammortamenti	5.000	
Differenza	MOL	(15.000)

Tuttavia, di recente è sorta una problematica che ha ad oggetto i beni strumentali acquisiti con contratto di leasing. In particolare un'azienda potrebbe trovarsi nella condizione in cui presenta un MOL negativo solo a causa di costi relativi ai canoni di leasing per l'acquisto di immobili.

La problematica che si pone e che ha visto coinvolgere con un'istanza d'interpello l'Agenzia delle Entrate è la disparità di trattamento tra due soggetti:

- uno che acquista un bene strumentale con denaro proprio o con accesso al credito bancario;
- un altro che acquisisce lo stesso bene mediante contratto di leasing.

Come ben si comprende, la differenza fra i due soggetti è esclusivamente la modalità di pagamento del bene. Ed è quanto è stato fatto presente all'Agenzia delle Entrate, la quale ha risposto tramite la Risoluzione n. 107/E/2012.

Nell'interpretazione, l'Agenzia delle Entrate ha scritto: *“Una stretta applicazione di tale modalità di determinazione porterebbe, ai fini fiscali, a discriminare gli acquisti di beni immobilizzati fatti attraverso la stipulazione di contratti di leasing rispetto alle acquisizioni di beni propri. I primi, infatti, verrebbero ad essere penalizzati rispetto ai secondi perché, come nel caso in esame, i*

canoni di leasing rilevrebbero integralmente tra i Costi della Produzione di cui alla lettera B) del Conto Economico, mentre gli ammortamenti relativi ai beni propri ne verrebbero esclusi.

Un simile differente trattamento non sarebbe conciliabile con il principio di sostanziale equivalenza tra l'acquisizione e/o la realizzazione di un bene in proprio e quella effettuata tramite contratti di leasing a cui si ispira l'articolo 102, comma 7, del TUIR.

L'esistenza di un'equivalenza sostanziale tra l'acquisizione del bene proprio e l'acquisizione attraverso contratti di locazione finanziaria è stata anche ribadita nella Risoluzione 23 febbraio 2004, n. 19/E e, recentemente, nella Circolare 21 giugno 2011, n. 28/E (paragrafo 9.1).

Pertanto, al fine di assicurare un paritario trattamento tra le due modalità di "acquisizione" dei beni immobili strumentali all'esercizio d'impresa ed a prescindere dalle scelte contabili effettuate dal soggetto interessato nonché dalla data di sottoscrizione e/o dalla durata del contratto di leasing, il MOL rilevante per la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica non può che essere determinato escludendo dai costi della produzione, di cui alla lettera B) del Conto Economico, l'ammontare dei canoni di leasing indicati in bilancio".

Ecco che la corretta interpretazione dell'Agenzia delle Entrate porta perequare il trattamento dei due soggetti sopra descritti ed in particolare a stabilire che l'acquisizione in leasing è solamente una differente modalità di finanziamento. Cosa del resto già prevista nei principi contabili internazionali che prevedono la contabilizzazione dei contratti di leasing con il metodo finanziario. Seguendo l'esempio di prima e ponendo che i canoni di leasing di competenza del periodo d'imposta siano pari ad euro 17.000, avremo:

Valore della Produzione		100.000
Costi della Produzione		120.000
di cui:		
Ammortamenti	5.000	
Canoni di leasing	17.000	
Differenza	MOL	2.000

La conseguenza è che seppure il risultato economico generale configura una perdita fiscale, essendo di fronte ad un MOL positivo, per tale periodo d'imposta è come non vi fosse una perdita. La situazione generatasi con questa interpretazione positiva consente di disapplicare automaticamente la regola delle società non operative.

L'agevolazione ACE 2012 per i soggetti IRES

Premessa

Con il c.d. Decreto "salva Italia", è stato introdotto uno specifico incentivo riguardante la deduzione dal reddito complessivo netto riservata ai soggetti IRES, al fine di incentivare la capitalizzazione delle imprese.

Il beneficio consiste in una deduzione dal reddito complessivo netto, di un importo pari al "rendimento nozionale" della variazione in aumento del capitale proprio, rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio al 31.12.2010.

Soggetti interessati

Sono interessate da questo incentivo:

- le società ed Enti ex articolo 73 del TUIR, residenti in Italia, indicati come S.p.A., S.a.p.a., Srl, cooperative, mutue assicuratrici, Enti pubblici e privati e trust aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- le stabili organizzazioni in Italia di società ed Enti ex articolo 73 del TUIR, ossia Enti pubblici e privati e trust, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia;
- le ditte individuali, snc e sas in contabilità ordinaria.

Non sono, invece, interessati a questo incentivo:

- le società in fallimento, liquidazione coatta o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- le società esercenti, aventi come attività prevalente quella per la quale è stata esercitata l'opzione ex articolo 155 del TUIR;
- gli Enti non commerciali sebbene esercenti un'attività commerciale.

Determinazione del rendimento nozionale

Il calcolo per determinare il rendimento nozionale deve essere effettuato moltiplicando l'incremento del proprio capitale per il 3%. L'aliquota del 3% è in vigore per il periodo d'imposta che va dal 2011 al 2013.

Il reddito nazionale, però, non può eccedere il reddito complessivo netto.

Individuazione della variazione in aumento del capitale proprio

Per determinare la deduzione ACE è necessario individuare la variazione del capitale proprio alla fine di ogni esercizio rispetto a quello al 31.12.2010. Per determinare l'incremento è essenziale tener conto delle variazioni intervenute.

Gli incrementi del capitale proprio sono suddivisi in:

- conferimenti in denaro: vengono considerati tali i versamenti effettuati come conferimenti, ripianamento perdite, accantonamenti a riserva, per la ricostruzione o l'aumento del capitale, a fondo perduto o in conto capitale, per sovrapprezzo azioni, per interessi di conguaglio. Inoltre, vanno a far parte di questa categoria anche la rinuncia incondizionata alla restituzione dei crediti e la compensazione dei crediti;
 - utili accantonati a riserva, esclusi quelli destinati a riserve non disponibili. Vengono considerate riserve non disponibili gli utili diversi da quelli realmente conseguiti e gli utili realmente conseguiti che però, per disposizione di legge, non sono distribuibili né utilizzabili ai fini dell'aumento del capitale o copertura di perdite.
-

Per quanto riguarda il momento di rilevanza degli incrementi ai fini ACE, tale distinzione è così suddivisa:

Incremento del capitale proprio	Rilevanza ai fini ACE
Conferimenti in denaro	Dalla data di versamento
Rinuncia ai crediti	Dalla data dell'atto di rinuncia
Compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale	Dalla data in cui ha effettuato la compensazione
Accantonamento di utili	Dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve si sono formate, ossia dall'inizio dell'esercizio nel caso del quale è adottata la delibera di destinazione dell'utile a riserva

È importante far notare che non concorrono all'incremento di capitale proprio:

- gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio;
- i finanziamenti erogati dai soci;
- per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS / IFRS);
- per le imprese e le stabili organizzazioni di imprese non residenti.

Decrementi del capitale proprio

I decrementi sono rappresentati dalle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione ai soci / partecipanti, anche se in natura.

Sono, quindi, considerati decrementi:

- la distribuzione di riserve e utili;
- la devoluzione di capitale – riserve di capitale.

Non sono, invece, considerati decrementi:

- le riduzioni di patrimonio derivanti da perdite;
- le distribuzioni dell'utile dell'esercizio;
- i decrementi conseguenti a operazioni di fusione o scissione.

Non è, quindi, decremento ai fini della determinazione ACE, la perdita derivante dai bilanci chiusi al 31.12 degli anni 2010, 2011 e 2012.

Limite del patrimonio netto

Il rendimento nozionale sul quale applicare la percentuale del 3% è rappresentato dal minore importo tra l'incremento del capitale proprio e il patrimonio netto risultante dal bilancio dell'esercizio di riferimento. È importante ricordare che la variazione in aumento del capitale proprio non può essere superiore al patrimonio netto risultante dal relativo bilancio.

Inoltre, nella determinazione del limite del patrimonio netto, si rileva anche la perdita dell'esercizio.

Determinazione dell'ACE per il 2012

Per determinare la riduzione ACE 2012 è necessario considerare gli incrementi e i decrementi verificatisi dal 31.12.2010 al 31.12.2012.

In particolare, gli incrementi o decrementi realizzati nel 2011 dovranno essere accumulati con quelli realizzati nel 2012, tenendo conto che:

- gli utili 2010 e 2011 accantonati a riserva, vanno conteggiati per intero;
- i conferimenti in denaro, le rinunce ai crediti, e le compensazioni dei crediti, avvenuti in sede di sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale, vanno conteggiati per intero per l'anno 2011 e raggugliati ad anno, rapportando il periodo di tempo che intercorre tra conferimento e chiusura dell'esercizio, per l'anno 2012.

Compilazione del prospetto ACE

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS113								
		Patrimonio netto	Minor importo col. 4/col. 5				Rendimento	
		Codice fiscale				3%	Rendimento attribuito	
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile					Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
	10	(di cui 11)	12					13
	,00	,00	,00				,00	,00

Colonna 1

Vanno inseriti gli incrementi di capitale proprio, relativi ai fini del calcolo dell'ACE, che si suddividono in conferimenti in denaro e accantonamenti di utili a riserva.

Colonna 2

Indicare i decrementi relativi ai fini del calcolo dell'ACE, che sono costituiti dall'ammontare delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, quindi sia in denaro che in natura, ai soci partecipanti.

Colonna 3

Vanno inserite le somme delle riduzioni derivanti da:

- l'ammontare dei conferimenti in denaro effettuati dopo la chiusura dell'esercizio del 31.12.2010;
- l'ammontare dei conferimenti provenienti da soggetti non residenti;
- l'ammontare dei conferimenti provenienti da soggetti domiciliati in Stati o territori per i quali non sono previsti accordi per scambi di informazioni;
- l'incremento dei crediti di finanziamento rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2010;
- i corrispettivi per l'acquisizione o l'incremento di partecipazioni in società controllate, relativi all'esercizio in corso al 31.12.2010;
- corrispettivi per l'acquisizione di aziende o rami di aziende già appartenenti a società del gruppo.

Colonna 4

Indicare la differenza tra capitale proprio e decrementi e riduzioni.

Colonna 5

Va inserito il patrimonio netto. Va ricordato che il capitale proprio (indicato nella colonna 4) non può eccedere la consistenza di patrimonio netto risultanti del relativo bilancio.

Colonna 6

Indicare il minore importo tra quello della colonna 4 e quello della colonna 5.

Colonna 7

Va indicato il rendimento nozionale, che è pari al 3% dell'importo indicato nella colonna 6. L'importo deve essere indicato solo se positivo.

Colonna 8

Indicare il codice fiscale del soggetto partecipato (articolo 5 e/o 115, TUIR) ovvero del Trust trasparente o misto di cui il dichiarante risulta beneficiario che ha attribuito per trasparenza il rendimento nozionale eccedente il proprio reddito complessivo netto dichiarato.

Colonna 9

Va indicato l'importo del punto precedente.

Colonna 10

Va indicato l'importo del rendimento nozionale riportato dal precedente periodo d'imposta indicato nel rigo RS113, colonna 11, del modello UNICO SC 2012 e l'eventuale importo indicato nel rigo RV67.

Colonna 11

Va indicata la quota dell'importo indicato in colonna 10 non attribuibile ai soci o al consolidato fiscale.

Colonna 12

Indicare l'importo del rendimento nozionale complessivo pari alla somma tra l'importo indicato in colonna 7, quello indicato in colonna 9 e quello indicato in colonna 10, di tutti i moduli compilati.

Colonna 13

Indicare l'importo del rendimento nozionale di cui a colonna 12 che non è stato possibile utilizzare in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato nel quadro RN, ovvero dal reddito complessivo netto dichiarato di gruppo.

ACE – LA DETASSAZIONE DEGLI INCREMENTI DI CAPITALE LA GESTIONE IN UNICO SC 2013

Siamo la giro di boa per l'ACE - aiuto alla crescita economica, posto che nel modello Unico 2013 si gestirà il secondo periodo d'imposta in cui opera l'agevolazione. La norma è stata introdotta dall'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Il comma 8 di tale articolo prevede che *“le disposizioni di attuazione del presente articolo sono emanate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”*. Ciò è avvenuto con il DM 14/03/2012.

Possono fruire dell'ACE (ci si limita in questa sede ai soggetti Ires):

- società e gli enti residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere *a)*, *b)*, del Tuir (i.e. società di capitali)
- società ed enti non residenti di cui alla lett. *d)* del medesimo comma 1 con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

SOGGETTI ESCLUSI DALL'AGEVOLAZIONE

Gli enti non commerciali di cui alla lett. c) del medesimo articolo 73, anche se esercenti una attività commerciale, non possono fruire dell'agevolazione .

Sono, altresì, esclusi, per effetto dell'articolo 9 del presente decreto, le società:

- in fallimento, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- in liquidazione coatta, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- in amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'articolo 54 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270;
- per le quali opera l'art. 167 del Tuir (tassazione per trasparenza da CFC);

Per quanto concerne le imprese marittime (art. 155 del tuir - cd. tonnage tax), l'articolo 9 del decreto stabilisce che l'ACE è fruibile a condizione che i ricavi, da considerare nella accezione contabile, da cd. Tonnage tax non siano prevalenti rispetto ai ricavi complessivi.

COME CALCOLARE L'ACE - GENERALITÀ

La variazione in aumento di capitale proprio che assume rilevanza agli effetti della disciplina è l'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, come individuato dalle risultanze del relativo bilancio (sia esso redatto secondo gli standard nazionali che internazionali), con esclusione dell'utile di esercizio.

Si fa, tuttavia, presente, come ben noto, che non è l'importo del patrimonio netto al 31/12/2010 che di per se rileva, posto che il 31/12/2010 è semplicemente un riferimento temporale che occorre monitorare per comprendere le modifiche nel PN intervenute a decorrere dal 01/01/2011. Ed infatti, l'ACE è un "cumulo", pertanto nel Modello Unico SC di quest'anno occorrerà incrementare i valori indicati nello scorso anno aggiungendovi ciò che di rilevante è avvenuto, ai fini della disciplina agevolativa nel corso del 2012.

In particolare, per quanto di competenza di quest'anno occorre monitorare dal 01/01/2012:

- (+) gli accantonamenti di utili a riserva non indisponibile (compreso l'utile dell'esercizio 2011);
- (+) gli apporti da parte dei soci in denaro (ma non quelli in natura);
- (-) le attribuzioni ai soci di poste di patrimonio netto (in denaro e in natura)
- (-) la presenza di cause elusive codificate per norma o per decreto.

Inoltre, occorrerà anche ricalcolare (in talune ipotesi) anche l'ACE di base ottenuta per il 2011 poiché essa potrebbe rilevare in modo diverso nell'Unico di quest'anno, posto che, ad esempio:

- nel corso del 2011 il conferimento in denaro effettuato dai soci ha rilevato ai fini ACE ragguagliato in base alla data del versamento. Ebbene, nell'ambito del calcolo ACE del 2012, detto versamento rileva invece per l'intero importo;
-

- se nel corso del 2011 un socio ha rinunciato irrevocabilmente alla restituzione di un finanziamento erogato alla società, ma non vi è stata una prova con data certa in cui è avvenuta la rinuncia, nel 2011 non lo si è potuto considerare ai fini ACE; nel 2012, posto che dal bilancio 2011 approvato la predetta rinuncia irrevocabile risulta, se ne potrà tenere conto per l'intero importo nel 2012;
- se una parte dell'utile del bilancio 2010 in sede di approvazione è stato destinato a riserva indisponibile (poiché, ad esempio, costituito da utili su cambi non realizzato), nel 2011 detta parte non ha rilevato ai fini ACE; nel 2012 se il credito/debito è stato incassato/pagato realizzando l'utile allora la riserva diviene disponibile e, dunque, rileverà per l'intero importo nel 2012.

Da ultimo, occorrerà verificare l'importo del patrimonio netto contabile al 31/12/2012 posto che la norma lo prevede come limite non superabile del valore ACE. Il Provvedimento 12 maggio 2012, ha stabilito al riguardo, in modo penalizzante per l'impresa, che *"in considerazione del fatto che in taluni casi la determinazione del patrimonio netto risente del calcolo dell'imposta che è influenzata a sua volta dall'agevolazione Ace, si ritiene che, per esigenze di semplificazione, il contribuente debba includere nel patrimonio netto l'utile o la perdita dell'esercizio determinati ipotizzando un carico fiscale teorico che non tenga conto dell'effetto dell'agevolazione Ace."*

Ciò significa che,

- nel caso in cui una società debba applicare la limitazione del patrimonio netto (in quanto inferiore all'incremento netto rilevante Ace), la stessa,
- indipendentemente dalla effettiva contabilizzazione dell'imposta Ires in bilancio;
- ai soli fini della determinazione di detto patrimonio,
- deve calcolare un costo per imposta Ires senza tenere conto della possibile deduzione Ace.

COME CALCOLARE L'ACE – I CONFERIMENTI IN DENARO

Per quanto concerne i conferimenti in denaro, rilevano ad esempio, quelli riferiti a:

- aumento del capitale sociale;
- ripianamento di perdite;
- accantonati a riserva di capitale (fondo perduto, sopraprezzo, conto incremento CS, interessi di conguaglio da sottoscrittori nuove azioni o quote, etc.).

Rilevano le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti verso la società ovvero la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale nominale. A tal fine, il decreto stabilisce che la rinuncia ai crediti o la loro compensazione non può che riguardare esclusivamente i crediti aventi natura finanziaria, cioè derivanti da precedenti finanziamenti in denaro. La presa di posizione desta perplessità talchè non resta, ove si intenda rinunciare a crediti di natura commerciale, che pagare il socio creditore e poi questi effettuerà un versamento a fondo perduto (specificare nella causale del bonifico, versamento a fondo perduto).

Si fa presente che la Circ. 53/09, par. 2.2. (detassazione incrementi del capitale sociale) ha chiarito che per la rinuncia ai finanziamenti occorre la data certa (raccomandata, PEC, contratto registrato). Non vi è motivo di dubitare che tale interpretazione debba applicarsi anche per l'ACE.

Rileva come conferimento in denaro anche la conversione in azioni di obbligazioni. Restano invece esclusi gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio; è il caso, ad esempio, degli strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, comma 6, del codice civile, e i c.d. Tremonti Bond previsti dall'art. 12 del D.L. 185/2008 (iscritti nella voce 150 "Strumenti di capitale" dello schema del bilancio approvato dalla Banca d'Italia).

Ovviamente, non incrementano il capitale proprio neanche i finanziamenti erogati dai soci, anche se infruttiferi, in quanto gli stessi costituiscono debiti per la società.

COME CALCOLARE L'ACE - L'ACCANTONAMENTO DI UTILE A RISERVE

Rileva l'accantonamento di utili a riserve, con esclusione di quelle non disponibili, come anche incrementano validamente il PN gli utili portati a nuovo o quelli destinati direttamente a copertura di perdite. Circa la nozione di riserve indisponibili, il decreto attuativo ha stabilito che (non sono rilevanti) le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, per obbligo di legge, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (copertura perdite e aumenti gratuiti di capitale).

Quindi sono escluse, ad esempio:

- la riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4, del codice civile (equity method);
- la riserva di cui all'art. 2426, n. 8-bis), del codice civile derivante da attività e passività in valuta;
- la riserva per rivalutazioni volontarie;
- le riserve di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 38/2005 (rivalutazione aree fabbricabili);
- la riserva per acquisto azioni proprie.

Costituiscono, invece, accantonamenti di utili a riserva rilevanti ai fini del beneficio, ad esempio:

- la riserva legale;
- le riserve indivisibili effettuate dalle cooperative e loro consorzi ai sensi dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904;
- le riserve in sospensione d'imposta di cui all'art. 42, comma 2-quater, del decreto legge n. 78/2010 (reti d'impresa);
- la riserva statutaria e quella facoltativa (cd. straordinaria), posto che la loro formazione e gli eventuali vincoli al loro utilizzo non derivano da obblighi di legge.

Rilevano anche le riserve disponibili derivanti dalla "riclassificazione" di riserve prima indisponibili, sempreché tali riserve indisponibili si siano formate a decorrere dal periodo di imposta 2011.

Viceversa, non rilevano (più) le riserve disponibili che hanno fruito dell'ACE dal momento in cui vengono "riclassificate" in riserve indisponibili (esempio, la costituzione della riserva indisponibile ex art. 2357 ter, cc riduce la variazione del capitale proprio fino a concorrenza degli utili che in precedenza abbiano concorso ad aumentarla.).

COME CALCOLARE L'ACE - LE RIDUZIONI DELLA BASE ACE

Rilevano le riduzioni del PN con attribuzione sia in denaro, sia in natura, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti. Ad esempio:

- distribuzione di dividendi ai soci;
- distribuzione di capitale;
- distribuzione riserve di capitale (esempio, riserva sovrapprezzo azioni, riserva versamenti di denaro a fondo perduto o in conto capitale, riserva interessi di congruaggio versati dai sottoscrittori di nuove azioni).

Non rilevano, invece, come decremento le riduzioni del patrimonio derivanti da perdite poiché per le stesse non si è in presenza di un atto volontario di devoluzione ai soci. Non rilevano, altresì, le distribuzioni dell'utile dell'esercizio o i decrementi conseguenti a operazioni di fusione e scissione.

COME CALCOLARE L'ACE – IL RAGGUAGLIO A GIORNI

Gli incrementi derivanti:

- da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento;
- dalla rinuncia ai crediti dalla data dell'atto di rinuncia;
- dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale nominale dalla data in cui assume effetto la compensazione.

