

UNICO 2012

A cura di Mauro Nicola

LE NOVITA'

PER LE PERSONE FISICHE

LE NOVITÀ DELL'ANNO

Spazi ad hoc per cedolare secca, riduzione acconto Irpef 2011, 5 per mille per beni culturali e paesaggistici, contributo di solidarietà per chi supera 300mila euro di reddito, queste le principali novità del Modello UNICOPF2012, il modello utilizzato ogni anno da milioni di contribuenti pensionati o dipendenti.

Completo di istruzioni per la compilazione, è redatto con un linguaggio più semplice rispetto al passato e arricchito da schede di sintesi che illustrano in modo chiaro e immediato chi può presentarlo, chi è obbligato e chi, invece, è esonerato, per aiutare i contribuenti a orientarsi nel pianeta delle dichiarazioni fiscali.

Tutte le novità sono riassunte nel punto 2 della "Guida alla compilazione della dichiarazione" all'interno delle istruzioni:

- l'arrivo della "cedolare secca";
- il 5 per mille destinato, dal prossimo anno, anche al finanziamento delle attività che tutelano o promuovono i beni culturali e paesaggistici;
- il contributo di solidarietà previsto per chi supera i 300mila euro di reddito annuo;
- la riduzione dell'acconto Irpef 2011;
- le innovazioni riguardanti il "bonus ristrutturazioni".

Richiamate anche le proroghe dei benefici introdotti negli anni precedenti, come le agevolazioni per i premi di produttività dei dipendenti del settore privato, la detrazione riconosciuta al personale del comparto sicurezza, difesa e soccorso, il "bonus energia" per gli interventi sugli edifici esistenti.

Cedolare secca in primo piano

Nel quadro B, dove vanno indicati i redditi da fabbricati, trovano posto due nuove colonne per segnalare l'adozione della cedolare secca. In dettaglio, nella colonna 5 viene indicato un codice che individua la percentuale del canone riportata in quella successiva: l'85% (o il 75%), in caso di tassazione ordinaria, il 100% dell'affitto percepito se si è scelto il regime della cedolare secca.

I nuovi codici sono stati introdotti per attirare l'attenzione del contribuente e ridurre così il numero di errori in fase di compilazione del modello.

Nella colonna 11 approda la casella "opzione cedolare secca" che devono barrare coloro che hanno deciso di adottare il nuovo regime.

Bonus ristrutturazioni senza comunicazione al Cop

Tutto più semplice per chi vuole usufruire delle agevolazioni previste per le ristrutturazioni.

Da quest'anno è stato soppresso l'obbligo dell'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara (Cop).

Basta riportare i dati identificativi dell'immobile nella sezione del quadro E, creata a tale scopo. Nessun problema, ovviamente, per chi ha già inviato la comunicazione al Cop, a sua disposizione troverà un'apposita casella da barrare.

Spazi raddoppiati per la riduzione dell'acconto

Nella bozza del modello del modello 730/2012 compaiono, nel quadro F, due nuovi campi che tengono conto del differimento del pagamento di 17 punti percentuali relativi agli acconti di Irpef e cedolare secca 2011. I nuovi spazi servono a indicare il credito d'imposta compensato in F24 nel caso di versamento di uno o di entrambi gli acconti in misura piena.

Il 5 per mille tutela anche ambiente e cultura

Modello e istruzioni ricordano, inoltre, che, grazie alle disposizioni contenute nel DL 98/2011, dalla prossima dichiarazione dei redditi è possibile destinare il contributo del 5 per mille anche al finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici.

Debutta il contributo di solidarietà

L'inedito contributo, frutto della manovra d'agosto (articolo 2, comma 2, DL 138/2011), che interessa coloro che hanno un reddito complessivo annuo lordo superiore a 300mila euro e per tale motivo devono versare il 3% della somma eccedente tale soglia, conquista la sua sezione nel il quadro C. Due i campi dedicati: il primo per indicare il reddito al netto della riduzione operata dal sostituto, il secondo per l'ammontare del contributo.

L'ANNOSO PROBLEMA DELLE SPESE DI ISTRUZIONE

Le spese di istruzione rappresentano un importante fattispecie nel panorama degli oneri che possono generare detrazioni d'imposta previste dall'articolo 15, comma 1, lettera e), del TUIR.

Sono considerate detraibili le spese sostenute, per sé e per i propri familiari a carico, anche se riferibili a più anni, per la frequenza di corsi di istruzione secondaria, universitaria nonché di specializzazione universitaria quali master frequentati sia presso istituti, o università, italiane o straniere, pubbliche o private.