Il ragguglio va operato a giorni.

Gli incrementi derivanti dall'accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate, vale a dire dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio. In altre parole l'accantonamento di utili retroagisce, quanto ad effetti ACE, al primo giorno dell'esercizio.

I conferimenti in denaro nei periodi di imposta successivi al conferimento stesso rilevano per l'intero ammontare. Ovviamente, ciò vale anche per gli accantonamenti di utili a riserva.

I PERIODI D'IMPOSTA DI DURATA DIVERSA DA 365 GIORNI

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, l'entità del "nuovo capitale proprio" va raggugliata alla durata del periodo stesso al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale ad essa applicabile determinato su base annuale.

Esempio

- Zeus srl, costituita il 28/12/2012
-

RS113	Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza
	1	2	3	4
	,00	,00	,00	,00
	Patrimonio netto		Minor importo col. 4/col. 5	Rendimento
	5	6	7	3%
	,00	,00	,00	,00
	Codice fiscale		8	Rendimento attribuito
	9		,00	,00
	Eccedenza pregressa	Eccedenza non attribuibile	Rendimenti totali	Eccedenza riportabile
	10	(di cui 11	12	13
,00	,00)	,00	,00	

Come si può notare nel riquadro di quest'anno compare il campo 10 – “Eccedenza pregressa” in cui evidenziare l'eventuale ACE riportata dallo scorso anno. Come, noto nelle (sole) società di capitali una volta che l'ACE ha azzerato il reddito imponibile, l'eventuale eccedenza può essere riportata per essere utilizzata alla prima occasione utile.

Viceversa l'ACE in eccedenza nell'ipotesi di Consolidato o Trasparenza va attribuita ai soci. Ed è per questo che è stato previsto il campo 11 “Eccedenza non attribuibile”: vi va indicata la quota di ACE dei periodi d'imposta precedenti non attribuibile ai soci, poiché realizzata prima dell'ingresso nel consolidato o nella trasparenza.

ACE – LA DETASSAZIONE DEGLI INCREMENTI DI CAPITALE - LA GESTIONE IN UNICO SC 2013

Siamo la giro di boa per l'ACE - aiuto alla crescita economica, posto che nel modello Unico 2013 si gestirà il secondo periodo d'imposta in cui opera l'agevolazione. La norma è stata introdotta dall'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Il comma 8 di tale articolo prevede che *“le disposizioni di attuazione del presente articolo sono emanate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”*. Ciò è avvenuto con il DM 14/03/2012.

Possono fruire dell'ACE (ci si limita in questa sede ai soggetti Ires):

- società e gli enti residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b), del Tuir (i.e. società di capitali)
- società ed enti non residenti di cui alla lett. d) del medesimo comma 1 con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Soggetti esclusi dall'agevolazione

Gli enti non commerciali di cui alla lett. c) del medesimo articolo 73, anche se esercenti una attività commerciale, non possono fruire dell'agevolazione.

Sono, altresì, esclusi, per effetto dell'articolo 9 del presente decreto, le società:

- in fallimento, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- in liquidazione coatta, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il provvedimento che ordina la liquidazione;
- in amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, dall'inizio dell'esercizio in cui interviene il decreto motivato che dichiara l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria sulla base del programma di cessione dei complessi aziendali di cui all'articolo 54 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270;
- per le quali opera l'art. 167 del Tuir (tassazione per trasparenza da CFC);

Per quanto concerne le imprese marittime (art. 155 del tuir - cd. tonnage tax), l'articolo 9 del decreto stabilisce che l'ACE è fruibile a condizione che i ricavi, da considerare nella accezione contabile, da cd. Tonnage tax non siano prevalenti rispetto ai ricavi complessivi.

Come calcolare l'ace - generalità

La variazione in aumento di capitale proprio che assume rilevanza agli effetti della disciplina è l'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, come individuato dalle risultanze del relativo bilancio (sia esso redatto secondo gli standard nazionali che internazionali), con esclusione dell'utile di esercizio.

Si fa, tuttavia, presente, come ben noto, che non è l'importo del patrimonio netto al 31/12/2010 che di per se rileva, posto che il 31/12/2010 è semplicemente un riferimento temporale che occorre monitorare per comprendere le modifiche nel PN intervenute a decorrere dal 01/01/2011. Ed infatti, l'ACE è un "cumulo", pertanto nel Modello Unico SC di quest'anno occorrerà incrementare i valori indicati nello scorso anno aggiungendovi ciò che di rilevante è avvenuto, ai fini della disciplina agevolativa nel corso del 2012.

In particolare, per quanto di competenza di quest'anno occorre monitorare dal 01/01/2012:

- (+) gli accantonamenti di utili a riserva non indisponibile (compreso l'utile dell'esercizio 2011);
- (+) gli apporti da parte dei soci in denaro (ma non quelli in natura);
- (-) le attribuzioni ai soci di poste di patrimonio netto (in denaro e in natura)
- (-) la presenza di cause elusive codificate per norma o per decreto.

Inoltre, occorrerà anche ricalcolare (in talune ipotesi) anche l'ACE di base ottenuta per il 2011 poiché essa potrebbe rilevare in modo diverso nell'Unico di quest'anno, posto che, ad esempio:

- nel corso del 2011 il conferimento in denaro effettuato dai soci ha rilevato ai fini ACE ragguagliato in base alla data del versamento. Ebbene, nell'ambito del calcolo ACE del 2012, detto versamento rileva invece per l'intero importo;
- se nel corso del 2011 un socio ha rinunciato irrevocabilmente alla restituzione di un finanziamento erogato alla società, ma non vi è stata una prova con data certa in cui è avvenuta la rinuncia, nel 2011 non lo si è potuto considerare ai fini ACE; nel 2012, posto che dal bilancio 2011 approvato la predetta rinuncia irrevocabile risulta, se ne potrà tenere conto per l'intero importo nel 2012;
- se una parte dell'utile del bilancio 2010 in sede di approvazione è stato destinato a riserva indisponibile (poiché, ad esempio, costituito da utili su cambi non realizzato), nel 2011 detta parte non ha rilevato ai fini ACE; nel 2012 se il credito/debito è stato incassato/pagato realizzando l'utile allora la riserva diviene disponibile e, dunque, rileverà per l'intero importo nel 2012.

Da ultimo, occorrerà verificare l'importo del patrimonio netto contabile al 31/12/2012 posto che la norma lo prevede come limite non superabile del valore ACE. Il Provvedimento 12 maggio 2012, ha stabilito al riguardo, in modo penalizzante per l'impresa, che *"in considerazione del fatto che in taluni casi la determinazione del patrimonio netto risente del calcolo dell'imposta che è influenzata a sua volta dall'agevolazione Ace, si ritiene che, per esigenze di semplificazione, il contribuente*

debba includere nel patrimonio netto l'utile o la perdita dell'esercizio determinati ipotizzando un carico fiscale teorico che non tenga conto dell'effetto dell'agevolazione Ace."

Ciò significa che,

- nel caso in cui una società debba applicare la limitazione del patrimonio netto (in quanto inferiore all'incremento netto rilevante Ace), la stessa,
- indipendentemente dalla effettiva contabilizzazione dell'imposta Ires in bilancio;
- ai soli fini della determinazione di detto patrimonio,
- deve calcolare un costo per imposta Ires senza tenere conto della possibile deduzione Ace.

Come calcolare l'ace – i conferimenti in denaro

Per quanto concerne i conferimenti in denaro, rilevano ad esempio, quelli riferiti a:

- aumento del capitale sociale;
- ripianamento di perdite;
- accantonati a riserva di capitale (fondo perduto, sopraprezzo, conto incremento CS, interessi di conguaglio da sottoscrittori nuove azioni o quote, etc.).

Rilevano le rinunce incondizionate dei soci al diritto alla restituzione di crediti verso la società ovvero la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale nominale. A tal fine, il decreto stabilisce che la rinuncia ai crediti o la loro compensazione non può che riguardare esclusivamente i crediti aventi natura finanziaria, cioè derivanti da precedenti finanziamenti in denaro. La presa di posizione desta perplessità talché non resta, ove si intenda rinunciare a crediti di natura commerciale, che pagare il socio creditore e poi questi effettuerà un versamento a fondo perduto (specificare nella causale del bonifico, versamento a fondo perduto).

Si fa presente che la Circ. 53/09, par. 2.2. (detassazione incrementi del capitale sociale) ha chiarito che per la rinuncia ai finanziamenti occorre la data certa (raccomandata, PEC, contratto registrato). Non vi è motivo di dubitare che tale interpretazione debba applicarsi anche per l'ACE.

Rileva come conferimento in denaro anche la conversione in azioni di obbligazioni. Restano invece esclusi gli apporti a fronte dei quali non si può acquisire la qualità di socio; è il caso, ad esempio, degli strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, comma 6, del codice civile, e i c.d. Tremonti Bond previsti dall'art. 12 del D.L. 185/2008 (iscritti nella voce 150 "Strumenti di capitale" dello schema del bilancio approvato dalla Banca d'Italia).

Ovviamente, non incrementano il capitale proprio neanche i finanziamenti erogati dai soci, anche se infruttiferi, in quanto gli stessi costituiscono debiti per la società.

Come calcolare l'ace - l'accantonamento di utile a riserve

Rileva l'accantonamento di utili a riserve, con esclusione di quelle non disponibili, come anche incrementano validamente il PN gli utili portati a nuovo o quelli destinati direttamente a copertura di perdite. Circa la nozione di riserve indisponibili, il decreto attuativo ha stabilito che (non sono rilevanti) le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, per obbligo di legge, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini (copertura perdite e aumenti gratuiti di capitale).

Quindi sono escluse, ad esempio:

- la riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 4, del codice civile (equity method);
- la riserva di cui all'art. 2426, n. 8-bis), del codice civile derivante da attività e passività in valuta;
- la riserva per rivalutazioni volontarie;
- le riserve di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 38/2005 (rivalutazione aree fabbricabili);
- la riserva per acquisto azioni proprie.

Costituiscono, invece, accantonamenti di utili a riserva rilevanti ai fini del beneficio, ad esempio:

- la riserva legale;
- le riserve indivisibili effettuate dalle cooperative e loro consorzi ai sensi dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904;
- le riserve in sospensione d'imposta di cui all'art. 42, comma 2-quater, del decreto legge n. 78/2010 (reti d'impresa);
- la riserva statutaria e quella facoltativa (cd. straordinaria), posto che la loro formazione e gli eventuali vincoli al loro utilizzo non derivano da obblighi di legge.

Rilevano anche le riserve disponibili derivanti dalla "riclassificazione" di riserve prima indisponibili, sempreché tali riserve indisponibili si siano formate a decorrere dal periodo di imposta 2011.

Viceversa, non rilevano (più) le riserve disponibili che hanno fruito dell'ACE dal momento in cui vengono "riclassificate" in riserve indisponibili (esempio, la costituzione della riserva indisponibile ex art. 2357 ter, cc riduce la variazione del capitale proprio fino a concorrenza degli utili che in precedenza abbiano concorso ad aumentarla.).

Come calcolare l'ace - Le riduzioni della base ACE

Rilevano le riduzioni del PN con attribuzione sia in denaro, sia in natura, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti. Ad esempio:

- distribuzione di dividendi ai soci;
- distribuzione di capitale;
- distribuzione riserve di capitale (esempio, riserva sovrapprezzo azioni, riserva versamenti di denaro a fondo perduto o in conto capitale, riserva interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni).

Non rilevano, invece, come decremento le riduzioni del patrimonio derivanti da perdite poiché per le stesse non si è in presenza di un atto volontario di devoluzione ai soci. Non rilevano, altresì, le distribuzioni dell'utile dell'esercizio o i decrementi conseguenti a operazioni di fusione e scissione.

Come calcolare l'ace – il ragguglio a giorni

Gli incrementi derivanti:

- da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento;
- dalla rinuncia ai crediti dalla data dell'atto di rinuncia;
- dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale nominale dalla data in cui assume effetto la compensazione.

Il ragguglio va operato a giorni.

Gli incrementi derivanti dall'accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate, vale a dire dall'inizio dell'esercizio nel corso del quale

l'assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio. In altre parole l'accantonamento di utili retroagisce, quanto ad effetti ACE, al primo giorno dell'esercizio.

I conferimenti in denaro nei periodi di imposta successivi al conferimento stesso rilevano per l'intero ammontare. Ovviamente, ciò vale anche per gli accantonamenti di utili a riserva.

I periodi d'imposta di durata diversa da 365 giorni

Se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, l'entità del "nuovo capitale proprio" va ragguagliata alla durata del periodo stesso al fine di rendere tale variazione omogenea con il coefficiente di rendimento nozionale ad essa applicabile determinato su base annuale.

Esempio

- Zeus srl, costituita il 28/12/2012
- Capitale sociale: € 10.000,00
- Versamento eseguito il 28/12/2012 per 2.500 e il 31/12/2012 per 7.500

Calcolo ACE

- $2.500: 365 \times 4 = € 27,00$
- $7.500: 365 \times 1 = € 21,00$

Totale conferimenti in denaro anno 2012: € 48,00

Rendimento nozionale

Il rendimento nozionale è determinato mediante applicazione dell'aliquota percentuale individuata annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento. Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 e per i due successivi l'aliquota è fissata al 3%.

Il calcolo dell'ace

Il beneficio opera mediante una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La detassazione ACE "interviene" dopo aver determinato il reddito complessivo netto (già ridotto di eventuali perdite pregresse). Ne deriva che non può generare una perdita fiscale o una maggior perdita fiscale per la società, ma laddove l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto dichiarato può essere computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite temporale e quantitativo.

Il box per il calcolo dell'ACE si presenta assai semplice. Le istruzioni ripropongono meramente e semplicemente il testo della norma.

Il modello in UNICO SC

E' utile mettere a raffronto in riquadro dell'anno dello scorso anno con quello di quest'anno.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	RS113	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	
		Patrimonio netto		Minor importo col. 4/col. 5		Rendimento				
		5	,00	6	,00	3%	7	,00		
		Codice fiscale		Rendimento attribuito						
		8		9						
		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile		Eccedenza riportabile quadro RQ				
		10		11		12				

Anno 2011

RS113	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	
	Patrimonio netto		Minor importo col. 4/col. 5		Rendimento				
	5	,00	6	,00	3%	7	,00		
	Codice fiscale		Rendimento attribuito						
	8		9						
	Eccedenza pregressa		Eccedenza non attribuibile		Rendimenti totali		Eccedenza riportabile		
	10		11		12		13		

Anno 2012

Come si può notare nel riquadro di quest'anno compare il campo 10 – “Eccedenza pregressa” in cui evidenziare l'eventuale ACE riportata dallo scorso anno. Come, noto nelle (sole) società di capitali una volta che l'ACE ha azzerato il reddito imponibile, l'eventuale eccedenza può essere riportata per essere utilizzata alla prima occasione utile.

Viceversa l'ACE in eccedenza nell'ipotesi di Consolidato o Trasparenza va attribuita ai soci. Ed è per questo che è stato previsto il campo 11 “Eccedenza non attribuibile”: vi va indicata la quota di ACE dei periodi d'imposta precedenti non attribuibile ai soci, poiché realizzata prima dell'ingresso nel consolidato o nella trasparenza.

LA NUOVA DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE SU CREDITI DI MODESTO IMPORTO

Il nuovo quadro normativo

La legge di conversione del D.L. n. 83 del 2012, approvato in via definitiva dal Senato il 3 Agosto 2012, ridetermina i parametri quantitativi, e amplia i parametri qualitativi, relativi alla deduzione fiscale delle perdite su crediti. La modifica dell'articolo 101 del Tuir, prevede che l'impresa possa, nelle fattispecie espressamente individuate, portare in deduzione le perdite su crediti, senza la necessità che la stessa sia supportata da particolare oneri documentali, in quanto si ritengono sussistere ex lege i cosiddetti "elementi certi e precisi". Nello specifico, la citata disposizione prevede la deduzione immediata per i crediti di modesto ammontare, l'assimilazione della ristrutturazione dei debiti alle procedure concorsuali e la rilevanza automatica per i soggetti IAS della cancellazione dei debiti dal bilancio a seguito di eventi estintivi.

Il Decreto Crescita – sostituendo integralmente l'art. 101, comma quinto, del D.P.R. n. 917 del 1986 – ha previsto che la predetta condizione deve ritenersi, in ogni caso, soddisfatta "quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito". È stato, quindi, recepito l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria (R.M. n. 9/124/1976) – confermato anche nella risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00570/2008 – secondo cui, nell'ipotesi di crediti commerciali di modesto importo, la deduzione della perdita di competenza del periodo d'imposta può, tuttavia, prescindere dalla ricerca di rigorose prove formali: la lieve entità della pretesa può, infatti, indurre l'impresa a non intraprendere azioni di recupero, obiettivamente antieconomiche, che comporterebbero il sostenimento di ulteriori oneri. In altri termini, è previsto che, al ricorrere di tale ipotesi, l'esistenza della perdita su crediti è automaticamente dimostrata e, quindi, deducibile dal reddito d'impresa, senza la necessità di fornire ulteriori prove. Al fine di accedere a tale beneficio, è, quindi, necessario che il credito da cui è derivata la perdita soddisfi, congiuntamente, due condizioni:

Il novellato art. 101, quinto comma, del D.P.R. n. 917 del 1986 contempla anche altre due fattispecie di automatica sussistenza degli elementi certi e precisi:

- 1) la prescrizione del diritto alla riscossione, attribuendo, quindi, rilevanza alle corrispondenti disposizioni civilistiche, ed in particolare al termine ordinario di dieci anni (art. 2946 c.c.);
- 2) la cancellazione dei crediti in bilancio, operata in dipendenza di eventi estintivi, da parte delle imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002. È il caso, ad esempio, delle rettifiche di valore operate in ossequio allo standard IAS 39, per effetto della scadenza dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito.

Al di fuori di tali nuove forme di presunzione, è necessario applicare il principio generale degli "elementi certi e precisi", salvo che il debitore sia assoggettato ad una procedura concorsuale, oppure abbia concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato.

Da ultimo si sottolinea come la norma novellatrice abbia, inoltre, stabilito che possono essere sempre dedotte le perdite relative a crediti prescritti, di qualunque importo.

Come già detto di regola, i diritti si estinguono per prescrizione decorsi 10 anni. Peraltro, in determinate ipotesi, sono previsti termini più brevi. Di seguito, si fornisce una tabella riepilogativa dei casi di maggior interesse per i titolari di reddito d'impresa.

TIPOLOGIA DI	TERMINE	DI
--------------	---------	----

CREDITO	PRESCRIZIONE
Tutti i diritti per cui non è prevista una deroga specifica (regola generale)	10 anni
Crediti derivanti da somministrazioni di beni e servizi da cui scaturiscono pagamenti periodici	5 anni
Canoni e ogni pagamento periodico ad anno o in termini più brevi	5 anni
Indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro	5 anni
Provvigione del mediatore	1 anno
Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto (nel caso di trasporto che termina o inizia fuori Europa)	18 mesi
Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto (altri casi)	1 anno
Premi assicurativi	1 anno

La modesta entità dei crediti

Per quanto attiene ai crediti di modesto ammontare, per i quali l'amministrazione finanziaria aveva già ammesso la deduzione, senza però fornire puntuali criteri d'individuazione, la nuova norma sancisce, a partire dal periodo d'imposta 2012, la deducibilità delle perdite su crediti che presentano i seguenti requisiti:

- deve essere "decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito";
- il credito deve essere di modesta entità. In particolare, si prevede la deducibilità automatica qualora il credito insoluto non superi i 5mila euro per le imprese di grandi dimensioni e 2.500 euro per tutte le altre imprese.

I due requisiti devono verificarsi congiuntamente.

Alcuni aspetti della norma necessitano di ulteriori chiarimenti, in particolare, si renderà necessario specificare sia la data in cui il periodo di oltre sei mesi dalla scadenza deve essere verificato (fine dell'esercizio o approvazione del bilancio) che la possibilità di considerare, ai fini della soglia minima, singolarmente i crediti verso lo stesso cliente.

Non solo. In base all'art. 27, comma 10, del D.L. n. 185/2008, le imprese si considerano "*di più rilevante dimensione*" quando conseguono un volume d'affari o ricavi superiori a 150 milioni di Euro.

Uno dei requisiti affinché le perdite su crediti siano automaticamente deducibile è di carattere quantitativo e prevede, in particolare, la deducibilità automatica del credito insoluto inferiore ai 5mila euro per le imprese di grandi dimensioni e 2.500 euro per tutte le altre imprese. Per individuare le dimensioni rilevanti di un'impresa, si deve far riferimento ai parametri stabiliti dal Legislatore ai fini del controllo delle imprese di più rilevanti dimensioni. In particolare, l'articolo 27, comma 10, del D.L. 185/08 prevede che si considerino imprese di grandi dimensioni quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi superiori a 150 milioni di euro. La disposizione richiamata prevede inoltre che il "limite è gradualmente diminuito fino a 100 milioni di euro entro il 31 Dicembre 2011, così come precisato nel provvedimento direttoriale del n. 54291/2009. La mancata emanazione del formale atto di riduzione del limite a 100 milioni di euro non è, tuttavia, ritenuta idonea ad escludere l'operatività della predetta soglia: in tal si veda la C.M. n. 18/E/2012 (par. 2.1), e le istruzioni alla compilazione del modello Unico 2012 – Società di Capitali (pagina 13).

Sarà fondamentale a questo punto stabilire se far riferimento, al fine di individuare le imprese di dimensioni rilevanti al limite di 100 milioni di euro o considerare, in assenza del provvedimento attuativo dell' Agenzia delle Entrate, il previgente limite di 150 milioni di euro.

Non è ben chiaro, poi, e anche su questo punto si attende una precisazione da parte dell' Agenzia delle Entrate, se il limite del credito di 5.000,00 o 2.500,00 Euro debba essere verificato nel momento in cui sorge il credito, alla fine dell'anno ovvero nel momento in cui decorrono i 6 mesi di anzianità del credito. A parere di chi scrive il termine di 6 mesi dalla scadenza di pagamento del credito dovrebbe essere verificato alla fine dell'esercizio e non alla data di approvazione del bilancio.

L' assimilazione della ristrutturazione del debito alle altre procedure concorsuali

La legge di conversione del D.L. n. 83 del 2012 equipara l'accordo di ristrutturazione del debito, previsto dall'articolo 182-bis della legge fallimentare, all'elenco delle procedure concorsuali indicate nell'articolo 101 del Tuir. Di conseguenza, è diventata automatica la deduzione delle perdite risultanti a seguito del decreto di omologa dell'accordo stesso. Rimane da chiarire il periodo in cui operare la deduzione, e dunque se sia obbligatorio operare la deduzione nell'esercizio di apertura della procedura o se si possa imputare la stessa in uno o più esercizi successivi.

Nessuna novità ha riguardato il periodo d'imposta nel quale le perdite derivanti da procedure concorsuali devono concorrere alla formazione del reddito e, quindi, permane il dubbio tra la deduzione per intero nell'esercizio di avvio della procedura o deduzione, in tutto in parte, anche negli esercizi successivi.

Sul punto anche la giurisprudenza non è del tutto univoca. Si ritiene che, una volta avviata la procedura, l'individuazione del periodo in cui dedurre la perdita debba seguire le ordinarie regole di competenza e, quindi, la perdita sarà deducibile, previa imputazione al conto economico, nell'anno in cui si ha conoscenza dell'inesigibilità definitiva del credito. Tendenzialmente tale momento coincide con il periodo in cui interviene la sentenza o il provvedimento di ammissione ad una procedura concorsuale ma possono esservi ragioni per spostare in avanti la deduzione. Un caso è quello dei crediti derivanti da contratti di locazione finanziaria; infatti, nella fattispecie, secondo la legge fallimentare la società di leasing ha diritto di insinuarsi al passivo per la differenza tra credito spettante e ricavato derivante dalla nuova allocazione del bene in leasing, ma tale riallocazione potrebbe avvenire in un anno successivo a quello della sentenza di fallimento del debitore.

Gli elementi certi e precisi si considerano sussistere in ogni caso in presenza di una procedura concorsuale a cui è assoggettato il debitore (fallimento, liquidazione coatta, concordato preventivo, amministrazione straordinaria e, a seguito del Decreto Legge n. 83 del 2012, accordo di ristrutturazione dei debiti). Quindi in mancanza di procedura, la deduzione richiede che l'insolvenza sia dimostrata con altri mezzi in particolare attraverso azioni di recupero (decreti ingiuntivi, pignoramenti), rimaste infruttuose. Le perdite su crediti sono deducibili in modo automatico anche nell'ipotesi di accordi di ristrutturazione dei debiti, ma non in caso di piani attestati di risanamento.

L'articolo 101, comma 5, del Tuir ammette la deducibilità delle perdite su crediti in modo automatico senza dover dimostrare l'esistenza degli elementi certi e precisi richiesti negli altri casi

in ipotesi di fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi. In tutti questi casi, la presenza di una situazione di insolvenza del debitore è "accertata" da un giudice o da un'autorità amministrativa e non è quindi rimessa a una mera valutazione soggettiva del creditore; ne deriva l'automatismo previsto dalla norma che consente di dedurre la perdita a decorrere dal momento fissato nella norma stessa (data della sentenza di fallimento, decreto di ammissione al concordato preventivo, eccetera). Il decreto sviluppo integra le fattispecie previste dall'articolo 101, comma 5, con i piani di ristrutturazione del debito di cui all'articolo 182-bis del R. d. n. 267 del 1942; anche per questi, quindi, si applica l'automatismo già previsto per le altre procedure concorsuali, a decorrere dalla data del decreto del tribunale che omologa l'accordo. Si tratta di un coordinamento tra norme che, di fatto, l'agenzia delle Entrate aveva già cercato di compiere laddove, nella circolare 42/E/2010, aveva precisato che, ancorché non sia applicabile la deducibilità immediata del comma 5 dell'articolo 101 del Tuir, gli elementi di certezza e precisione si intendono comunque integrati quando il decreto di omologa dell'accordo diviene definitivo.

Analogo coordinamento tra legge fallimentare e norme del Tuir non è avvenuto, invece, per i piani di risanamento attestati da un professionista qualificato di cui all'articolo 67, comma 3, lettera d), del R. d. n. 267 del 1942. Sarebbe auspicabile che anche questa procedura venisse a beneficiare dell'automatismo di deducibilità delle perdite su crediti in quanto si tratta, in ogni caso, di fattispecie finalizzata a consentire il risanamento dell'esposizione debitoria e il recupero della redditività dell'impresa. Accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati sono, invece, assimilabili nell'alveo della non concorrenza alla formazione del reddito delle sopravvenienze attive per il debitore in quanto, in tal caso, il legislatore è intervenuto a disciplinare in modo identico entrambe le fattispecie includendole nell'articolo 88, comma 4, del Tuir; in pratica non si ha sopravvenienza attiva per la quota del provento che eccede le perdite pregresse e di periodo.

L'articolo 101, comma 5, del Tuir è applicabile anche alle perdite su crediti verso debitori esteri. A tal fine è necessario verificare che la procedura nel Paese estero sia, in linea generale, assimilabile, dal punto di vista sostanziale, a quella domestica. Innanzitutto occorrerà verificare che vi sia l'accertamento di una situazione di insolvenza da parte di un giudice o di altra autorità amministrativa.

Resta da chiarire se l'accordo di ristrutturazione dei debiti, ora inserito nel novero delle procedure indicate nell'art. 101, comma 5, del Tuir, legittimi per il creditore rimasto insoddisfatto, il recupero dell'Iva ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/1972.

Il problema, che si poneva anche prima della modifica apportata al Tuir dal D.L. 83/2102 deriva dal fatto che l'art. 26 consente la detrazione (emettendo una apposita nota di accredito) in presenza di "procedure concorsuali rimaste infruttuose", essendo tuttora dubbio se, a questi fini, l'accordo ex art. 182-bis L.F. costituisca o meno una procedura concorsuale.

Analizziamo infine le ricadute in materia di società di comodo dell'assimilazione della ristrutturazione del debito alle altre procedure concorsuali relativamente ai temi di cui si sta argomentando.

L'inclusione degli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati (art. 182-bis L.F.) tra le procedure indicate nell'art. 101 del Tuir dovrebbe inoltre comportare che le società che hanno stipulato un simile accordo potranno usufruire della causa di disapplicazione automatica dal regime delle

società non operative e/o delle società in perdita sistematica a norma, rispettivamente, del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 e dell'11 giugno 2012.

Queste disposizioni richiamano infatti le *“procedure indicate nell'art. 101, comma 5 del Tuir”* il che dovrebbe escludere problemi interpretativi (tuttora irrisolti) circa il fatto se l'accordo di ristrutturazione sia, o meno, una *“procedura concorsuale”* (problema che invece si pone per il recupero dell'IVA – si veda il punto successivo).

In entrambi i casi la disapplicazione opera limitatamente all'esercizio anteriore alla apertura della predetta procedura (coincidente con l'omologa dell'accordo) i cui termini di presentazione della dichiarazione scadono successivamente alla apertura stessa.

Perdite su crediti e IRAP

Si rammenta, infine, che le perdite su crediti sono, invece, sempre irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap, in quanto indeducibili per espressa previsione normativa, indipendentemente dalla circostanza che il contribuente applichi le regole previste per le società di capitali di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 446 del 1997 (c.d. principio di derivazione dal bilancio) – invocabile anche, per opzione, dalle imprese individuali e dalle società di persone in contabilità ordinaria, a norma del successivo art. 5-bis, co. 2 – oppure quelle dettate con riferimento ai soggetti Irpef (art. 5-bis, com. 1, del predetto Decreto).

Decorrenza delle novità

La norma entra in vigore in assenza di decorrenze specifiche, dall'esercizio 2012 e dovrebbe estendersi anche a crediti che, nel relativo bilancio, presenteranno i due requisiti, anche se sopraggiunti prima dell'emanazione della legge. In conclusione l'articolo 33 del Decreto legge n. 83 del 2012 riguardano situazioni che attestano l'insolvenza del debitore e che consentono alle imprese di dedurre le perdite sui crediti.

Pertanto, anche per i crediti di modesto importo per i quali l'anzianità di 6 mesi sia maturata anteriormente al 2012, dovrebbe essere possibile dedurre *“automaticamente”* le perdite non dedotte fino al 2011 (ad esempio, perché la società attendeva la prescrizione del credito).

Le questioni aperte in tema di deducibilità di crediti di modesto ammontare

Tutte le nuove disposizioni in tema di deducibilità delle perdite su crediti pongono rilevanti problemi operativi per i quali si resta in attesa di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Crediti di modesto ammontare

Per quanto concerne i crediti di modesto ammontare, ad esempio, va considerata con favore la fissazione, da parte del Legislatore, di criteri certi per quanto riguarda l'importo-soglia utile al fine di procedere alla deduzione automatica da parte dell'imprenditore: la prassi ministeriale, infatti, era stata alquanto vaga in tal senso e, in particolare, la *«relatività»* del concetto di *«credito di ammontare non rilevante»*, da valutarsi anche in relazione alla tipologia di attività esercitata, ha finora messo in difficoltà quelle imprese (si pensi a chi vende per corrispondenza libri o beni di limitato ammontare unitario) che tipicamente vantano a fine anno numerosi crediti, ma per somme singolarmente non rilevanti.

Se, però, la nuova norma colma tale lacuna, ne lascia aperta una forse ancor più grave: appare cioè ragionevole ritenere che, nel rinnovato contesto, la deducibilità delle perdite di modesto ammontare debba sottostare ora a entrambe le condizioni previste e, quindi, è fondamentale comprendere a quale momento occorre riferirsi per la verifica del requisito temporale. Il nuovo

art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 si limita, infatti, a prescrivere che deve essere «decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso».

Apparirebbe per la verità coerente ritenere che tale termine debba essere stabilito alla data di riferimento del bilancio, con la conseguenza, ad esempio, che, qualora il creditore abbia esercizio coincidente con l'anno solare, per un credito il cui pagamento doveva avvenire entro il 31.7.x, la deduzione è ammessa solo nell'anno x+1, a nulla rilevando che, in effetti, al momento di quantificare il saldo fiscale dell'esercizio x (nel giugno dell'anno x+1) quel credito potrebbe non essere stato ancora pagato e, quindi, essere scaduto da ben più di 6 mesi già fin dalla data stessa di approvazione del bilancio riferito all'esercizio x (aprile x+1).

Non è poi chiaro come debba conteggiarsi la soglia nel momento in cui, come spesso avviene, il creditore vanta più crediti verso il medesimo debitore, ma sorti in momenti diversi e successivi, con la conseguenza che uno o più di essi non superano la soglia di legge, ma nel complesso questa sia invece superata; inoltre, il termine semestrale, in tali casi, potrà/dovrà essere calcolato distintamente per ogni credito vantato oppure no?

Sempre relativamente alla citata soglia di (ir)rilevanza del credito, dato atto che la stessa è differenziata in funzione della dimensione dell'impresa, quando andrà verificata? In altri termini, se l'azienda è, ad esempio, un «grande contribuente» al momento del sorgere del credito (in ipotesi: ricavi per 151 milioni di euro), ma non lo è più nel momento in cui decorre il termine di 6 mesi dal (mancato) pagamento (in ipotesi: ricavi e fatturato scesi a 90 milioni di euro per una crisi aziendale nel frattempo intervenuta), essa dovrà fare riferimento a 5.000 euro o a 2.500 euro per valutare se può vantare la deduzione automatica della perdita?

E come impatterebbero, al proposito, operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni o conferimenti d'azienda, idonee a modificare in maniera anche sensibile (in aumento o diminuzione, a seconda dei casi) sia i ricavi che il fatturato delle società coinvolte e titolari di crediti passati a perdita?

Per questa come per le altre nuove fattispecie, inoltre, la nuova norma nulla dispone circa l'entrata in vigore: in assenza di specifiche (e diverse) previsioni in merito, le nuove disposizioni dovrebbero dunque essere applicabili già a partire dall'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 83/2012 (annualità 2012 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), ma è dubbio se ciò possa implicare la possibilità di dedurre pure le perdite su crediti già contabilizzate e che dunque presentino da tempo i due requisiti previsti, essendo in particolare gli stessi scaduti da più di 6 mesi già a fine 2011.

Risulterebbe ragionevole, in altri termini, reputare che crediti di importo inferiore rispetto alla soglia quantitativa prefissata dalla legge, passati a perdita ai fini civilistici (ma non fiscali) in periodi d'imposta precedenti, potranno essere dedotti dalla base imponibile Irpef/Ires dell'esercizio 2012; ma se tali perdite sono maturate in annualità molto distanti nel tempo (nel 2000 o antecedentemente, ad esempio), tale principio sarà da ritenersi ancora valido? E, in tal caso, se ci si dimentica di dedurre ai fini reddituali, nel 2012, una perdita di anni passati, si perderà la possibilità di effettuare tale scomputo in futuro (ad esempio, quando viene chiusa la liquidazione dell'impresa cliente, senza ottenere nulla dal piano di riparto)?

Ulteriori questioni aperte sono le seguenti:

- se sono presenti i requisiti di scadenza e importo, la deduzione è da considerarsi pacificamente
-

ammessa anche in assenza di ogni formalità (parere del legale in merito all'inutilità di azioni di recupero, lettere di sollecito, ecc.), tradizionalmente richiesta dall'Amministrazione finanziaria per dimostrare che si sono espletate le azioni minime per il recupero delle somme spettanti?

· sempre in compresenza di entrambe le citate condizioni, l'impresa dovrà imputare a bilancio e dedurre la perdita nel primo esercizio utile o avrà comunque facoltà di rinviare il passaggio a perdita a un esercizio successivo, sulla base delle sole valutazioni civilistiche, senza poter essere per ciò attaccata ai fini fiscali?

Altre fattispecie

Un primo dubbio, per la verità di carattere essenzialmente teorico, si ha con riguardo all'assimilabilità all'accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis, L.F., dei piani di cui all'art. 67, L.F., riconosciuta dal D.L. 83/2012 in capo al debitore (rispetto al quale, in entrambe le fattispecie, «la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84», secondo la nuova formulazione dell'art. 88, D.P.R. 917/1986), ma non al creditore: non pare, per la verità, che la norma lasci spazio alla possibilità di deduzione automatica della perdita all'atto della pubblicazione del piano nel Registro delle imprese, cosicché appare scontato che la posizione ministeriale ricalcherà, al riguardo, quanto sostenuto dalla C.M. 8/E/2009 con riferimento alle perdite da accordi di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis, L.F. (almeno fino a che esse non sono state espressamente equiparate alle perdite da procedure concorsuali dal nuovo testo dell'art. 101, co. 5,

D.P.R. 917/1986).

Per quanto riguarda i crediti prescritti, le perplessità, a fronte della semplice (o «semplicistica»?) formulazione normativa attengono alle diverse situazioni che possono verificarsi nella pratica e alla posizione che potrebbe tenere l'Agenzia delle Entrate al riguardo: di per sé, infatti, la prescrizione del credito implica la mancanza di azioni volte al recupero dello stesso da parte del creditore e, dunque, la fattispecie presenta evidenti profili di affinità con quella della rinuncia al credito, per la quale l'Amministrazione finanziaria ha, viceversa, tradizionalmente mantenuto nel tempo un orientamento fortemente restrittivo.

Infatti, in assenza di una prova effettiva (e difficile da fornire all'atto pratico) della sua inevitabilità, è stato precisato che la rinuncia al credito (non di modesto importo) deve essere considerata quale liberalità da parte dell'imprenditore, come tale indeducibile dal reddito d'impresa, in quanto non inerente.

Di più: la norma contempla solo il requisito formale della prescrizione, senza fare riferimento all'importo del credito; ma possono davvero ritenersi deducibili le perdite su crediti di rilevante ammontare per le quali il creditore, per volontà o dimenticanza, non si sia attivato per ottenere eventuali interruzioni o sospensioni della prescrizione, posto che sarebbe in tali casi sufficiente, per non perdere il diritto, in linea generale, una mera intimazione o richiesta al debitore fatta per iscritto?

Inoltre, soprattutto per le prescrizioni presuntive, va individuata la dimostrazione che potrà essere fornita in merito all'avvenuto compimento della prescrizione, onde definire l'esercizio in cui è da fissarsi la competenza fiscale per lo scomputo dell'onere dalla base imponibile ai fini Irpef/Ires.

Infine, in relazione ai soggetti IAS, la nuova disposizione parrebbe riferirsi, ragionevolmente, a eventi estintivi del diritto di credito sotto il profilo «giuridico» (ossia, secondo il principio di prevalenza della sostanza sulla forma che regola i principi internazionali, l'effettivo trasferimento dei rischi e dei benefici) e non semplicemente sotto quello contabile, avendo così un'operatività estesa a eventi quali la transazione, la conversione del credito in partecipazione, la rinuncia e la prescrizione.

Dovrebbe trattarsi, ad esempio, della cessione del credito pro-soluto, che, invece, come detto, finora non è stata accettata dalla giurisprudenza maggioritaria come giustificazione della deducibilità fiscale della perdita (e tale orientamento dovrà essere ancora tenuto in considerazione dalle imprese che redigono il bilancio secondo i Principi contabili nazionali).

Breve vademecum in tema di perdite su crediti in vista della chiusura del periodo di imposta

Regole generali

- Le perdite su crediti sono deducibili fiscalmente solo previo utilizzo del fondo svalutazione crediti dedotto (anche in via extracontabile attraverso il pregresso quadro EC) ai sensi dell'art. 106 del Tuir.
- Le perdite su crediti sono comunque indeducibili ai fini Irap.
- Non sono soggette alla disciplina delle perdite su crediti, ma a quella delle sopravvenienze passive (non dovendosi dunque utilizzare preventivamente il fondo ed essendo consentita la deduzione anche ai fini Irap) i minori incassi generati da transazioni o accordi con il debitore causati da irregolarità delle forniture, penalità o altre situazioni indipendenti dalla insolvenza del debitore stesso.

Crediti verso debitori in procedura concorsuale

Le procedure rilevanti sono solo quelle indicate dalla legge (art. 101, comma 5, Tuir): fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria, concordato preventivo e, dal 2012, accordi di ristrutturazione del debito omologati ex art. 182-bis L.F.

La procedura rileva per la deduzione nell'esercizio 2012 (modello Unico 2013), se è stata dichiarata entro il 31.12.2012, anche se il provvedimento è stato conosciuto dopo tale data.

Si tiene conto a tal fine: della data della sentenza dichiarativa del fallimento, del provvedimento che ordina la liquidazione coatta, del decreto di ammissione al concordato preventivo, del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione o del decreto che dispone l'amministrazione straordinaria.

Non è invece rilevante per l'anno attualmente in corso la procedura che ha avuto inizio nel 2013, anche se nel periodo anteriore alla predisposizione del bilancio (la deduzione fiscale si avrà in questo caso nell'esercizio 2013 – Unico 2014).

Se la procedura è stata avviata in annualità precedenti quella corrente (ad esempio fallimento dichiarato nel 2011), senza che sia stata effettuata la deduzione nell'anno relativo, si dovrà valutare se rinviare ulteriormente la deducibilità all'anno di chiusura del fallimento, salvo che non si sia in grado di dimostrare che, dopo l'apertura della procedura, sono divenuti noti ulteriori elementi che attestano l'inesigibilità del credito.

La giurisprudenza non ha infatti una posizione chiara nell'individuare l'esercizio in cui la perdita deve essere imputata a diminuzione del reddito di impresa nel caso in cui il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale.

Secondo una sentenza (Cass. 12831/2002), non vi sarebbe l'obbligo di imputarla nell'anno di apertura, ma il principio è stato ripetutamente messo in discussione da altre più recenti pronunce (Cass. 16330/2005 e altre).

Nella recente sentenza n. 8822 del 1° giugno 2012, la Corte di Cassazione ha affermato il principio secondo cui *"Qualora il debitore sia sottoposto alla procedura di concordato preventivo, la perdita deve essere dedotta per intero nell'esercizio in cui è stata emesso il decreto di ammissione alla procedura, non essendo possibile frazionarlo pro quota negli esercizi successivi"*.

Secondo la Sentenza, *"Il tenore letterale di questa disposizione (n.d.a.: attuale art. 101 Tuir) consente d'interpretarla nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perchè in quel momento stesso si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irreuperabilità. Diversamente opinando si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta in cui gli sarebbe più vantaggioso operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa."*

Secondo la norma di comportamento della Associazione dottori commercialisti n. 172 del novembre 2008, invece, *"l'esercizio in cui dedurre le perdite su crediti nei confronti di clienti falliti o sottoposti ad altre procedure concorsuali è quello in cui le perdite si manifestano e sono iscritte in bilancio secondo il prudente apprezzamento degli amministratori, il che può avvenire o nell'esercizio stesso di inizio della procedura concorsuale o anche, in tutto o in parte, in quelli successivi"*. Tuttavia, prosegue la norma Adc, la valutazione dell'imprenditore non può essere totalmente discrezionale. Non è cioè possibile scegliere arbitrariamente l'esercizio in cui operare la deduzione, dovendosi invece rispettare principi di verità e correttezza e di prudenza, nonché tenere conto dell'effettivo grado di recuperabilità del credito, anche in funzione di eventuali garanzie, come ad esempio i privilegi, le ipoteche e le garanzie personali di terzi.