Per le spese di frequenza sostenute presso le università private italiane, ovvero presso gli atenei stranieri, l'importo massimamente detraibile è costituito dalla tassa di iscrizione richiesta, per lo stesso corso di laurea, dall'università pubblica ubicata nella località più vicina così come ancora oggi spiegato dalla Circolare 11 del 1987.

In caso di più corsi di laurea corrispondenti, esistenti presso le Università statali, quale ad esempio la facoltà di giurisprudenza, si farà riferimento a quello per il quale è più alto l'importo dei contributi pagati.

Le tipologie di spese ammesse in detrazione sono riconducibili alle tasse di immatricolazione ed iscrizione, le soprattasse per esami di profitto e laurea, le spese di frequenza, e le spese di frequenza dei corsi di specializzazione. Le tasse universitarie sono considerate detraibili anche se riferite a studenti fuori corso.

Alcuni approfondimenti di casi particolari in materia di spese di istruzione detraibili appaiono assolutamente indispensabili. Rientrano, infatti, tra gli oneri ammessi alla detrazione di imposta anche le spese per la partecipazione ai test di accesso ai corsi di laurea così come chiarito dalla Risoluzione n. 87 del 2008.

L'Agenzia delle Entrate nella prassi citata ha precisato che il contributo versato per poter partecipare alla prova di selezione, eventualmente prevista dalla facoltà, è da considerarsi alla stregua di un onere detraibile, ai sensi dell'art. 15 del TUIR, in quanto lo svolgimento della prova di preselezione, costituisce una condizione indispensabile per l'accesso ai corsi di istruzione universitaria.

Infine gettiamo uno sguardo alle le spese per la frequenza di master universitari. Qualora, per durata e struttura d'insegnamento, questi corsi post laurea siano assimilabili a corsi universitari, o di specializzazione, e sempre che siano gestiti da istituti universitari, pubblici o privati, dovranno considerarsi detraibili così come spiegato dalla Circolare n. 101 del 2000.

Quanto ai master gestiti da università private, la detrazione spetterà per un importo non superiore a quello stabilito per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali italiani. Infine in due circolari ministeriali, rispettivamente la Circolare n. 7 del 2003 e la Circolare n. 122 del 1999, sono state riconosciute, quale spese detraibili in sede di dichiarazione dei redditi, le spese sostenute per la frequenza di corsi universitari di specializzazione presso università statali riconosciuti in base all'ordinamento universitario, nonché le spese per corsi di perfezionamento.

Da ultimo segnaliamo come in una recente Risoluzione del 2010, la n. 11, l'Amministrazione Finanziaria abbia chiarito che le spese per l'iscrizione al corso di dottorato di ricerca in quanto rappresentativo di un titolo conseguito a seguito di uno specifico corso previsto dall'ordinamento per consentire ai laureati di acquisire un grado di preparazione necessaria per svolgere l'attività di ricerca di alta qualificazione possano considerarsi corsi di istruzione universitaria e quindi capaci di beneficiare della detrazione d'imposta.

Non rientrano, invece, nelle condizioni di detraibilità i contributi pagati all'università pubblica relativamente al riconoscimento del titolo accademico conseguito all'estero, in quanto la spesa indicata non rientra nel concetto di "spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria".

Allo stesso modo non sono da considerarsi detraibili le spese relative all'acquisto di libri scolastici, strumenti musicali, materiale di cancelleria, a viaggi ferroviari, vitto e alloggio necessarie per consentire la frequenza della scuola.

Infine va analizzata la possibilità di procedere alla detrazione dall'Irpef dovuta delle spese sostenute per chi studia e alloggia fuori dai confini.

La disciplina nazionale si adegua all'Europa e agevola gli iscritti ad atenei ubicati oltralpe, che devono sostenere spese di locazione per abitare vicini alla loro università

Sconto d'imposta sui canoni di locazione anche per gli studenti "fuori sede" iscritti in una università estera, con sede presso uno Stato Ue o in uno dei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo.

La nuova disposizione, contenuta nell'articolo 16 della legge comunitaria 2010 (n. 217/2011, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 1, serie generale, del 2 gennaio 2012), modifica, estendendo l'agevolazione agli alloggi affittati fuori dai confini nazionali, l'articolo 15, comma 1, lettera *i-sexies*, del Tuir (Dpr 917/1986).

Si tratta della detrazione Irpef del 19% introdotta per favorire i giovani universitari (o i loro genitori cui sono fiscalmente a carico) che studiano in una città lontana dalla loro residenza e, per questo, trovano una sistemazione in affitto nelle vicinanze dell'ateneo frequentato.