Crediti inesigibili in base ad elementi certi e precisi

Per le poste che superano le soglie (2.500 e 5.000 euro) introdotte dal D.L. 83/2012, la deduzione richiede che il creditore abbia esperito, senza esito, tutte le azioni anche giudiziarie di recupero che risultano opportune in funzione dell'importo del credito.

Per crediti di ammontare significativo si dovrà documentare la inesigibilità del credito attraverso l'esercizio di azioni giudiziarie per il recupero del credito che si sono concluse con esito negativo per l'assenza di beni e/o di somme presso il debitore, ovvero per l'irreperibilità dello stesso (atti di precetto, ingiunzioni di pagamento, pignoramenti negativi, istanza di fallimento).

Al riguardo va sottolineato che con la R.M. 23 gennaio 2009, n. 16/E, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, se il debitore è in una situazione di illiquidità (situazione il cui confine con l'insolvenza è peraltro assai arduo da valutare da parte di un creditore), anche un pignoramento negativo non sarebbe sufficiente, di per sé, per ottenere con certezza ed immediatezza la deduzione. L'estrema peculiarità del caso esaminato nell'interpello (il credito ritenuto inesigibile era in realtà nei confronti di una USL) porta a ritenere che la conclusione a cui giunge l'Agenzia vada considerata valida solo nel contesto in cui è stata affermata. In generale, e cioè quando il creditore non è un ente pubblico, ma una impresa ordinariamente soggetta ad insolvenza, è da ritenere che l'atto esecutivo infruttuoso permetta invece la deduzione, anche alla luce della

analoga disposizione prevista per la detrazione dell'Iva dall'art. 26, secondo comma, del Dpr 633/1972.

Si dovrà in particolare documentare la inesigibilità del credito attraverso l'esercizio di azioni giudiziarie per il recupero del credito che si sono concluse con esito negativo per l'assenza di beni e/o di somme presso il debitore (atti di precetto, ingiunzioni di pagamento, pignoramenti negativi, istanza di fallimento). In mancanza di tali azioni occorre rinviare la deduzione ad anni successivi fino eventualmente al momento di intervenuta prescrizione del credito salva l'effettuazione di atti dispositivi (vedi punto seguente).

In ogni caso, le azioni di recupero con esito infruttuoso dovranno essere poste in essere entro il 31 dicembre 2012. È dunque opportuno attivarsi per tempo con i legali o le società di recupero, per ottenere la relativa documentazione.

Atti dispositivi: cessioni e remissioni

La perdita su crediti può ottenersi anche attraverso atti dispositivi del credito.

In primo luogo, si può procedere alla cessione pro-soluto del credito a terzi (da stipulare con atto di data certa anteriore alla chiusura dell'esercizio).

Questa operazione, peraltro, non è generalmente ritenuta sufficiente, da giurisprudenza e Amministrazione finanziaria, per legittimare la deduzione della relativa perdita, occorrendo sempre e comunque dimostrare (salvo quanto sopra indicato per le perdite su crediti di modesto importo o verso debitori in procedura) l'infruttuosità dei tentativi effettuati per incassare credito, infruttuosità che ha comportato la decisione di alienare il credito a terzi (in tal senso Cassazione 13181/2000; 8592/2006; e altre; Ministero dell'Economia, risposta a interrogazione parlamentare n. 5/00570 del 5 novembre 2008).

In secondo luogo, si può operare mediante la stipula di accordi transattivi con il debitore, cioè attraverso i cosiddetti concordati stragiudiziali che consentono l'incasso solo di una parte del credito e la rinuncia di fatto alla parte ulteriore (Cass. 23863 del 19 novembre 2007).

Anche la remissione o rinuncia pura e semplice al credito (la quale viene portata a conoscenza del debitore ex art. 1236 del c.c.) può costituire il presupposto per la deduzione della perdita. Nella Sentenza 11329 del 29/8/2001, la Corte di Cassazione ha che la rinuncia al credito, se economicamente motivata, rientra nelle legittime scelte dell'imprenditore ed è pertanto in grado di produrre componenti reddituali deducibili dal reddito. Una valida giustificazione della rinuncia può consistere, ad avviso della Cassazione, nella accertata inconsistenza patrimoniale del debitore e nella inopportunità di agire giudizialmente nei suoi confronti.

Crediti verso debitori domiciliati nei paradisi fiscali

Se la perdita riguarda crediti verso clienti domiciliati nei Paesi indicati nella lista dei paradisi fiscali, occorre infine indicarne l'importo (unitamente a tutti gli altri oneri derivanti da fornitori della black-list) negli appositi campi del quadro RF del mod. Unico. La deduzione, oltre a quanto indicato in precedenza, richiede la dimostrazione dell'effettiva attività aziendale del cliente nel paese in cui ha sede, ovvero circa l'interesse dell'impresa a effettuare l'operazione che ha generato il credito.

LE NUOVE REGOLE PREVISTE PER LA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Le nuove regole di deducibilità dei canoni di leasing per imprese

L'art. 4-ter del decreto legge n. 16 del 2012 ha introdotto importanti modifiche ai regimi di deducibilità dei canoni di leasing nell'ambito di determinazione del reddito d'impresa: si tratta del regime previsto nell'articolo 102 del TUIR.

Nell'ambito della disciplina del reddito d'impresa, l'art. 102, comma 7, del TUIR, nel testo previgente alle anzidette modifiche, condizionava la deducibilità dei canoni di leasing ad una durata minima dei relativi contratti. In particolare, si richiedeva che, per i contratti di leasing in genere, la durata minima risultasse non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare proprio del bene oggetto della locazione.

Per la locazione di beni immobili era, inoltre, previsto che l'applicazione di queste regole non dovesse, in ogni caso, far scendere la durata minima del contratto al di sotto degli 11 anni o superare il limite di 18 anni. Infine, per i mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b), del TUIR, la deduzione era condizionata ad una durata minima contrattuale non inferiore all'intero periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare del bene.

La ratio di questa norma era chiaramente quella di contrastare un utilizzo improprio del leasing preordinato ad una accelerazione della deducibilità dei costi relativi ai beni utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa rispetto ai tempi di ammortamento richiesti per i beni acquisiti in proprietà.

Le modifiche introdotte dal decreto legge n. 16 del 2012, pur ispirandosi alle stesse finalità di evitare utilizzi impropri del leasing, tendono a rendere meno rigido il sistema, eliminando il vincolo della durata minima del contratto e mantenendo, al contempo, i limiti temporali nella deduzione dei canoni in termini sostanzialmente equivalenti a quelli precedentemente previsti per le diverse fattispecie di leasing sopra ricordate.

Nella nuova formulazione, il comma 7, secondo periodo, dell'articolo 102 del TUIR dispone, infatti, che *“Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero almeno pari a 18 anni. Per i beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96”*.

La circostanza che, pur nella diversa configurazione, la disposizione abbia mantenuto sostanzialmente inalterata la misura del canone di leasing ammessa in deduzione dal reddito, rende evidente che le motivazioni dell'innovazione sono di natura extra-fiscale e derivano, in particolare, da esigenze imposte dall'attuale congiuntura economica e dalle conseguenti difficoltà di accesso al credito per le imprese.

La condizione di durata minima dei contratti di leasing posta dalla precedente formulazione della norma, riflettendosi sulla durata di queste particolari forme di finanziamento, ne rendeva, infatti, difficoltosa ed onerosa la realizzazione: le condizioni per ottenere la deduzione fiscale dei canoni confliggevano, in sostanza, con la realtà negoziale del finanziamento.

In termini più chiari, nel sistema ante modifica, la limitazione alla deduzione dei canoni di leasing era una conseguenza implicita della condizione di durata minima del contratto, comportando ciò una conseguente diluizione del costo complessivo del leasing nell'arco di tale durata.

Nella nuova impostazione, la limitazione, pur permanendo in entità sostanzialmente equivalente, non è più riferita ad una durata minima del contratto, bensì ad una quota massima del canone deducibile che risulta spalmando l'intero costo dei canoni desunti in contratto per una durata virtuale dello stesso non inferiore a quella calcolata con l'applicazione delle medesime regole già precedentemente definite.

In realtà la norma esprime questa nuova regola in termini estremamente sintetici, là dove afferma che *“per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a ...”*; appare, tuttavia, evidente l'intenzione del legislatore di assumere tale periodo minimo quale parametro di riferimento temporale cui commisurare la quota annua di canone deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa, a prescindere dalla durata del rapporto contrattuale. Pur nella fondamentale invarianza, ai fini fiscali, della tempistica di deduzione dei canoni, le modifiche introdotte determinano effetti non trascurabili.

Nel regime previgente, una volta rispettata la condizione della durata minima del contratto, i canoni di leasing imputati a conto economico avevano pieno riconoscimento anche ai fini fiscali della determinazione del reddito d'impresa; così come il mancato rispetto di tale durata comportava la loro integrale indeducibilità.

Nel nuovo sistema, invece, se la durata del contratto è inferiore a quella minima prevista per la commisurazione della quota di canone fiscalmente deducibile, si verificherà un disallineamento tra valori civili e fiscali delle quote di canone di competenza di ciascun esercizio e, conseguentemente, si renderà necessario intervenire attraverso corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione.

Questo disallineamento, peraltro, tra valori di bilancio e valori fiscali del leasing potrebbe produrre talune conseguenze che devono essere attentamente valutate.

In primo luogo può osservarsi che anche nel nuovo regime resta ferma la previsione contenuta nell'articolo 102, comma 7, del TUIR, secondo cui *“la quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96 del TUIR”*.

In proposito, posto che, ad avviso dell'Agenzia, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata del leasing, permangono dubbi circa le modalità di scomputo e di imputazione a reddito di detta quota in vigenza del nuovo regime.

A questo punto non appare ben chiaro, infatti, se a tal fine debba prendersi a riferimento la durata risultante dal contratto oppure quella “virtuale”; quella, cioè, convenzionalmente assunta ai fini fiscali. Motivi di ordine logico indurrebbero a ritenere che le nuove regole di deducibilità fiscale non interferiscano nella determinazione ed imputazione a reddito della quota di interessi impliciti

nei canoni di leasing. Tale quota, infatti, rappresenta il costo del finanziamento che la società di leasing concede all'impresa utilizzatrice, la cui durata è funzionalmente coincidente con la durata del contratto di leasing.

Se si accoglie questa soluzione, se ne dovrebbe dedurre che l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto sia prioritariamente scorporato per essere poi portato in deduzione dal reddito in modo autonomo e lineare per la durata effettiva del contratto; sull'ammontare complessivo dei canoni, assunto al netto di tali interessi, andrebbe, poi, calcolata la quota fiscalmente deducibile in ciascun periodo d'imposta in misura proporzionalmente corrispondente alla durata "virtuale" del contratto di leasing determinata secondo le anzidette regole.

L'altra soluzione – quella, cioè, di spalmare uniformemente anche gli interessi impliciti per la durata "virtuale" del contratto secondo le regole poste dalla nuova disciplina – sembrerebbe, tuttavia, più aderente all'impostazione generalmente accolta dalla prassi che tende a considerare in modo unitario il canone di leasing, all'interno del quale opera, quindi, anche la separazione tra quota capitale e quota interessi. Sul punto si rendono estremamente necessari degli opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

Va aggiunto che, nel caso di leasing immobiliare avente ad oggetto fabbricati strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, la quota capitale dei canoni di locazione cui si rende applicabile la nuova disciplina di deduzione fiscale, va anche depurata – come già avveniva in passato - della parte riferibile al terreno, secondo le regole stabilite dall'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006. Ciò detto, resta da stabilire quale debba essere il trattamento dei canoni di leasing non ancora dedotti al momento della scadenza del contratto.

In prima battuta – stante il tenore della norma che, come detto, definisce un periodo di durata minima entro cui va "spalmato" il costo dei canoni di leasing – sembrerebbe che la deduzione fiscale dei canoni debba continuare con le stesse regole, fino allo spirare di detto periodo, in via extra-contabile; soluzione questa che potrebbe anche ritenersi valida ove si assuma che con la norma in esame il legislatore abbia inteso istituire un regime speciale in materia, in deroga ai principi generali che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa.

Occorre in proposito, tuttavia, considerare che, alla scadenza contrattuale del leasing l'impresa utilizzatrice si trova a dover scegliere tra le diverse opzioni: il riscatto del bene; la cessione del relativo diritto; l'abbandono del diritto di riscatto. Nel primo caso le quote residue di canone, che hanno trovato imputazione al conto economico degli esercizi precedenti ma che non sono state ancora dedotte fiscalmente, dovrebbero costituire elementi aggiuntivi del costo fiscale del bene riscattato da valere ai fini delle sue successive vicende reddituali (ammortamento, cessione).

Parrebbe, infatti, del tutto asistemico continuare – anche se ai soli fini fiscali – a dedurre canoni di locazione rispetto ad un bene ormai di proprietà dell'impresa, anche se – ripetiamo – non può escludersi che il legislatore abbia inteso introdurre in materia un regime speciale.

Comunque, a supporto della prima soluzione – quella, cioè, di considerare i canoni non dedotti come elementi integrativi del costo fiscale del bene riscattato – depone anche la constatazione che la fattispecie non è dissimile da quella che si verificava in vigenza della precedente disciplina nell'ipotesi di riscatto anticipato del bene, o nel caso di contratti che, in difetto della condizione di durata minima precedentemente richiesta, non ammettevano la deducibilità dei relativi canoni.

Era, infatti, convinzione generale che i costi dei canoni non dedotti dovessero trovare riconoscimento nel costo fiscale dei beni oggetto di riscatto.

Nel caso, viceversa, di cessione a terzi del diritto di riscatto, pare del tutto evidente che il costo residuo dei canoni non ancora dedotti debba contrapporsi ai proventi realizzati con la cessione medesima e, quindi, trovare integrale deduzione dal reddito nel periodo d'imposta in cui l'operazione è realizzata. Più problematica appare la soluzione nell'ipotesi in cui l'impresa, al termine del periodo contrattuale, non eserciti il diritto al riscatto.

Sembrerebbe, in realtà, questo l'unico caso in cui è concretamente possibile ipotizzare che il regime fiscale di deduzione dei canoni debba proseguire secondo l'ordinaria cadenza prevista dalla norma in esame; anche in questa fattispecie, tuttavia, la prosecuzione del regime di deduzione fiscale nel periodo programmato lascia piuttosto perplessi. Nel sistema introdotto dalla norma in esame, infatti, l'ammontare complessivo dei canoni desunti in contratto costituisce una sorta di costo pluriennale, da diluire uniformemente in un determinato arco temporale, entro il quale si ritiene sia consumata l'utilità dei beni.

In quest'ottica, la cessazione anzitempo dell'utilizzo del bene senza ulteriori possibilità di un suo successivo sfruttamento (quale si realizza nei casi innanzi considerati di riscatto o di utilizzazione economica del diritto), dovrebbe comportare il riconoscimento fiscale del suo costo residuo così come accade in via più generale nelle ipotesi di perdita di cespiti, materiali o immateriali che siano, dell'attivo patrimoniale.

Anche questi aspetti meriterebbero un puntuale chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Le modifiche introdotte alla nuova disciplina di deducibilità dei canoni di leasing interessano esclusivamente le imprese che adottano i principi contabili interni.

Per le imprese IAS adopter, infatti, assumono rilevanza, anche ai fini della determinazione del reddito, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma; tali imprese, pertanto, rilevano le operazioni di leasing imputando a conto economico le quote di ammortamento dei beni assunti in locazione e gli interessi impliciti nelle quote di canone determinati secondo corrette regole di maturazione economica.

Le limitazioni poste dall'articolo 102, comma 7, del TUIR alla deducibilità fiscale dei canoni di leasing non interferiscono neanche sulla disciplina di determinazione dell'IRAP per i soggetti I.Re.S..

Per la determinazione della base imponibile di questo tributo, infatti, a seguito delle modifiche introdotte con la riforma del 2008, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono assunti in diretta derivazione delle risultanze del conto economico del bilancio e non risentono, quindi, delle variazioni conseguenti alle disposizioni del TUIR. Va solo ricordato che anche ai fini dell'IRAP occorre depurare i canoni di leasing della quota di interessi impliciti e che, a tal fine, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili interni, tale quota va calcolata distribuendo uniformemente – in modo, cioè, lineare – l'ammontare complessivo di detti interessi per la durata del contratto.

La decorrenza della modifica: 29 aprile 2012

Come ampiamente, e precedentemente illustrato, l'art. 4-bis del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, introdotto, in sede di conversione, dalla L. n. 44/2012, ha innovato la disciplina della deducibilità

dei canoni di locazione finanziaria sia nell'ambito del reddito d'impresa sia in relazione al reddito di lavoro autonomo. In particolare, per i contratti stipulati dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto, e quindi dal 29 aprile 2012, la deducibilità dei canoni di leasing risulta svincolata dalla durata minima del contratto. Viene, dunque, eliminata la connessione tra la durata minima del contratto di leasing e la deducibilità dei relativi canoni.

L'impatto in UNICO2013 delle nuove regole di deducibilità dei canoni di leasing

Pur nella fondamentale invarianza, ai fini fiscali, della tempistica di deduzione dei canoni, le modifiche introdotte determinano effetti non trascurabili. Nel regime previgente, una volta rispettata la condizione della durata minima del contratto, i canoni di leasing imputati a conto economico avevano pieno riconoscimento anche ai fini fiscali della determinazione del reddito d'impresa; così come il mancato rispetto di tale durata comportava la loro integrale indeducibilità. Nel nuovo sistema, invece, se la durata del contratto è inferiore a quella minima prevista per la commisurazione della quota di canone fiscalmente deducibile, si verificherà un disallineamento tra valori civili e fiscali delle quote di canone di competenza di ciascun esercizio e, conseguentemente, si renderà necessario intervenire attraverso corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione.

Questo disallineamento, peraltro, tra valori di bilancio e valori fiscali del leasing potrebbe produrre talune conseguenze che devono essere attentamente valutate.

In primo luogo può osservarsi che anche nel nuovo regime resta ferma la previsione contenuta nell'articolo 102, comma 7, del TUIR, secondo cui "la quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'articolo 96 del TUIR".

In proposito, posto che, ad avviso dell'Agenzia, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata del leasing, permangono dubbi circa le modalità di scomputo e di imputazione a reddito di detta quota in vigore del nuovo regime. Non è ben chiaro, infatti, se a tal fine debba prendersi a riferimento la durata risultante dal contratto oppure quella "virtuale"; quella, cioè, convenzionalmente assunta ai fini fiscali.

Motivi di ordine logico indurrebbero a ritenere che le nuove regole di deducibilità fiscale non interferiscano nella determinazione ed imputazione a reddito della quota di interessi impliciti nei canoni di leasing. Tale quota, infatti, rappresenta il costo del finanziamento che la società di leasing concede all'impresa utilizzatrice, la cui durata è funzionalmente coincidente con la durata del contratto di leasing.

Se si accoglie questa soluzione, se ne dovrebbe dedurre che l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto sia prioritariamente scorporato per essere poi portato in deduzione dal reddito in modo autonomo e lineare per la durata effettiva del contratto; sull'ammontare complessivo dei canoni, assunto al netto di tali interessi, andrebbe, poi, calcolata la quota fiscalmente deducibile in ciascun periodo d'imposta in misura proporzionalmente corrispondente alla durata "virtuale" del contratto di leasing determinata secondo le anzidette regole.

L'altra soluzione – quella, cioè, di spalmare uniformemente anche gli interessi impliciti per la durata "virtuale" del contratto secondo le regole poste dalla nuova disciplina – sembrerebbe, tuttavia, più aderente all'impostazione generalmente accolta dalla prassi che tende a considerare

in modo unitario il canone di leasing, all'interno del quale opera, quindi, anche la separazione tra quota capitale e quota interessi.

Sul punto si auspicano urgenti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

Va aggiunto che, nel caso di leasing immobiliare avente ad oggetto fabbricati strumentali per l'esercizio di imprese commerciali, la quota capitale dei canoni di locazione cui si rende applicabile la nuova disciplina di deduzione fiscale, va anche depurata – come già avveniva in passato - della parte riferibile al terreno, secondo le regole stabilite dall'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 2006.

Ciò detto, resta da stabilire quale debba essere il trattamento dei canoni di leasing non ancora dedotti al momento della scadenza del contratto.

In prima battuta – stante il tenore della norma che, come detto, definisce un periodo di durata minima entro cui va "spalmato" il costo dei canoni di leasing – sembrerebbe che la deduzione fiscale dei canoni debba continuare con le stesse regole, fino allo spirare di detto periodo, in via extra-contabile; soluzione questa che potrebbe anche ritenersi valida ove si assuma che con la norma in esame il legislatore abbia inteso istituire un regime speciale in materia, in deroga ai principi generali che presiedono alla determinazione del reddito d'impresa.

Occorre in proposito, tuttavia, considerare che, alla scadenza contrattuale del leasing l'impresa utilizzatrice si trova a dover scegliere tra le diverse opzioni: il riscatto del bene; la cessione del relativo diritto; l'abbandono del diritto di riscatto.

Nel primo caso le quote residue di canone, che hanno trovato imputazione al conto economico degli esercizi precedenti ma che non sono state ancora dedotte fiscalmente, dovrebbero costituire elementi aggiuntivi del costo fiscale del bene riscattato da valere ai fini delle sue successive vicende reddituali (ammortamento, cessione). Parrebbe, infatti, del tutto asistemático continuare – anche se ai soli fini fiscali – a dedurre canoni di locazione rispetto ad un bene ormai di proprietà dell'impresa, anche se – ripetiamo – non può escludersi che il legislatore abbia inteso introdurre in materia un regime speciale.

Comunque, a supporto della prima soluzione – quella, cioè, di considerare i canoni non dedotti come elementi integrativi del costo fiscale del bene riscattato – depone anche la constatazione che la fattispecie non è dissimile da quella che si verificava in vigenza della precedente disciplina nell'ipotesi di riscatto anticipato del bene, o nel caso di contratti che, in difetto della condizione di durata minima precedentemente richiesta, non ammettevano la deducibilità dei relativi canoni. Era, infatti, convinzione generale che i costi dei canoni non dedotti dovessero trovare riconoscimento nel costo fiscale dei beni oggetto di riscatto.

Nel caso, viceversa, di cessione a terzi del diritto di riscatto, pare del tutto evidente che il costo residuo dei canoni non ancora dedotti debba contrapporsi ai proventi realizzati con la cessione medesima e, quindi, trovare integrale deduzione dal reddito nel periodo d'imposta in cui l'operazione è realizzata.

Più problematica appare la soluzione nell'ipotesi in cui l'impresa, al termine del periodo contrattuale, non eserciti il diritto al riscatto.

Sembrerebbe, in realtà, questo l'unico caso in cui è concretamente possibile ipotizzare che il regime fiscale di deduzione dei canoni debba proseguire secondo l'ordinaria cadenza prevista dalla norma in esame; anche in questa fattispecie, tuttavia, la prosecuzione del regime di deduzione

fiscale nel periodo programmato lascia piuttosto perplessi. Nel sistema introdotto dalla norma in esame, infatti, l'ammontare complessivo dei canoni desunti in contratto costituisce una sorta di costo pluriennale, da diluire uniformemente in un determinato arco temporale, entro il quale si ritiene sia consumata l'utilità dei beni.

In quest'ottica, la cessazione anzitempo dell'utilizzo del bene senza ulteriori possibilità di un suo successivo sfruttamento (quale si realizza nei casi innanzi considerati di riscatto o di utilizzazione economica del diritto), dovrebbe comportare il riconoscimento fiscale del suo costo residuo così come accade in via più generale nelle ipotesi di perdita di cespiti (materiali o immateriali) dell'attivo patrimoniale.

Anche questi aspetti meriterebbero un puntuale chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Le modifiche introdotte alla nuova disciplina di deducibilità dei canoni di leasing interessano esclusivamente le imprese che adottano i principi contabili interni. Per le imprese IAS/adopter, infatti, assumono rilevanza, anche ai fini della determinazione del reddito, gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma; tali imprese, pertanto, rilevano le operazioni di leasing imputando a conto economico le quote di ammortamento dei beni assunti in locazione e gli interessi impliciti nelle quote di canone determinati secondo corrette regole di maturazione economica.

Le limitazioni poste dall'articolo 102, comma 7, del TUIR alla deducibilità fiscale dei canoni di leasing non interferiscono neanche sulla disciplina di determinazione dell'IRAP. Per la determinazione della base imponibile di questo tributo, infatti, a seguito delle modifiche introdotte con la riforma del 2008, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono assunti in diretta derivazione delle risultanze del conto economico del bilancio e non risentono, quindi, delle variazioni conseguenti alle disposizioni del TUIR.

Va solo ricordato che anche ai fini dell'IRAP occorre depurare i canoni di leasing della quota di interessi impliciti e che, a tal fine, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per le imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili interni, tale quota va calcolata distribuendo uniformemente – in modo, cioè, lineare – l'ammontare complessivo di detti interessi per la durata del contratto.

La fiscalità differita derivante dalle nuove regole di deducibilità dei canoni di leasing

I contratti di leasing di durata inferiore a quella fiscale obbligano a considerare la necessità di iscrivere la fiscalità anticipata.

Le nuove regole non hanno come finalità di ridurre la deducibilità degli oneri sostenuti in presenza di contratti di leasing. E infatti gli stessi rimangono immutati anche con riguardo al ritmo di loro deduzione. Ma le nuove regole possono comportare che quanto imputato a conto economico sia eccessivo rispetto al limite di deducibilità, con l'obbligo di effettuare una variazione in aumento che però evidentemente risulterà essere temporanea. Da qui l'obbligo di considerare la necessità di iscrivere la fiscalità Ires anticipata.

Le due regole dettate dal principio contabile impongono affinché le imposte differite e anticipate siano iscritte in bilancio che:

- le imposte differite: non devono essere iscritte in bilancio qualora sia «scarsamente probabile» che avranno rilevanza fiscale nel periodo d'imposta in cui dovrebbero assumerla;
 - le imposte anticipate: non devono essere iscritte in bilancio qualora vi sia la ragionevole certezza
-

dell'esistenza negli esercizi futuri di un reddito imponibile non inferiore all'importo di tali differenze.

Le regole per un corretto calcolo delle imposte differite e anticipate sono:

- le stesse sono da calcolare sull'ammontare complessivo di tutte le differenze temporanee tra il valore attribuito secondo le regole civilistiche e quelle fiscali;
- l'aliquota da applicare è quella in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno;
- le differenze temporanee sono da calcolare sia con riguardo all'Ires che all'Irap tenendo però conto del fatto che le stesse per le due imposte sono differenti (non darà ad esempio luogo a un'imposta Irap anticipata il compenso non pagato all'amministratore stante la diversa rilevanza dei compensi ai fini Ires e Irap);
- occorre che in ogni esercizio siano verificate l'esistenza delle condizioni sopra viste che permettono l'iscrizione delle imposte anticipate o differite.

Schema di sintesi per i leasing automobilistici

Riportiamo, di seguito, una tabella comparativa volta a evidenziare, per ciascuna categoria di veicolo contemplata dall'articolo 164 T.U.I.R., le variazioni intervenute, ed in vigore dal 29 aprile 2012, in materia di deducibilità dei canoni di locazione finanziaria da parte degli utilizzatori degli stessi.

Tipologia di reddito	Tipologia di autoveicolo	Fino al 28 aprile 2012		Dal 29 aprile 2012	
		Presupposto per la deducibilità dei canoni di leasing	Limite temporale alla deducibilità dei canoni di leasing	Presupposto per la deducibilità dei canoni di leasing	Limite temporale alla deducibilità dei canoni di leasing
		Durata minima del contratto di leasing		Durata minima del contratto di leasing	
Reddito di impresa	autoveicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività dell'impresa, concessi in uso promiscuo ai dipendenti, o adibiti ad uso pubblico	non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale del bene	in un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale del bene	non più prevista	in un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento fiscale del bene

	autoveicoli diversi da quelli: - utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività dell'impresa; - concessi in uso promiscuo ai dipendenti; - adibiti ad uso pubblico.	non inferiore al periodo di ammortamento del bene	in un periodo non inferiore al periodo di ammortamento fiscale del bene	non più prevista	in un periodo non inferiore al periodo di ammortamento fiscale del bene
--	---	--	---	---------------------	---

In sintesi evidenziamo quindi, con riferimento al reddito di impresa, che a far data del 29 aprile 2012:

1. in presenza di contratti di leasing di durata inferiore al periodo di ammortamento fiscale, occorrerà operare in dichiarazione dei redditi una variazione in aumento in costanza di contratto, recuperando la quota non dedotta con successive variazioni in diminuzione al termine del contratto. È appena il caso di precisare che in base alla disciplina previgente una durata del contratto di leasing di durata inferiore a quella minima fiscale, comportava, automaticamente, la totale indeducibilità dei relativi canoni;
2. in presenza di contratti di leasing di durata superiore al periodo minimo di deducibilità, i relativi canoni saranno deducibili nel periodo di sostenimento nel rispetto del principio di competenza. In tal caso, non va operata alcuna variazione (aumento/diminuzione) in dichiarazione dei redditi.

LE MODIFICHE AL REGIME DI DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DI MANUTENZIONE

Un'ulteriore modifica all'articolo 102 del TUIR, recata dall'articolo 3, comma 16-quater, del decreto legge n. 16/2012, riguarda il regime di deducibilità delle spese di manutenzione dei beni materiali strumentali all'esercizio d'impresa.

Si ricorda, in proposito, che nell'attuale versione, il comma 6 dell'art. 102 del TUIR prevede che *“le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultano imputate al costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili”*.

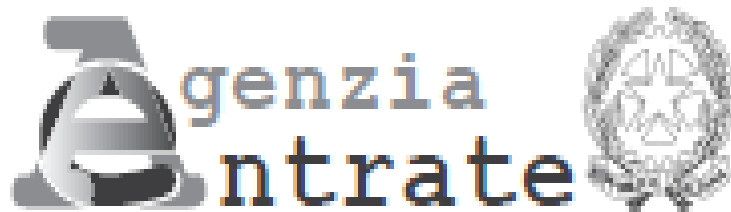
Considerato che la richiamata previsione pone riferimento alla situazione presente all'inizio dell'esercizio, al fine di tenere debito conto, nel calcolo del predetto limite di deducibilità, anche del costo dei beni che sono ceduti nell'esercizio, nonché di quelli che, al contrario, sono acquisiti nell'esercizio medesimo, il citato comma 6 dell'articolo 102 aggiunge che *“per i beni ceduti nonché per quelli acquisiti nel corso dell'esercizio, compresi quelli costruiti o fatti costruire, la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso, ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione”*.

E' proprio su quest'ultima previsione che interviene l'articolo 3, comma 16-quater, del decreto legge in esame, prevedendone la soppressione. L'intento di semplificazione che la norma persegue è di tutta evidenza. In effetti, la previsione eliminata tendeva a rendere più rigorosa la determinazione del parametro di riferimento per il calcolo del limite del 5 per cento delle spese di manutenzione deducibili nell'esercizio: posto, infatti, che detto limite riguarda la determinazione di un componente negativo del reddito dell'esercizio, si era ritenuto di dover dare rilevanza, ai fini della sua parametrizzazione al costo dei beni, anche a quelli entrati ed usciti nel corso dell'esercizio medesimo, assumendoli in proporzione del periodo di permanenza nell'azienda.

Ciò peraltro comportava una notevole complicazione per le imprese tenute ad effettuare complessi calcoli ai fini della esatta determinazione del plafond di riferimento, specie nei casi in cui le movimentazioni dei beni strumentali sono frequenti e numerose.

Al contempo, trattandosi di movimentazioni sia in entrata che in uscita, la modificazione rispetto al dato delle giacenze di inizio esercizio risultava poco apprezzabile. D'altra parte, la misura del 5 per cento, quale limite di deducibilità delle spese in questione nel periodo di sostenimento, è già di per sé una misura forfettaria che trova completamento nelle quote ammesse in deduzione nei successivi cinque periodi d'imposta, per cui la modifica ora apportata alla norma con la soppressione di tale previsione non ha, comunque, alcuna incidenza sul riconoscimento complessivo dei costi di manutenzione in questione.

IAD RIP 2013



DICHIARAZIONE DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE 2013 - ANNO D'IMPOSTA 2012

Premessa

Con la pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate del provvedimento direttoriale di approvazione del modello Irap 2013, per i soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive la stagione dichiarativa entra nella sua fase pienamente operativa.

Il nuovo modello IRAP 2013 ingloba le novità previste dalle misure fiscali, come aumento della deduzione forfettaria per donne e giovani sotto i 35 anni assunti a tempo indeterminato, previsto dal Salva Italia (con l'art. 2, comma 2, che va a modificare l'articolo 11, comma 1, lettera a, del d.lgs. n. 446/1997). Più in particolare la deduzione è salita a 10.600 euro (da 4.600) per le donne e i giovani under 35, e sale ulteriormente, a 15.200 euro (da 9.200) per le Regioni del Mezzogiorno: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. C'è poi il credito d'imposta per le nuove infrastrutture, introdotto dall'articolo 33 del DL 179/2012 (decreto Sviluppo bis) che riguarda nuove infrastrutture di importo pari ad almeno 500 milioni di euro mediante l'utilizzo di contratti di partenariato pubblico-privato con progetti definitivi da approvare entro il 31 dicembre 2015 e che non abbiano contributi pubblici a fondo perduto. Il credito d'imposta è stabilito nella misura necessaria al raggiungimento dell'equilibrio del piano economico finanziario fino a un limite massimo del 50% del costo dell'investimento. Nuove detrazioni regionali: ci sono nel quadro IR nuovi campi utilizzabili per le detrazioni IRAP disposte da leggi regionali. Infine i crediti da operazioni straordinarie: c'è un'apposita sezione nel quadro IS per segnalare i crediti IRAP ricevuti in seguito a operazioni straordinarie (esempio: fusione o incorporazione). I crediti segnalati nel quadro IS confluiranno poi nel quadro IR relativo all'eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione.

Analisi delle novità del modello Irap 2013

Tra le novità più rilevanti, l'incremento, da 4.600 a 10.600 euro, delle deduzioni lavoratori dipendenti a tempo indeterminato di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni, come indicato dall' art. 2, comma 2, del D.L. n. 201/2011.

Si ricorda che le disposizioni di cui ai nn. 2) e 3) della *lettera a)* del comma 1 dell'articolo 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 prevedono, per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da *a)* ad *e)*, escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, una deduzione di 4.600 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentata a 10.600 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni.

La deduzione diventa "*maxi*", con aumento da 9.200 a 15.200, per le assunzioni in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Va peraltro segnalato, con riferimento a tale più elevata deduzione (9.200 o 15.200 euro) che nelle istruzioni al Quadro IS si precisa che la stessa :

- non spetta, oltretutto ai soggetti sopra citati, anche alle banche, agli altri enti finanziari e alle imprese di assicurazione (che potranno, tuttavia, usufruire della deduzione di 4.600 o 10.600 euro);
- è alternativa a quella di cui al n. 2), del comma 1 dell'art. 11 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 in relazione ai singoli lavoratori dipendenti, senza che vi sia l'obbligo di effettuare un'unica scelta valida per tutti i dipendenti;
- è soggetta alle regole che la Commissione europea, con il regolamento (CE) n. 1998/2006, ha emanato in materia di aiuti "*de minimis*" e che prevedono, tra l'altro, per ogni impresa, un importo massimo di aiuti concessi a titolo *de minimis* non superiore a 200.000 euro (100.000 euro per le imprese attive nel settore del trasporto su strada) nell'arco di tre esercizi finanziari (cfr. circolare n. 61 del 19 novembre 2007 paragrafo 1.2). Il risparmio di imposta rilevante ai fini della verifica del rispetto del limite di 200.000 euro fissato dal predetto regolamento (CE) va calcolato sull'intero importo della deduzione richiesta.

Nel modello dichiarativo 2013 non sono poi state dimenticate le eccedenze d'imposta ricevute a seguito di operazioni straordinarie

Debutta, infatti, la gestione dei crediti Irap (crediti maturati dalla società fusa o incorporata e trasferiti alla società risultante dall'operazione di fusione o incorporazione) ricevuti a seguito di operazioni straordinarie. Questi crediti vanno indicati in una apposita sezione del Sezione X del quadro IS per poi confluire nel quadro IR nel campo relativo all'eccedenza Irap risultante dalla precedente dichiarazione.

Analizziamo, ora in dettaglio, le principali modifiche che hanno interessato il modello, non trascurando, però, di soffermarci pure sulle argomentazioni maggiormente complesse, in tema di determinazione del valore imponibile, introdotte nei precedenti periodi di imposta.

L'ipotesi della dichiarazione integrativa

L'articolo 7, comma 2, lettera i), del DL 70/2011 ha introdotto il nuovo comma 8-ter nell'articolo 2 del DPR 322/1998, con il quale è stata prevista una nuova ipotesi di dichiarazione integrativa che si affianca a quelle già disciplinate dai commi 8 e 8-bis dello stesso articolo 2.

In particolare, la novella legislativa consente ai contribuenti di integrare le dichiarazioni dei redditi e dell'Irap per modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da consegnare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione.

Al fine di recepire nella modulistica tale previsione, è stata inserita, nel riquadro "Tipo di dichiarazione" del frontespizio, la casella denominata "Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)".

La stessa va barrata qualora il contribuente presenti, entro i termini richiamati, una dichiarazione integrativa con la quale viene modificata la scelta da rimborso a compensazione del credito Irap.

Come si legge nelle istruzioni, inoltre, la compilazione della casella in argomento è alternativa a quella delle altre caselle riguardanti la dichiarazione correttiva nei termini o integrativa a favore o sfavore. Pertanto, qualora il contribuente intenda presentare una dichiarazione integrativa contenente diverse correzioni, tra cui quella disciplinata dal comma 8-ter, non deve barrare la nuova casella ma una delle altre a seconda del tipo di modifica apportata.

TIPO DI DICHIARAZIONE	CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA		REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA	
	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 6-ter, DPR 322/98)

Le aliquote applicabili

L'articolo 23, comma 5, del DI 98/2011 ha introdotto, nell'articolo 16 del Dlgs 446/1997, il nuovo comma 1-bis, con il quale sono state fissate ulteriori aliquote "statali" in aggiunta a quelle già previste dallo stesso articolo 16 (aliquota generale del 3,9% e aliquota dell'8,5% per le amministrazioni pubbliche) nonché dall'articolo 45 (aliquota dell'1,9% per i soggetti che operano nel settore agricolo).

In base alla nuova disposizione, è stato previsto che nei confronti dei contribuenti di cui:

- all'articolo 5, che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l'aliquota del 4,20%
- all'articolo 6 (banche e altri enti finanziari), si applica l'aliquota del 4,65%
- all'articolo 7 (imprese di assicurazione), si applica l'aliquota del 5,90%.

Le nuove aliquote applicabili per il periodo di imposta 2012 valide per le singole realtà regionali sono rinvenibili in un'apposita tabella posta in appendice al modello Irap 2013, con i seguenti codici:

- OR
- IC,
- BA
- AS.

I contribuenti Irap, che, con riferimento al periodo d'imposta 2012, si trovano a dover applicare una delle suddette aliquote, devono riportare l'apposito codice nella colonna 6 della sezione I del quadro IR e la corrispondente aliquota nella successiva colonna 7.

Sez. I Ripartizione della base imponibile determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)	Codice regione		Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
	IR I	1	2	0,00	0,00	0,00	0,00	5	7 %
	Detrazioni regionali		Imposta netta		9	10			
	Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda	

Alle suddette aliquote, comunque, restano applicabili le seguenti disposizioni:

- la facoltà concessa alle regioni di variare le aliquote fino a un massimo di 0,92 punti percentuali, in aumento o in diminuzione (comma 3, articolo 16 del D.lgs. n. 446/1997 come modificato dal comma 5 dell'articolo 23 del DI 98/2011)
- l'incremento automatico previsto, per le regioni in deficit sanitario, dal comma 174 dell'articolo 1 della legge 311/2004, come integrato dal comma 277 dell'articolo 1 della legge 266/2005 e successivamente modificato dal comma 796 dell'articolo 1 della legge 296/2006, per il periodo d'imposta 2011, riguarda le regioni Lazio, Abruzzo, Molise, Campania e Sicilia; nonché l'ulteriore incremento automatico introdotto dall'articolo 2, comma 86, della legge 191/2009, per il periodo d'imposta 2011, riguarda le regioni Campania, Molise e Calabria.

Le deduzioni regionali e provinciali

Nel quadro IR, sezione I, è inserita la colonna 4 dove i contribuenti Irap interessati possono riportare la deduzione introdotta dalla Regione Piemonte con l'articolo 1 della legge regionale 19/2010.

L'agevolazione in esame prevede, per i soggetti passivi operanti nel settore privato, che incrementano nei tre anni di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010 il numero di lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato, la possibilità di dedurre un importo forfetario annuo pari a:

- 15mila euro, per ogni nuovo lavoratore a partire dall'anno di assunzione e fino al terzo anno compiuto
- 30mila euro, per ogni nuovo lavoratore ultracinquantenne a partire dall'anno di assunzione e fino al terzo anno compiuto.

L'importo deducibile non può, comunque, superare il costo del singolo dipendente e, inoltre, non è cumulabile con analoghi interventi volti a favorire l'incremento occupazionale, a eccezione di quanto previsto dalla legge 296/2006. Al riguardo, si ricorda che anche la Provincia di Trento ha introdotto nuove detrazioni e deduzioni di imposta.

La dichiarazione IRAP gli *las/lfrs adopter*

Con il D.m. 8 giugno 2011, infatti, il legislatore fiscale si è preoccupato di introdurre una serie di disposizioni volte a coordinare le regole di determinazione del reddito imponibile ai fini Ires e del valore della produzione ai fini Irap con i principi contabili internazionali.

Gli articoli del decreto che hanno avuto maggiore impattato sulla modulistica Irap sono stati il 2 e il 10. In particolare, il comma 2 dell'articolo 2 ha previsto che i componenti fiscalmente rilevanti, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (Oci), concorrono alla formazione della base imponibile al momento dell'imputazione a conto economico ovvero, se non è mai prevista tale imputazione, secondo le disposizioni di cui al D.lgs. n. 446/1997.

Lo scopo di tale previsione è quello di evitare che determinati componenti fiscalmente rilevanti ai fini Irap possano non concorrere alla determinazione del valore della produzione, in quanto, secondo gli *las/lfrs* non verranno mai imputati a conto economico, trovando esposizione esclusivamente in voci del patrimonio netto.

Tale situazione si verifica, ad esempio, in caso di valutazione delle immobilizzazioni materiali di cui allo *las16* secondo il modello della rideterminazione del valore (cosiddetto *revaluation model*). In base a tale regola, infatti, il bene deve essere iscritto a bilancio inizialmente al costo e successivamente al suo *fair value*, qualora diverso rispetto al valore precedentemente rilevato. Resta fermo, ovviamente, che il valore fiscale del bene ai fini Irap (ma anche ai fini Ires) non è invece influenzato dalle oscillazioni di *fair value*.

Secondo lo *las16*, l'eventuale incremento di valore del bene deve essere accreditato direttamente a patrimonio netto come riserva di rivalutazione, tranne l'ipotesi in cui esso segua a un decremento di valore dello stesso bene, precedentemente rilevato come costo a conto economico, nel qual caso l'incremento va iscritto come ricavo.

Il principio contabile *las1* dispone, a sua volta, che tale rivalutazione deve trovare evidenziazione nel prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo, cosiddetto *other comprehensive income* (Oci).

Al momento del realizzo (ad esempio, in caso di cessione), la riserva di rivalutazione iscritta a patrimonio netto va riversata direttamente a un'altra voce del netto e, in particolare, alla voce "Utili portati a nuovo", senza quindi interessare il conto economico.

In tale circostanza, la differenza tra la plusvalenza fiscalmente rilevante e quella riportata a conto economico (quest'ultima inferiore alla prima in quanto determinata tenendo conto del maggior valore contabile del bene) deve concorrere in ogni caso alla determinazione del valore della produzione quale componente positivo, tramite apposita variazione in aumento da operare in dichiarazione.

Al fine di consentire l'indicazione dei predetti componenti positivi (o negativi), non rilevati a conto economico, nella modulistica dichiarativa sono stati previsti due appositi campi nei righe IP36 e IP42 del quadro IP (dedicato alle società di persone) e nei righe IC48 e IC54 del quadro IC (dedicato alle società di capitali e agli enti commerciali) relativi, rispettivamente, alle variazioni in aumento e in diminuzione del valore della produzione derivanti dall'applicazione degli Ias/Ifrs.

Consideriamo, al riguardo, il seguente esempio.

Una società di capitali acquista nell'anno X un impianto per il quale decide di optare per l'applicazione del modello della rideterminazione del valore (Ias16). Il costo di acquisto è pari a 100 e, a tale valore, il bene viene iscritto in contabilità (per semplicità tralasciamo ogni considerazione circa l'ammortamento).

Al 31 dicembre dell'anno X il *fair value* del bene è pari a 120, il che comporta l'iscrizione del maggior valore nell'attivo dello stato patrimoniale e come contropartita una apposita riserva del patrimonio netto.

Nell'anno successivo l'impianto viene ceduto al prezzo di 150. La plusvalenza contabile, pari a 30, è data dalla differenza tra il prezzo di cessione e il valore di iscrizione del bene.

La riserva di rivalutazione viene trasferita nella voce del netto "Utili portati a nuovo", senza transitare a conto economico.

La differenza tra la plusvalenza iscritta al conto economico, pari a 30 (da indicare nel rigo IC5 del modello Irap), e quella fiscale, pari a 50 (determinata tenendo conto del valore fiscale del cespite ceduto che non è influenzato dalla rivalutazione operata nell'anno precedente), deve essere riportata tra le variazioni in aumento nella colonna 1 del rigo IC48 e poi sommata alle altre eventuali variazioni nella colonna 2 del medesimo rigo. L'articolo 10 del Dm 8 giugno 2011 ha previsto che, a prescindere dall'imputazione al conto economico, la deduzione del costo dei beni immateriali a vita utile indefinita è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti per i marchi d'impresa e per l'avviamento dagli articoli 5, 6 e 7 del D. lgs. n. 446/1997.

Con tale disposizione, quindi, è stato esteso anche agli altri beni immateriali a vita utile indefinita lo stesso trattamento fiscale previsto ai fini Ires e Irap per i marchi e l'avviamento, che consente la deduzione extracontabile di quote di ammortamento annuale in misura non superiore a un diciottesimo del costo, anche in assenza di un ammortamento civilistico.

Secondo lo Ias38, infatti, i beni immateriali a vita utile indefinita non sono soggetti a un procedimento di ammortamento in quanto non è individuabile un limite temporale oltre il quale gli stessi non sono più in grado di generare benefici economici; tali beni, tuttavia, devono essere sottoposti almeno annualmente *all'impairment test* per verificare le eventuali perdite di valore subite. Giova precisare, inoltre, che lo Ias38 non fornisce un elenco di quali attività immateriali

abbiano vita utile definita o indefinita, limitandosi a una serie di esempi riportati nella sezione "Illustrative Examples".

Al riguardo, oltre ai marchi e all'avviamento, il principio contabile ricomprende tra i beni che possono avere vita utile indefinita anche le testate giornalistiche e determinati diritti contrattuali o legali (ad esempio, licenze rinnovabili senza particolari condizioni al rinnovo), sempre che soddisfino i requisiti per essere ricompresi in tale categoria.

Consideriamo, dunque, il seguente esempio.

Una società di capitali acquista una licenza di radiotrasmissione, rinnovabile ogni 10 anni senza limiti al rinnovo, per un costo pari a 10.000. Secondo lo Ias38, tale cespite è considerato a vita utile indefinita e, pertanto, non va ammortizzato. Ciò nonostante, in base alle modifiche introdotte dal richiamato decreto ministeriale, è possibile dedurre fiscalmente il costo in misura non superiore a un diciottesimo l'anno, ossia 556, mediante variazione in diminuzione da indicare nel rigo IC53 del quadro IC della dichiarazione Irap.

Particolarità compilative del Modello IRAP 2013

La modulistica del presente anno dichiarativo, seppur quasi totalmente analoga a quella del precedente periodo di imposta, presenta delle particolarità che meritano di essere osservate. Analizziamo dunque le problematiche più frequentemente verificabili nella pratica.

Dati rilevanti ai fini Istat

Nel rigo IS4 della sezione I del quadro IS (dedicata all'indicazione delle deduzioni relative al costo per il personale) è stata confermata la presenza della colonna 2, dove indicare distintamente l'importo della deduzione riferita al costo sostenuto per il personale addetto alla ricerca e sviluppo (lettera a), n. 5), comma 1, articolo 11 del D. lgs. n. 446/1997). Tale importo andrà poi riportato nella colonna 3 del medesimo rigo insieme alle altre deduzioni previste dalla stessa norma, relative alle spese per apprendisti, disabili e personale assunto con contratto di formazione e lavoro.

La richiesta di evidenziare separatamente la deduzione per il personale addetto alla ricerca e sviluppo ha una funzione meramente statistica, in quanto consente di individuare le imprese che svolgono tale attività. Fino a due anni fa, infatti, non era possibile utilizzare il dato indicato nel suddetto rigo a tali fini, poiché la deduzione in parola era indicata cumulativamente con le altre deduzioni previste dal richiamato n. 5) della lettera a).

Eccedenza a credito in mancanza di dichiarazione

Con la risoluzione numero 79 del 2011, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il credito Irap maturato nel periodo d'imposta precedente può essere recuperato nella sezione II del quadro RX della dichiarazione dei redditi, qualora il contribuente non sia più tenuto nel periodo d'imposta successivo a presentare la dichiarazione Irap. Questa precisazione consente di mettere un punto definitivo a una questione sorta a seguito della fuoriuscita della dichiarazione Irap dal modello Unico. Con il comma 52 dell'articolo 1 della legge numero 244 del 2007 è stato infatti previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione Irap deve essere presentata autonomamente in via telematica e non più in forma unificata (unitamente alla dichiarazione dei redditi).

Tale nuova modalità di presentazione della dichiarazione aveva, di fatto, ingenerato il dubbio circa il corretto comportamento da seguire per il recupero del credito Irap maturato nell'ultimo periodo d'imposta da parte di quei contribuenti che perdevano la soggettività passiva ai fini dell'imposta

regionale. In particolare, non era chiaro se tale eccedenza poteva ancora essere riportata, per la quota non utilizzata in compensazione, nella sezione II del quadro RX della dichiarazione dei redditi ovvero se occorre, invece, presentare la dichiarazione Irap unicamente a tali fini, compilando, quindi, il solo quadro IR.

Al riguardo, ricordiamo che la sezione II del quadro RX della dichiarazione dei redditi accoglie le eccedenze di imposta richieste in compensazione nella dichiarazione precedente, per le quali nel periodo d'imposta successivo non è più presente la relativa dichiarazione o il corrispondente quadro.

Pertanto, considerata la funzione svolta dalla sezione in parola, la risoluzione 79/E/2011 ha, sostanzialmente, confermato la possibilità di utilizzare tale sezione anche per il riporto del credito Irap, da parte dei contribuenti non più tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive. Ad avviso dell'Agenzia, infatti, non è di ostacolo a tale soluzione il fatto che a decorrere da periodo d'imposta 2008 la dichiarazione annuale non può più essere presentata in forma unificata.

Prospetto delle società non operative

Anche nel modello dichiarativo di quest'anno sono state mantenute le modifiche introdotte lo scorso anno aventi ad oggetto le specificità illustrative ed espositive della sezione IV del quadro IS, dedicata alla determinazione del valore della produzione minimo per le società non operative, al fine di renderne obbligatoria la compilazione.

Questa obbligatorietà di compilazione impatta ovviamente come è logico intuire anche sulle specifiche tecniche tipiche dei controlli telematici delle dichiarazioni antecedenti all'invio delle stesse.

Il controllo prevede, infatti, che tale obbligo scatti qualora nel campo "Natura giuridica" del frontespizio del modello Irap venga indicato un codice che contraddistingue uno dei soggetti rientranti nell'ambito di applicazione della disciplina prevista dall'articolo 30 della legge 724/1994. Nel caso in cui il contribuente, sebbene ricompreso tra i soggetti elencati nel citato articolo 30, non sia tenuto alla determinazione del valore della produzione minimo, deve necessariamente valorizzare la casella "Esonero".

Detta casella, nei precedenti anni, consentiva di riportare solo uno dei seguenti codici:

- **1** - accoglimento interpello
- **2** - cause di esclusione/disapplicazione
- **3** - soggetto operativo.

Al contrario oggi il codice 2 va utilizzato in presenza di una delle cause di esclusione o disapplicazione dalla disciplina sulle società di comodo previste, rispettivamente, dal comma 1 del citato articolo 30 e dai provvedimenti direttoriali del 14 febbraio 2008 e dell'11 giugno 2012.

Il codice 3 riguarda, invece, il caso in cui il soggetto abbia superato il test di operatività; ossia quando i ricavi, gli incrementi delle rimanenze e gli altri proventi risultanti dal conto economico sono non inferiori a quelli presunti determinati ai sensi del comma 1 dell'articolo 30.

Ebbene, con un'ulteriore modifica apportata alle specifiche tecniche, da quest'anno è possibile indicare nella casella "Esonero" anche il nuovo codice 4, da utilizzare qualora i valori da riportare nei righe da IS15 a IS17 (reddito minimo, retribuzioni/compensi e interessi passivi) siano tutti pari a

O ovvero qualora il dichiarante sia una società consortile (soggettivamente esclusa dalla disciplina prevista per le società di comodo, vedasi in tal proposito la circolare n. 25 del 2007).

Opzione per gli imprenditori agricoli

Con la risoluzione n. 3 del 2012, l'Agenzia ha chiarito che gli imprenditori agricoli, soggetti Irpef, in luogo della modalità di determinazione del valore della produzione di cui all'articolo 9 del D.lgs. n. 446 del 1997, possono optare indifferentemente per l'applicazione delle regole previste dall'articolo 5 dello stesso decreto legislativo per le società di capitali e gli enti commerciali ovvero per quelle stabilite dall'articolo 5-*bis* per le imprese individuali e le società di persone; ciò anche se il citato articolo 9 non richiama espressamente l'articolo 5-*bis*.

Tale documento di prassi risolve, dunque, una annosa questione nata all'indomani della riforma dell'imposta regionale sulle attività produttive operata dalla legge 244/2007 (Finanziaria 2008). Pertanto, a partire dal 2008, la disciplina Irap per le imprese commerciali è profondamente cambiata. Attualmente esistono due diverse modalità di determinazione del valore della produzione:

- la prima, applicabile alle società di capitali e agli enti commerciali, è disciplinata dall'articolo 5 e prevede che la base imponibile ai fini Irap sia pari alla differenza tra alcune voci del conto economico a cui occorre apportare una serie di correttivi di natura prettamente fiscale (variazioni in aumento e in diminuzione)
- la seconda, applicabile alle società di persone e alle imprese individuali, è disciplinata dal nuovo articolo 5-*bis* e prevede che la base imponibile ai fini Irap sia pari alla differenza tra determinati componenti positivi e negativi fiscali, senza tenere conto, invece, dei dati risultanti dal conto economico.

Nonostante la descritta modifica, l'articolo 9 del decreto Irap ha, tuttavia, continuato a far riferimento unicamente all'articolo 5, quale regime alternativo a quello naturale previsto per i produttori agricoli dal medesimo articolo 9. Per tale motivo, da più parti era sorto il dubbio se il fatto che non venisse richiamato anche l'articolo 5-*bis* fosse da imputare a una precisa scelta del legislatore oppure a un mancato coordinamento normativo.

A seguito dell'emanazione della risoluzione 3/2012, è stato definitivamente chiarito che i produttori agricoli possono abbandonare il regime di cui all'articolo 9 optando, indifferentemente, per l'applicazione dell'articolo 5 o dell'articolo 5-*bis*. In caso di esercizio dell'opzione non deve essere compilata la sezione IV del quadro IQ (Produttori agricoli), ma la sezione I o la II a seconda che l'opzione sia stata esercitata, rispettivamente, con riferimento a uno dei due articoli in questione.

Calcolo e deducibilità Irap 2012

La vera novità per la determinazione dell'imposta dovuta ai fini regionali sulle attività produttive, per il periodo di imposta 2012, è però contenuta nella manovra "salva Italia" che ha previsto la nuova deducibilità dell'Irap sul costo del lavoro ai fini Ires e Irpef a decorrere dall'esercizio 2012. La normativa di riferimento è contenuta nell'art. 2 del decreto contenente le agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonché per donne e giovani. In sostanza per imprese e professionisti si avrà da una parte un ulteriore taglio al cuneo fiscale dovuto ai bonus per donne ed under 35 e dall'altra la possibilità di dedurre integralmente dal reddito l'Irap pagata con il metodo di cassa sul costo del lavoro, oltre che la cumulabilità con la detrazione 10% stabilita in misura forfetaria

dell'Irap pagata sugli interessi passivi già in vigore dal 2008. Questi ultimi abbattimenti si intendono sulle imposte sui redditi e quindi validi ai fini Ires ed Irpef.

Le nuove deduzioni

Con l'introduzione del cuneo fiscale costituito dalla differenza tra il costo del lavoro a carico dell'azienda e la retribuzione netta percepita dal lavoratore le deduzioni Irap per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato vengono così modificate dal 2012:

- deducibilità di un importo forfetario pari a 4.600,00 euro, su base annua (art. 11, comma 1, lett. a), n. 2), del D. lgs. n. 446/1997) aumentato a 10.600 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni; per i dipendenti a tempo indeterminato impiegati in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, l'importo deducibile è elevato fino a 9.200,00 euro, su base annua aumentato a 15.200 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- deducibilità dell'importo complessivo dei relativi contributi assistenziali e previdenziali (ad esempio contributi Inps, contributi dovuti dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari ai sensi del D. lgs. 5.12.2005, n. 252 e a Casse, Fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da Accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative di assistenza o previdenza).

Limiti

In base al c. 4-*septies* dell'art. 11 D. lgs. n. 446 del 1997 per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai precedenti commi 1, 4-*bis.1* e 4-*quater* non può comunque eccedere il limite rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore e che la fruizione delle deduzioni di cui ai citati nn. 2), 3) e 4) del c. 1, lett. a), dell'art. 11 è alternativa alla fruizione delle deduzioni di cui ai commi 1, lett. a), n. 5), 4-*bis.1*, 4-*quater*, 4-*quinquies* e 4-*sexies*.

Deducibilità dell'Irap pagata sul costo del lavoro

La norma non modifica affatto la base imponibile dell'Irap: il costo del personale rimane indeducibile fatte salve le deduzioni previste nel cuneo fiscale.

L'agevolazione si concretizza in un ulteriore sconto concesso sull'imponibile reddituale ai fini Ires e Irpef ed avrà decorrenza anch'esso dal 2012: sarà riferito solo al costo del lavoro e non anche agli interessi passivi.

Lo scopo del passaggio normativo è stato quello di tamponare ancora una volta (come era già successo nel 2008 quando fu introdotta la detrazione forfetaria del 10% dell'Irap pagata) il problema della incostituzionalità legata all'indeducibilità dell'Irap.

Pertanto imprese e professionisti potranno dedurre dal loro reddito la quota di Irap pagata con il criterio di cassa e relativa al costo del lavoro al netto delle deduzioni previste ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446/1997:

- deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro [comma 1, lettera a), n. 1)];
 - deduzione forfetaria di 4.600 o 9.200 euro, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato [comma 1, lettera a), nn. 2) e 3)];
 - deduzione dei contributi previdenziali e assistenziali [comma 1, lettera a), n. 4)];
-

- deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione lavoro e per addetti alla ricerca e sviluppo [comma 1, lettera a), n. 5)];
- deduzione di 1.850 euro per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti (comma 4-bis.1).

Il principio di cassa risulta fondamentale per il calcolo della deduzione Irap sul costo del lavoro, in quanto essendo lo sconto applicabile dall'anno 2012, occorrerà calcolare (e questo non sarà assolutamente semplice) quanta Irap è stata pagata nell'anno 2012 con riferimento al saldo 2011 ed agli acconti relativi al 2012, estrapolandone la componente dell'imposta relativa al costo del lavoro, considerando infine l'acconto pagato nel limite della capienza dell'acconto dovuto (un pò come già avveniva nel calcolo della deduzione forfetaria 10% prevista dal DI 185/2008).

L'applicazione del principio di cassa provocherà inevitabilmente un differimento nelle tempistiche di recupero dello sconto concesso di almeno un anno.

Infatti l'Irap pagata sul costo nel 2012 avrà un risvolto finanziario per le imprese solamente l'anno successivo in sede di calcolo delle imposte sul reddito relative al 2012 (sempre che l'azienda non sia in perdita: in questo caso lo sconto sarà nullo mentre l'Irap dovrà essere versata ugualmente).

A conti fatti il beneficio degli sconti Irap sarà premiante soprattutto con le aziende di grandi dimensioni e nelle Regioni in deficit sanitario, mentre nelle piccole aziende che hanno meno dipendenti ed un costo del lavoro limitato potrebbe essere la deduzione forfetaria del 10% sugli interessi passivi ad attenuare l'impatto fiscale.

Esempio

Srl con costo del lavoro pari a euro 150.000,00

Aliquota Irap 3,90%

Imposta pagata con criterio di cassa euro 5.850,00

Sconto Ires (27,50% su euro 5.850,00) = 1.608,75 da scomputarsi dalla dichiarazione dei redditi dell'anno successivo

Deduzione forfetaria Irap 10% (DI n. 185/2008)

Dal periodo d'imposta 2012 viene mantenuto lo sconto ai fini Ires ed Irpef limitatamente al 10% dell'Irap pagata secondo il principio di cassa in relazione agli interessi passivi come indicato all'art. 6 del DI n. 185/2008, convertito dalla legge n. 2/2009, "a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10% dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 12 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi...".

Tabella 1 - Le nuove deduzioni per il costo del lavoro dal 2012

Ambito	soggettivo	per	Deduzione	Euro 4.600,00 cad. (euro 10.600 se donne o
--------	------------	-----	-----------	--

dipendenti a tempo indeterminato	forfetaria	under 35 anni) ovvero euro 15.200,00 cad. (euro 10.600 se donne o under 35 anni)
	Deduzione dei contributi	Assistenziali e previdenziali

Nuove deduzioni art. 11

- deducibilità di un importo forfetario pari a 10.600,00 euro, su base annua (art. 11, comma 1, lett. a), n. 2), del D. lgs. n. 446/1997) per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni assunti a tempo indeterminato;
- per i dipendenti a tempo indeterminato di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni impiegati in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, l'importo deducibile è pari a 15.200 euro.

Risparmio fiscale Irap

Per donne ed under 35 assunti a tempo indeterminato il risparmio fiscale sull'Irap è di euro 234,00 (maggiore deduzione euro 6.000,00 per aliquota Irap 3,90%).

Risparmio fiscale Ires/Irpef

- Ires = 27,50% dell'Irap relativa al costo del lavoro al netto delle deduzioni spettanti pagata secondo il principio di cassa;
- Irpef = in base all'aliquota applicata ed in relazione all'Irap relativa al costo del lavoro al netto delle deduzioni spettanti pagata secondo il principio di cassa.

Le nuove ed elevate le deduzioni IRAP e per i contribuenti di minori dimensioni

I commi 484 e 485 dell'articolo 1 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, Legge di Stabilità per il 2013, modificano la disciplina delle deduzioni IRAP, elevando gli importi delle deduzioni forfetarie per i lavoratori assunti a tempo indeterminato e quelli delle deduzioni previste per i contribuenti di minori dimensioni.

Tali disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

Nel dettaglio, le disposizioni in commento apportano modifiche all'articolo 11 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, provvedimento che ha istituito e che disciplina l'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP.

In particolare, con la lettera a) del comma 484 viene innalzato da 4.600 a 7.500 euro l'importo deducibile (articolo 11 comma 1, lettera a), numero 2) del richiamato D. Lgs. n. 446/1997), su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta di riferimento da parte del soggetto passivo IRAP. Viene altresì innalzato da 10.600 a 13.500 euro l'importo deducibile per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni. La disposizione si applica ai soggetti passivi IRAP diversi dalle pubbliche amministrazioni e dalle imprese operanti, in concessione e a tariffa, in determinati settori (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico e raccolta e smaltimento rifiuti).

La lettera *a*) del comma 484 innalza da 9.200 a 15.000 euro l'importo massimo deducibile (articolo 11 comma 1, lettera *a*), numero 3) del richiamato D. Lgs. n. 446/1997) dall'IRAP per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, elevando altresì tale importo da 15.200 a 21.000 euro se tali lavoratori sono di sesso femminile e per quelli di età inferiore ai 35 anni. La disposizione si applica ai soggetti passivi IRAP diversi dalle pubbliche amministrazioni, e dalle imprese operanti in determinati settori (banche, assicurazioni ed enti finanziari; imprese operanti, in concessione e a tariffa, nel settore dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti); tale agevolazione è alternativa a quella sopra illustrata ed è fruibile nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola "*de minimis*".

La lettera *b*) del comma 484 modifica, elevandoli, gli importi deducibili complessivamente dall'IRAP in favore dei soggetti di minori dimensioni, ovvero quelli con base imponibile non superiore a 180.999,91 euro, diversi dalle Pubbliche amministrazione. A tal fine è integralmente sostituito l'articolo 11, comma 4-*bis* del D. Lgs. n. 446/1997.

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dalle norme in esame gli importi deducibili ammessi in deduzione sono così elevati:

- da 7.350 a 8.000 euro se la base imponibile non supera 180.759,91 euro;
- da 5.550 a 6.000 euro se la base imponibile supera 180.759,91 euro ma non 180.839,91 euro;
- euro da 3.700 a 4.000 euro se la base imponibile supera 180.839,91 ma non 180.919,91 euro;
- da 1.850 a 2.000 euro se la base imponibile supera 180.919,91 ma non 180.999,91 euro.

Le norme in esame elevano altresì la misura dell'aumento delle predette deduzioni applicabile in favore dei seguenti soggetti:

- società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate, nonché
- persone fisiche esercenti attività commerciali;
- persone fisiche, delle società semplici ed equiparate esercenti arti e professioni.

Per tali soggetti passivi, in relazione alla misura della base imponibile così come illustrata *supra*, la deduzione è aumentata di 2.500 euro (in luogo di 2.150), di 1.875 euro (in luogo di 1.625), di 1.250 euro (in luogo di 1.050) e di 625 euro (in luogo di 525).

Il comma 485 dispone che le misure agevolative in materia di IRAP si applichino a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013.

Il calcolo degli acconti per il 2013

Sia le maggiori deduzioni Irap previste per le assunzioni a tempo indeterminato, che le deduzioni dell'Irap pagata sul costo del lavoro di donne ed under 35, oltre a quelle previste per i contribuenti di minori dimensioni, introdotte dai commi 484 e 485 dell'articolo 1 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, Legge di Stabilità per il 2013, non avranno un impatto nel calcolo dell'acconto per l'anno 2013 nemmeno quando si è in presenza del metodo previsionale.

Questa affermazione deriva dalla osservazione del contenuto normativo del comma 485 che dispone che le nuove ed ulteriori misure agevolative in materia di IRAP si applichino a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, e pertanto delle stesse non se ne potrà tenere conto sino alla determinazione, seppur in via previsionale, degli acconti

dovuti in sede di compilazione del Modello IRAP 2014, e definitivamente nel calcolo dei saldi di imposta determinabili nel successivo Modello IRAP 2015.

Istituito un fondo per l'esenzione dall'IRAP delle persone fisiche

Da ultimo, in materia di commento alla normativa inerente l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive piace ricordare che il comma 515, dell'articolo 1 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, istituisce nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze un Fondo con dotazione volto a esentare dall'IRAP, a decorrere dal 2014, le persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni, che non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati e che impiegano anche in locazione beni strumentali di ammontare massimo determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Più in dettaglio, tale fondo sarà istituito a decorrere dal 2014 e sarà volto ad escludere dall'IRAP alcune categorie di contribuenti "minori".

Si tratta in particolare dei contribuenti persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi - TUIR - di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero esercenti arti e professioni, a specifiche condizioni.

Usufruiranno dell'agevolazione i predetti soggetti, ove:

- non si avvalgono di lavoratori dipendenti o assimilati;
- impieghino, anche mediante locazione, beni strumentali il cui ammontare massimo verrà determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Appare evidente in questo caso che ove tali parametri fossero conosciuti anche antecedentemente alla presentazione del Modello IRAP 2013 il contribuente non potrebbe esentarsi autonomamente dal pagamento del tributo, ovvero degli acconti per il successivo periodo di imposta, poiché la normativa in analisi entrerà in vigore dal periodo di imposta 2014 e quindi dal modello dichiarativo 2015.

REDDITOMETRO

2013

REDDITOMETRO 2013

Premessa

Atteso come mai nessun altro “strumento” tributario è finalmente giunto sulla scena fiscale italiana il mitico redditometro !

Lo scorso 04 gennaio è stato pubblicato sulla “Gazzetta Ufficiale” n. 3 il Decreto del ministero dell’Economia e delle Finanze 24 dicembre 2012 avente ad oggetto il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito.

Lo stesso decreto si compone di cinque articoli e di due tabelle, ma con ogni probabilità il cuore di tutto il sistema induttivo di quantificazione del reddito sinteticamente ascrivibile al contribuente dovrà essere rinvenuto altrove.

Importante poi sottolineare come ad oggi manchi l’apposito software necessario all’effettuazione dei calcoli, anche se poi ad onore del vero gli stessi sono esperibili attraverso un’attenta e certosina attività di compilazione di fogli di calcolo.

Ricordiamo che il nuovo accertamento sintetico per le persone fisiche è stato introdotto dall’art. 22, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, apportante modifiche ai commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo dell’art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, allo scopo, è bene sottolinearlo, con la finalità di adeguare l’accertamento sintetico al contesto socio-economico mutato nel corso dell’ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio.

La prima applicazione riguarderà le dichiarazioni dei redditi presentate nel 2010, cioè i redditi del periodo di imposta 2009.

Il decreto del MEF prende le mosse dal quinto comma dell’art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale prevede che la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche possa essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva e che detto contenuto sia individuato, mediante l’analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell’area territoriale di appartenenza, con apposito decreto da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale.

Il contenuto del decreto

Il reddito sinteticamente determinabile

Dalla lettura del decreto si evince, quindi, che l’Agenzia delle entrate determinerà il reddito complessivo accertabile del contribuente sulla base della sommatoria dei seguenti addendi :

1. l’ammontare delle spese, anche diverse rispetto a quelle indicate nella tabella A che, dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell’Anagrafe tributaria, risultano sostenute dal contribuente;
 2. la quota parte, attribuibile al contribuente, dell’ammontare della spesa media ISTAT riferita ai consumi del nucleo familiare di appartenenza
 3. l’ammontare delle ulteriori spese riferite ai beni e servizi, presenti nella tabella A, nella misura determinata considerando la spesa rilevata da analisi e studi socio economici;
 4. la quota relativa agli incrementi patrimoniali del contribuente imputabile al periodo d’imposta, nella misura determinata con le modalità indicate nella tabella A;
-

5. la quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

Procediamo ora all'analisi dei singoli summenzionati passaggi mettendo in luce le particolari di ciascuno di questi.

Gli elementi di base : le spese

Il primo articolo del decreto in analisi procede all'individuazione degli elementi di spesa indicativi di capacità contributiva e contenuto induttivo necessari alla determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche.

Ma cosa deve intendersi ai sensi della norma per elemento indicativo di capacità contributiva? Il Legislatore intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento. L'elencazione puntuale delle spese, o degli elementi, presi a base della determinazione induttiva del reddito è contenuta nella tabella A che è da ritenersi parte integrante della novella normativa.

E su questo punto una ulteriore domanda viene posta dall'attento lettore : come viene determinato il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva indicato nella tabella A ?

A detta dell'estensore della norma il suddetto contenuto è determinato tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente, ossia la corrispondente la spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel Programma statistico nazionale, ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 3222, effettuata su campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale.

Gli elementi indicativi di capacità contributiva inseriti nella tabella A sono suddivisi in due macro categorie :

1. consumi
2. investimenti

capaci di riflettere quasi tutti gli aspetti della vita quotidiana; si va dall'abitazione all'istruzione, dalla sanità ai trasporti, dai costi per l'acquisto di beni mobili più o meno durevoli, quali gli elettrodomestici e gli arredi o il cibo e l'abbigliamento, a quelli per il benessere.

Il contenuto induttivo degli elementi di capacità contributiva indicati nella tabella A è, altresì, determinato considerando le risultanze di analisi e studi socio-economici, anche di settore. Non dobbiamo però dimenticare due importanti particolarità contenute nella nuova previsione normativa.

La prima è l'impregiudicata possibilità per l'Amministrazione Finanziaria, fatta salva la possibilità per il contribuente di fornire idonea prova contraria alla ricostruzione sintetica del suo reddito operata dall'Ufficio finanziario, in presenza di spese indicate nella tabella A, di considerare l'ammontare più elevato tra quello disponibile, o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria, e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socioeconomici, anche di settore.

La seconda particolarità riguarda l'ulteriore facoltà, per l'Agenzia delle entrate, ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, di utilizzare, altresì,

elementi di capacità contributiva diversi da quelli riportati nella tabella A, qualora siano disponibili dati relativi alla spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento.

Da ultimo verrà considerata pure la quota di risparmio riscontrata e formatasi nel corso dell'anno. È importante in questa sede evidenziare come, contrariamente agli Studi di settore, dove la revisione è biennale, il redditometro godrà di una revisione annuale perfettamente sincrona alla contestualizzazione temporale di utilizzo dello strumento accertativo - statistico.

I consumi e gli investimenti

Osserviamo che in ambito redditometrico verranno considerate più di 100 voci di spesa che assurgono a indici di capacità contributiva, individuando quali siano le spese degne di attenzione, da confrontare con i redditi esposti dal contribuente, per comprendere se lo stesso ha avuto un tenore di vita adeguato a quanto dichiarato oppure, in caso di uscite significativamente superiori, se è necessario sottoporlo ad accertamento.

Le cento voci di spesa inerenti ai consumi risultano suddivise in dieci macrocategorie:

1. Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature.
2. Abitazione.
3. Combustibili ed energia.
4. Mobili, elettrodomestici e servizi per la casa.
5. Sanità.
6. Trasporti.
7. Comunicazioni.
8. Istruzione.
9. Tempo libero, cultura e giochi.
10. Altri beni e servizi.

Gli incrementi patrimoniali

Relativamente, invece, agli investimenti patrimoniali questi vengono considerati valevoli ai fini della determinazione presuntiva del reddito secondo il loro valore nettizzato. L'incremento patrimoniale effettuato nell'anno sarà determinato nel modo seguente: ammontare degli investimenti, meno ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria.

L'intervento riesce, almeno parzialmente, a mitigare le problematiche in tema di investimenti contenute nel disposto normativo originario che ne prevede l'incidenza redditometrica complessiva sul periodo di imposta.

Fonte statistica

Il decreto evidenzia in più parti che una fonte della commisurazione del reddito sinteticamente attribuibile al contribuente, seppur per quota parte, è data dall'ammontare della spesa media ISTAT riferita ai consumi del nucleo familiare di appartenenza, determinata attraverso la quantificazione della percentuale corrispondente al rapporto tra il reddito complessivo attribuibile al contribuente ed il totale dei redditi complessivi attribuibili ai componenti del nucleo familiare; in assenza di redditi dichiarati dal nucleo familiare, nella percentuale corrispondente al rapporto tra

le spese sostenute dal contribuente ed il totale delle spese dell'intero nucleo familiare, risultanti dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria. E allora come potrà mai fare il contribuente a rinvenire i dati utilizzati per porre in essere i calcoli redditometrici ? Ci si ritroverà nella pluriconosciuta situazione incontrata in tutti questi anni per gli studi di settore dove nulla è dato a sapere al contribuente sulla fonte del dato utilizzato da SO.SE. per la determinazione della funzione di regressione costituente il motore statistico di Ge.Ri.Co. ?

Incredibile ma vero, invece, per l'individuazione dei dati presi a base per la quantificazione del reddito sinteticamente imputabile al contribuente l'Amministrazione Finanziaria ha deciso di utilizzare dei dati assolutamente pubblici e rinvenibili dal cittadino attraverso la consultazione di siti internet completamente gratuiti, ossia l'indirizzo web dell'istituto di statistica nazionale ossia dell'Istat.

Il reperimento delle informazioni per l'applicazione del redditometro si possono rinvenire, e sottolineiamo identificabili per anno, connettendosi al seguente link:

→ <http://dati.istat.it/Index.aspx>

Successivamente si dovrà procedere a selezionare nell'elenco a sinistra le seguenti sezioni:

1. Condizioni economiche delle famiglie e disuguaglianze
2. Consumi
3. Spesa media mensile
4. Spesa media mensile per tipologia familiare

Dopodichè si aprirà quindi una maschera dalla quale sarà possibile procedere al download i dati per aree geografiche, e a tal proposito sarà necessario cliccare nella finestra:

1. Territorio dove si trovano le sottoclassi :
 - Nord Ovest
 - Nord Est
 - Centro
 - Sud
 - Isole
2. Anno per scegliere l'annualità che interessa

In quest'ultima videata andrà selezionata l'icona "Esportazione" tramite la quale è possibile operare il download del foglio elettronico di calcolo contenente i valori suddetti.

Le spese per beni e servizi utilizzati nelle attività imprenditoriali o professionali

Secondo quanto esposto nel decreto le spese per beni e servizi sostenute dal contribuente, ma afferenti all'attività imprenditoriale o di lavoro autonomo svolta dal contribuente, viene affermato che le medesime non si considerano sostenute dalla persona fisica nella sua sfera privatistica qualora le medesime siano relative esclusivamente ed effettivamente all'attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni, e sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione.

Circostanza questa estremamente differente rispetto a quanto stabilito nella regolamentazione precedente delle stesse spese promiscue che avevano la capacità di partecipare alla determinazione induttiva del reddito in base alla metà della propria valenza.

L'Agenzia delle Entrate già con la pubblicazione delle risposte alle domande frequenti in materia di Redditest, utili per la compilazione dello stesso, e per il quale rinviamo ad un nostro precedente intervento su questa rivista, aveva affermato che in tutti quei casi in cui vi fosse stato l'utilizzo promiscuo del bene o del servizio, fosse stato questo un immobile, un'autovettura ovvero i costi di telefonia, avrebbe dovuto essere indicata la quota parte di spesa non riferibile al reddito di impresa o professionale, indicando cioè la quota parte di spesa non deducibile fiscalmente dal reddito di impresa o di lavoro autonomo.

Di certo l'inserimento in norma dell'esigenza della sussistenza dei presupposti necessari all'esclusione nella determinazione sintetica del reddito del contribuente quali quelli dell'effettività e dell'esclusività dell'utilizzo dei suddetti beni, nonché della necessità di detenere apposita documentazione imporrà estrema attenzione nell'esclusione di queste categorie di spese per beni e servizi nel conteggio del reddito sinteticamente ascrivibile al contribuente.

Appare evidente, sulla base dei concetti esposti, che relativamente ai beni ad uso promiscuo sarà necessario da un lato analizzare tali beni in ambito personale del contribuente e dall'altro tenere in debito conto le predeterminazioni tributarie forfettizzate stabilite dalla legge attraverso una deducibilità limitata dei relativi costi.

Questo evidentemente significherà che in caso di modificazione, da parte del legislatore tributario della deducibilità in ambito determinativo del reddito di impresa o di lavoro autonomo, di costi a valenza promiscua, con una riduzione della stessa, si otterrà il perverso effetto di innalzare pure la loro valenza, e quindi la loro incisività, all'interno della valutazione sintetica del reddito del contribuente persona fisica.

Il nucleo familiare

Quanto alle tipologie di nuclei familiari, già precedentemente conosciute poiché contenute anche nel redditest, sono indicate nella tabella B allegata al decreto, e che possiamo così schematicamente individuare :

1: Persona sola con meno di 35 anni.
2: Coppia senza figli con meno di 35 anni.
3: Persona sola con età compresa tra 35 e 64 anni.
4: Coppia senza figli con età compresa tra 35 e 64 anni.
5: Persona sola con 65 anni o più.
6: Coppia senza figli con 65 anni o più.
7: Coppia con un figlio.
8: Coppia con due figli.
9: Coppia con tre o più figli.

10: Monogenitore.
11: Altre Tipologie.

Il nucleo familiare verrà inoltre soppesato secondo l'area geografica di appartenenza. Nella fattispecie sono state considerate cinque zone geografiche e specificatamente si rinvergono le seguenti aree in cui è stato suddiviso il nostro territorio nazionale :

- nord ovest
- nord est
- centro
- sud
- isole.

Pertanto incrociando il contenuto della tabella B, in cui sono elencate le tipologie degli undici nuclei familiari, e delle cinque aree territoriali di appartenenza, si ottengono ben cinquantacinque tipologie di famiglie, consentendo quindi all'analista dei risultati di operare una precisa distribuzione analitica, meglio conosciuta nel mondo di Ge.Ri.Co. come *cluster analysis*.

L'accertamento basato sul nuovo redditometro riguarderà sempre il singolo contribuente, e non il nucleo familiare, tenuto però conto della sua posizione all'interno di un determinato contesto familiare che vive, ed opera in una determinata zona geografica del Paese, il quale spende, risparmia, ovvero incrementa il proprio patrimonio. Ma in funzione della soggettività di produzione dei redditi assumeranno, quindi, importanza per il fisco anche gli acquisti effettuati dal coniuge e dagli altri familiari a carico in quanto non produttori di reddito ma assorbenti, al contrario quote di reddito del contribuente interessato dall'indagine tributaria.

Lo scostamento

E' opportuno ricordare che, in base alla novellata norma, la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.

Sulla riduzione della soglia di scostamento di ben cinque punti percentuali molto vi sarebbe da dire, ma per amore di sintesi in questa circostanza, ci limitiamo a sottolineare come, nel denegato caso in cui il contribuente non raggiungesse la soglia minimale di reddito necessaria ad ottenere la congruità redditometrica, lo stesso contribuente non saprebbe come intervenire in sede di dichiarazione dei redditi, in considerazione del fatto che, ad oggi, non è previsto un meccanismo analogo a quello degli studi di settore che individua un ricavo puntuale il cui allineamento postumo riverbera direttamente un'efficacia nel quadro del reddito di impresa.

Non solo ! Ma anche in questo caso ci si potrebbe trovare nella *vexata quaestio* del livello di adeguamento: reddito puntuale coincidente con quello ascrivibile redditometricamente al contribuente oppure un qualsiasi reddito insito nella forchetta dello scostamento del 20 per cento?

Poiché così facendo renderebbe non esperibile l'accertamento sintetico in capo alla persona fisica per insussistenza di un elemento essenziale : lo scostamento, appunto, di almeno 20 punti percentuali tra il reddito complessivo accertabile e il reddito dichiarato.

Il contraddittorio

Il nuovo redditometro, infine, impone un dialogo preventivo tra Ufficio e contribuente, infatti viene resa obbligatoria la fase del confronto preventivo delle proprie posizioni.

L'ufficio, riscontrata l'incoerenza tra i redditi dichiarati e le spese sostenute, prima di procedere all'eventuale accertamento, con la conseguente determinazione della pretesa tributaria, invitando obbligatoriamente il contribuente all'Ufficio al fine di consentirgli di discuterne, chiedendogli contemporaneamente di fornire chiarimenti, concedendogli la possibilità di integrare le informazioni già in possesso dell'Agenzia.

Così facendo il contribuente potrà fornire le giustificazioni dell'incoerenza riscontrata, tramutandola, in certi casi, e a certe condizioni, in coerenza o, quanto meno ridimensionandola.

Il decreto afferma che il contribuente potrà dimostrare, ad esempio, di aver sostenuto certe spese con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta, quali risparmi conseguiti negli anni precedenti ovvero con redditi esenti, quali ad esempio le indennità per invalidità, o le borse di studio, oppure già tassati mediante ritenuta alla fonte come gli interessi su titoli di Stato o conti correnti, o ancora grazie a donazioni ricevute.

A patto ovviamente che trattasi di somme, comunque, legittimamente escluse dalla base imponibile; e se poi l'ufficio riterrà in ogni caso di dare corso al controllo, si troverà nella necessità di invitare nuovamente il contribuente al contraddittorio per tentare la strada dell'accertamento con adesione.

Concludendo in sintesi quindi possiamo chiosare sull'argomento ricordando che a tutela del contribuente, vista la molteplicità delle informazioni utilizzate, si è aggiunta poi la previsione di un doppio contraddittorio obbligatorio.

Gli Uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate saranno, infatti, tenuti a dialogare con il contribuente sia in fase preventiva, chiedendogli di fornire chiarimenti ed eventualmente di integrare, con i dati in suo possesso, le informazioni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e contenute nelle varie banche dati dell'Anagrafe Tributaria, che in una seconda eventuale fase per definire la ricostruzione del reddito in sede di adesione.

Così facendo il contribuente potrà sempre fornire la prova contraria prima della quantificazione definitiva della pretesa tributaria.

Il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva della Tab. A Consumi

Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature		
Elemento indicativo di capacità contributiva	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
Spesa per		

alimentari e bevande	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
abbigliamento e calzature	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Abitazione		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spesa per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
mutuo	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
canone di locazione	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
fitto figurativo (in assenza, nel comune di residenza, di: - abitazione in proprietà, o altro diritto reale; - locazione - abitazione in uso gratuito		Spesa calcolata moltiplicando il valore del fitto figurativo mensile al metro quadrato, basato sui dati dell'Osservatorio del mercato immobiliare (cat. A/2) * metri quadrati 75 ⁽¹⁾ * numero mesi

¹ 75 metri quadrati: consistenza media delle unità abitative individuata sulla base di dati rilevati dall'Agenzia del Territorio.

da familiare)		
canone di leasing immobiliare	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
acqua e condominio	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	<p>Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza (spesa media mensile ISTAT del nucleo familiare di riferimento / 75 metri quadrati) * numero dei metri quadrati delle unità abitative:</p> <ul style="list-style-type: none"> - detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o ad un familiare ivi residenti, non fiscalmente a carico); - detenute in locazione
manutenzione ordinaria	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	<p>Spesa media ISTAT (per metri quadrati delle unità abitative) della tipologia di nucleo familiare di appartenenza (spesa media mensile ISTAT del nucleo familiare di riferimento / 75 metri quadrati) * numero dei metri quadrati delle unità abitative:</p> <ul style="list-style-type: none"> - detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o ad un familiare ivi residenti, non fiscalmente a

		carico); - detenute in locazione - detenute in uso gratuito dal coniuge o da un familiare non fiscalmente a carico, residente nell'unità abitativa
intermediazioni immobiliari (compensi ad agenti immobiliari)	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Combustibili ed energia		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spese per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
energia elettrica	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
gas	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
riscaldamento centralizzato	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Mobili, elettrodomestici e servizi per la casa		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spese per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
elettrodomestici e arredi	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza * numero di unità abitative detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o ad un familiare ivi residenti, non fiscalmente a carico) o detenute in locazione
altri beni e servizi per la casa (biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni)	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza * numero di unità abitative detenute in proprietà o altro diritto reale (qualora non siano concesse in locazione o in uso gratuito al coniuge o ad un familiare ivi residenti, non fiscalmente a carico) o detenute in locazione
collaboratori domestici	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in	

	Anagrafe tributaria	
--	---------------------	--

Sanità		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spesa per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
medicinali e visite mediche	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Trasporti		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spesa per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
assicurazione responsabilità civile, incendio e furto per auto, moto, caravan, camper, minicar	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
bollo (auto, moto, caravan, camper, minicar)	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
assicurazione responsabilità civile, incendio e furto	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in	

natanti, imbarcazioni e aeromobili	Anagrafe tributaria																						
pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	(Spesa media ISTAT relativa ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza / Kw medi relativi ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza, come individuati nell'allegato 1) * Kw effettivi relativi al mezzo di trasporto																					
pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione, riparazione, ormeggio e rimessaggio di natanti ed imbarcazioni	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th><i>a motore</i></th> <th><i>a vela</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>4-7 metri</td> <td>400 €/metro</td> <td>200 €/metro</td> </tr> <tr> <td>7-10 metri</td> <td>700 €/metro</td> <td>350 €/metro</td> </tr> <tr> <td>10-14 metri</td> <td>1.600 €/metro</td> <td>700 €/metro</td> </tr> <tr> <td>14-18 metri</td> <td>3.000 €/metro</td> <td>1500 €/metro</td> </tr> <tr> <td>18-24metri</td> <td>5.500 €/metro</td> <td>2.500 €/metro</td> </tr> <tr> <td>>24</td> <td>12.000 €/metro</td> <td>5.500 €/metro⁽²⁾</td> </tr> </tbody> </table>		<i>a motore</i>	<i>a vela</i>	4-7 metri	400 €/metro	200 €/metro	7-10 metri	700 €/metro	350 €/metro	10-14 metri	1.600 €/metro	700 €/metro	14-18 metri	3.000 €/metro	1500 €/metro	18-24metri	5.500 €/metro	2.500 €/metro	>24	12.000 €/metro	5.500 €/metro ⁽²⁾
			<i>a motore</i>	<i>a vela</i>																			
		4-7 metri	400 €/metro	200 €/metro																			
		7-10 metri	700 €/metro	350 €/metro																			
		10-14 metri	1.600 €/metro	700 €/metro																			
		14-18 metri	3.000 €/metro	1500 €/metro																			
		18-24metri	5.500 €/metro	2.500 €/metro																			
>24	12.000 €/metro	5.500 €/metro ⁽²⁾																					
pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, servizi di hangaraggio, manutenzione e riparazione di aeromobili	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	<table border="1"> <tr> <td>ultraleggeri e alianti</td> <td>4.000€</td> </tr> </table>	ultraleggeri e alianti	4.000€																			
ultraleggeri e alianti	4.000€																						

² Riferimento all'articolo 1, comma 4, del decreto.

		<table border="1"> <tbody> <tr> <td rowspan="2">< 2.000 kg</td> <td>Monomotore 8.000 €</td> </tr> <tr> <td>Bimotore 12.000 €</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">➤ 2.000 kg</td> </tr> <tr> <td>motore a scoppio</td> <td>30.000 €</td> </tr> <tr> <td>turboelica</td> <td>70.000 €</td> </tr> <tr> <td>aerei a reazione</td> <td>110.000 €⁽³⁾</td> </tr> </tbody> </table>	< 2.000 kg	Monomotore 8.000 €	Bimotore 12.000 €	➤ 2.000 kg		motore a scoppio	30.000 €	turboelica	70.000 €	aerei a reazione	110.000 € ⁽³⁾
< 2.000 kg	Monomotore 8.000 €												
	Bimotore 12.000 €												
➤ 2.000 kg													
motore a scoppio	30.000 €												
turboelica	70.000 €												
aerei a reazione	110.000 € ⁽³⁾												
tram, autobus, taxi e altri trasporti	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza											
canone di leasing o noleggio di mezzi di trasporto	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria												
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria												

³ Riferimento all'articolo 1, comma 4, del decreto.

Comunicazioni		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spese per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
acquisto apparecchi per telefonia	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
spese telefono	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Istruzione		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spese per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: <ul style="list-style-type: none"> – asili nido, – scuola per l'infanzia, – scuola primaria, – scuola secondaria, – corsi di lingue straniere, – corsi universitari, – tutoraggio, – corsi di preparazione agli 	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza

esami, – scuole di specializzazione, – master		
soggiorni studio all'estero	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
canoni di locazione per studenti universitari	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Tempo libero, cultura e giochi		
Elemento indicativo di capacità contributiva Spese per	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
giochi e giocattoli, radio, televisione, hi-fi, computer, libri non scolastici, giornali e riviste, dischi, cancelleria, abbonamenti radio, televisione ed internet, lotto e lotterie, piante e fiori, riparazioni radio, televisore, computer	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
abbonamenti pay-tv	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, abbonamenti eventi sportivi	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

e culturali	Anagrafe tributaria	
giochi on-line	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
cavalli	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa per cavallo mantenuto in proprio: 5 euro ⁽⁴⁾ * numero dei giorni di possesso risultanti in Anagrafe tributaria Spesa per cavallo a pensione: 10 euro ⁽⁵⁾ * numero dei giorni di possesso risultanti in Anagrafe tributaria
animali domestici (comprese le spese veterinarie)	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Altri beni e servizi		
Elemento indicativo di capacità contributiva	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Contenuto induttivo
Spese per		

⁴ Riferimento all'articolo 1, comma 4, del decreto.

⁵ Riferimento all'articolo 1, comma 4, del decreto.

assicurazioni danni, infortuni e malattia	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
contributi previdenziali obbligatori	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
barbiere, parrucchiere ed istituti di bellezza	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
prodotti per la cura della persona	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
centri benessere	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
argenteria, gioielleria, bigiotteria e orologi	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
borse, valige ed altri effetti personali	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
onorari liberi professionisti	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
alberghi, pensioni e viaggi organizzati	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
pasti e consumazioni fuori casa		Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
assegni periodici corrisposti al coniuge	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
-------	--	--

Investimenti

<p>Elemento indicativo di capacità contributiva</p> <p>Incremento patrimoniale:</p> <p>ammontare degli investimenti effettuati nell'anno, meno ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria per</p>	<p>Contenuto induttivo</p>
immobili (fabbricati e terreni)	Incremento patrimoniale, meno ammontare totale del mutuo.
beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aeromobili)	Incremento patrimoniale, meno il finanziamento
polizze assicurative (investimento, previdenza, vita)	Incremento patrimoniale
contributi previdenziali volontari	Incremento patrimoniale
azioni obbligazioni conferimenti	Incremento patrimoniale

finanziamenti capitalizzazioni quote di partecipazione fondi d'investimento derivati certificati di deposito pronti contro termine buoni postali fruttiferi conti di deposito vincolati altri titoli di credito altri prodotti finanziari valuta estera oro numismatica filatelia	
oggetti d'arte o antiquariato	Incremento patrimoniale
manutenzione straordinaria delle unità abitative	Incremento patrimoniale
donazioni ed erogazioni liberali	Incremento patrimoniale
altro	Incremento patrimoniale

Kw medi delle tipologie di nuclei familiari, relativi ai mezzi di trasporto (6)

KW medi della tipologia di nucleo familiare	Centro	Isole	Nord- Est	Nord- Ovest	Sud
Persona sola con meno di 35 anni	60,8	63,4	61,1	63,0	60,9
Coppia senza figli con meno di 35 anni	127,2	124,4	124,0	128,7	119,9
Persona sola con età compresa tra 35 e 64 anni	79,4	72,9	80,5	80,2	72,0
Coppia senza figli con età compresa tra 35 e 64 anni	141,2	121,6	143,9	139,9	121,6
Persona sola con 65 anni o più	27,2	20,0	25,3	24,8	18,5
Coppia senza figli con 65 anni o più	77,2	61,4	78,5	77,4	58,3
Coppia con un figlio	157,3	138,5	156,2	156,1	138,7
Coppia con due figli	164,3	150,8	158,8	160,9	149,4
Coppia con tre o più figli	171,3	161,6	151,2	158,0	164,7
Monogenitore	95,3	90,0	89,2	93,5	88,5
Altre tipologie	150,1	144,9	133,3	138,7	150,5

Tabella A – Sintesi del contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva**CONSUMI**

⁶ I Kw medi delle tipologie di nuclei familiari sono stati calcolati sulla base delle informazioni presenti al P. R.A.

Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature

alimentari e bevande
abbigliamento e calzature
altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Abitazione

mutuo
canone di locazione
fitto figurativo (in assenza, nel Comune di residenza, di
- abitazione in proprietà, o altro diritto reale;
- locazione;
- abitazione in uso gratuito da familiare)
canone di leasing immobiliare
acqua e condominio
manutenzione ordinaria
intermediazioni immobiliari (compensi ad agenti immobiliari)
altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Combustibili ed energia

energia elettrica
gas
riscaldamento centralizzato
altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Mobili, elettrodomestici e servizi per la casa

elettrodomestici e arredi
altri beni e servizi per la casa (biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni)
collaboratori domestici
altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Sanità

medicinali e visite mediche
altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Trasporti

assicurazione responsabilità civile, incendio e furto per auto, moto, caravan, camper, minicar
bollo (auto, moto, caravan, camper, minicar)

assicurazione responsabilità civile, incendio e furto natanti, imbarcazioni e aeromobili
 pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar
 pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione, riparazione, ormeggio e rimessaggio di natanti ed imbarcazioni
 pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, servizi di hangaraggio, manutenzione e riparazione di aeromobili
 tram, autobus, taxi e altri trasporti
 canone di leasing o noleggio di mezzi di trasporto
 altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Comunicazioni

acquisto apparecchi per telefonia
 spese telefono
 altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Istruzione

libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili (ad esempio, per asili nido, scuola per l'infanzia, corsi universitari, master, ecc.)
 soggiorni studio all'estero
 canoni di locazione per studenti universitari
 altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Tempo libero, cultura e giochi

giochi e giocattoli, radio, televisione, hi-fi, computer, libri non scolastici, giornali e riviste, dischi, cancelleria, abbonamenti radio, televisione ed internet, lotto e lotterie, piante e fiori, riparazioni radio, televisore, computer
 abbonamenti pay-tv
 attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, abbonamenti eventi sportivi e culturali
 giochi on-line
 cavalli
 animali domestici (comprese le spese veterinarie)
 altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Altri beni e servizi

assicurazioni danni, infortuni e malattia
 contributi previdenziali obbligatori
 barbiere, parrucchiere ed istituti di bellezza
 prodotti per la cura della persona

centri benessere
 argenteria, gioielleria, bigiotteria e orologi
 borse, valige ed altri effetti personali
 onorari liberi professionisti
 alberghi, pensioni e viaggi organizzati
 pasti e consumazioni fuori casa
 assegni periodici corrisposti al coniuge
 altre spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

INVESTIMENTI

Elemento indicativo di capacità contributiva

Incremento patrimoniale:

ammontare degli investimenti effettuati nell'anno, meno ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria

Ad esempio per: immobili, autoveicoli, polizze vita, azioni, obbligazioni

IL COMUNICATO STAMPA DEL 20 GENNAIO 2013

Il nuovo redditometro strumento contro l'evasione spudorata

Non uno strumento di controllo di massa, ma indagini mirate, indirizzate ogni anno a 35mila contribuenti. I titolari della sola pensione non saranno mai selezionati

A chiarirlo, l'Agenzia delle Entrate attraverso il comunicato stampa del 20 gennaio 2013.

Per combattere l'evasione "spudorata" e far emergere i finti poveri, il nuovo accertamento sintetico misura la congruità tra quanto il contribuente ha dichiarato e quanto l'erario ha ricostruito, concentrandosi sulle spese certe effettuate. Nel mirino del Fisco coloro che, pur evidenziando un'elevata capacità di spesa, dichiarano redditi esigui, usufruendo in tal modo di agevolazioni dello Stato sociale negate ad altri che, magari, hanno un tenore di vita più modesto. Non saranno mai selezionati i titolari della sola pensione.

Il funzionamento del redditometro secondo l'Agenzia delle Entrate

Il nuovo strumento di accertamento sintetico è costruito secondo un criterio statistico scientifico e l'assunto di base è che deve esistere una coerenza tra il reddito percepito e le spese sostenute. Vengono dunque prese in considerazione:

- le spese certe, ossia quelle effettivamente sostenute, che risultano dalle informazioni e dalle banche dati dell'Anagrafe tributaria (utenze, mutui, assicurazioni, eccetera)
- le spese relative al mantenimento e alla disponibilità dei beni (abitazioni, auto, barche, eccetera), la cui esistenza è sempre desunta dall'Anagrafe tributaria
- le spese di tipo corrente, cioè quelle relative alla vita quotidiana (come gli alimenti, l'abbigliamento, la pizza con gli amici), in base ai dati medi sui consumi rilevati dall'Istat (queste voci contano solo in via residuale, non daranno mai luogo a un controllo).

Su 40 milioni di contribuenti, ogni anno saranno effettuati 35mila controlli utilizzando il redditometro. Non saranno mai selezionati i titolari della sola pensione. Allo stesso modo, già in fase di selezione, non verranno prese in considerazione le situazioni in cui c'è uno scostamento tra entrate e uscite inferiore a 1.000 euro al mese, ossia 12.000 euro l'anno. Il controllo non scatterà automaticamente al verificarsi dello scostamento del 20%, ma verrà attivato quando la differenza tra reddito dichiarato e spese effettuate risulterà ben oltre quella percentuale. Solo in quel caso, l'Agenzia delle Entrate convocherà il contribuente per fornire chiarimenti.

Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate non sarà necessario conservare gli scontrini e le ricevute riferiti alle spese correnti (beni alimentari, abbigliamento, prodotti per la casa, libri, giocattoli).

L'eventuale scostamento con le medie Istat, infatti, da solo sarà considerato irrilevante per far scattare l'accertamento; nessuno mai sarà chiamato a giustificare, ad esempio, perché ha speso dal panettiere meno di quanto previsto dall'Istat.

Per le spese più importanti (quali quelle per elettrodomestici, assicurazioni, viaggi, bollette, eccetera), conservare o meno la fattura o lo scontrino fiscale è a discrezione del contribuente.

In fase di pre-accertamento sarà infatti sufficiente mostrare l'estratto conto o il bonifico bancario, per dimostrare ad esempio di aver speso meno di quanto attribuito in base ai dati dell'Anagrafe tributaria.

Utile, invece, conservare i documenti che dimostrano pagamenti fatti da terzi, donazioni, regali in denaro.

Nelle parole del comunicato stampa emanato dall'Amministrazione Finanziaria il nuovo accertamento sintetico sarà improntato al dialogo con il contribuente, prevedendo una doppia fase di contraddittorio.

Chi ha uscite fortemente discordanti con i redditi dichiarati viene chiamato a fornire chiarimenti. Se dimostra che le spese sono state sostenute con altre fonti (ad esempio, la donazione di un genitore), non parte nessun accertamento.

In caso contrario, verrà invitato al contraddittorio per definire la ricostruzione del reddito in adesione. Solo se non si raggiungerà l'accordo, l'ufficio procederà con il vero e proprio atto di accertamento.

Considerato che il nuovo accertamento sintetico si basa per la maggior parte su spese certe, il contribuente chiamato a fornire chiarimenti avrà la possibilità di dimostrare che le stesse sono state sostenute grazie ad entrate diverse, legittimamente non dichiarate all'Agenzia delle Entrate. E' il caso, ad esempio, dei redditi esenti (ad esempio, le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali), di quelli soggetti a tassazione separata (quali gli arretrati di lavoro dipendente e il Tfr), a imposta sostitutiva o a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (come gli interessi su titoli di Stato, conti correnti, depositi e certificati di deposito) o, comunque, legalmente esclusi dalla base imponibile (ad esempio, le donazioni). In tutti questi casi, la posizione del contribuente verrà archiviata prima ancora che scatti l'accertamento. Non si tratterà dunque di un'inversione dell'onere della prova perché ancora in una fase preventiva di pre-accertamento.

Il nuovo redditometro considererà gli investimenti al netto dei disinvestimenti dell'anno di riferimento e dei quattro precedenti. Se ad esempio un contribuente ha comprato una casa per 1 milione di euro ma ne ha venduta un'altra a 900mila euro, avrà avuto un incremento patrimoniale pari a 100mila euro. A tale incremento andranno sottratti i disinvestimenti netti dei quattro anni

precedenti. Se poi per finanziare l'acquisto è stato acceso un mutuo, entrerà nel calcolo del redditometro solo l'ammontare delle quote annuali.

LE RISPOSTE DELLA CIRCOLARE 1/E DEL 15 FEBBRAIO 2013

Redditest e redditometro sono alcuni dei temi trattati dall'Agenzia delle Entrate rispondendo ai quesiti posti dalla stampa specializzata per sciogliere i principali dubbi, con una formula ormai collaudata quella della prassi esplicativa. E così come da molti anni a questa parte anche nel corso del passato mese di febbraio i tecnici dell'Agenzia delle Entrate hanno provveduto ad emanare la circolare n.1/E in data 15 febbraio.

Il documento di prassi prende il via con uno degli argomenti fiscali di maggiore attualità. Sotto la lente d'ingrandimento: redditometro e redditest.

E' stato confermato che quest'ultimo è, e rimane, solo uno strumento di autodiagnosi per il contribuente. Luce verde o luce rossa, il risultato del software non influisce né con l'accertamento sintetico, né con il criterio di selezione dei controlli.

Infatti il ReddiTest è da considerarsi esclusivamente uno strumento di orientamento per il contribuente nel quale lo stesso inserisce tutti i dati relativi alle spese sostenute dalla sua famiglia al fine di orientarsi circa la coerenza del proprio reddito familiare rispetto alle spese sostenute, potendo lo stesso contribuente essere selezionato ai fini dei controlli da accertamento sintetico. Ciò significando che se per ipotesi tale contribuente fosse comunque chiamato al contraddittorio preventivo non potrà eccepire la tenuta del suo reddito con lo strumento di compliance Redditest.

Per il nuovo redditometro, invece, viene ribadito che lo strumento aggiornato riguarderà soltanto gli accertamenti relativi ai redditi 2009 e seguenti; pertanto, non potrà essere utilizzato dai contribuenti, se più favorevole, in sede di contraddittorio per annualità precedenti, poiché secondo la posizione ministeriale la disposizione introdotta dall'art. 22 del decreto legge n. 78/2010, alla quale il decreto del 24 dicembre 2012 dà piena attuazione, prevede espressamente che le modifiche all'articolo 38, commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo del D.P.R. n. 600 del 1973 ha "*...effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del ...decreto*", ossia per gli accertamenti relativi ai redditi dell'anno 2009 e seguenti.

Per quanto riguarda i beni ad uso promiscuo, ad esempio, l'auto utilizzata non esclusivamente per l'attività d'impresa o di lavoro autonomo, gli stessi rilevano per la quota di spesa non fiscalmente deducibile.

Infine, la "quota di risparmio riscontrata", realizzata nell'anno e non spesa né in consumi né in investimenti, rientrerà nel calcolo del reddito complessivo accertabile come previsto dall'art. 3 del decreto ministeriale 24/12/2012.