La legge 217/2011, adeguandosi alla normativa europea, porta l'agevolazione fuori dai confini nazionali a decorrere dall'anno d'imposta 2012.

La detrazione, inizialmente prevista soltanto per i canoni da contratti di locazione stipulati secondo i tempi e i criteri stabiliti dalla legge 431/1998, con la Finanziaria 2008 (legge 244/2007) amplia il suo raggio d'azione affinché possano usufruirne anche coloro che alloggiano presso pensioni o strutture di altro tipo. Compresi, quindi, nel regime di favore anche i contratti di ospitalità e gli atti di assegnazione in godimento o locazione. Con la stessa modifica, sconto, inoltre, per gli affitti pagati a collegi universitari, enti per il diritto allo studio, organismi senza fini di lucro e cooperative. Escluse, invece, le sublocazioni.

Esistono, naturalmente alcune condizioni all'applicazione della norma:

- la sede dell'università deve essere ad almeno cento chilometri dal comune di residenza dello studente e, comunque, in un'altra provincia
- l'alloggio deve trovarsi nel comune dell'ateneo o in un limitrofo.

Paletti da rispettare anche riguardo alla spesa sostenuta, che può essere agevolata fino a quota 2.633 euro, per una detrazione massima di 500 euro. La cifra non

cambia anche se la diminuzione d'imposta è applicata da un genitore con più figli "fuori sede".

CONTRIBUTI PREVIDENZA COMPLEMENTARE E UTILIZZO DEL "BONUS" DI DEDUCIBILITÀ

Le modalità di fruizione dell'ulteriore plafond, pari a 2.852,29 euro annui, riconosciuto ai lavoratori che, essendo al primo impiego, conseguono un reddito più basso

Con la risoluzione n. 131/E/2011 del 27 dicembre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti interpretativi in ordine alle modalità di utilizzazione dell'ulteriore plafond di deducibilità di 2.852,29 euro annui che l'articolo 8, comma 6, del Dlgs n. 252/2005 riconosce in favore dei lavoratori di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 (data di entrata in vigore del Dlgs 252/2005), per i contributi versati alle forme di previdenza complementare, in aggiunta all'ordinario limite annuo di deducibilità di euro 5.164,57.

In particolare, la norma prevede che "Ai lavoratori di prima occupazione successiva alla data di entrata in vigore del presente decreto e, limitatamente ai primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari, è consentito, nei venti anni successivi al quinto anno di partecipazione a tali forme, dedurre dal reddito complessivo contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro pari alla differenza positiva tra l'importo di 25.822,85 euro e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche e comunque per un importo non superiore a 2.582,29 euro annui".

La disposizione, evidentemente, risponde alla logica di favorire i lavoratori di prima occupazione che, nei primi anni lavorativi, conseguono un reddito più basso e, di conseguenza, hanno minore capacità di "investire" nella previdenza complementare.

Pertanto, il legislatore tributario consente loro, qualora abbiano versato contributi nei primi cinque anni di partecipazione per importi inferiori all'ordinario limite annuo di deducibilità di 5.164,57 euro, di conservare la capienza residua delle deduzioni annuali di cui non si sono avvalsi e di utilizzare il plafond così accumulato nei venti anni successivi, sino a concorrenza dell'ammontare che corrisponde alla differenza positiva fra l'importo di 25.822,85 euro (5.164,57 x 5) e i contributi effettivamente versati nei primi cinque anni di partecipazione alle forme pensionistiche.

Per quanto riguarda le modalità di utilizzazione di tale ulteriore plafond, poiché non è indifferente ai fini del rendimento pensionistico l'anno in cui è effettuato il versamento, appare aderente alla *ratio* della disposizione in esame consentire di impiegare il "monte" accumulato, fino a completo esaurimento, a partire dal 6° anno, nel limite massimo consentito di 7.746,86 euro (2.852,29 + 5.164,57), tutte le volte in cui siano versati contributi eccedenti il limite di 5.164,57 euro. La disposizione, del resto, non prevede alcun obbligo di ripartizione in quote costanti

del "monte" non dedotto, né alcuna conseguenza in caso di mancato utilizzo di detto "monte" in un dato anno.

Esemplificando, se un lavoratore di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 ha versato, dal 2007 al 2011, contributi di previdenza complementare per complessivi 15.822,85 euro, questo lavoratore, a partire dal 2012 e fino al 2031, potrà utilizzare in deduzione dal proprio reddito complessivo un ulteriore "bonus" di 10.000 euro (pari alla differenza tra 25.822,85 e 15.822,85 euro) in aggiunta all'ordinario limite annuo di deducibilità, pari a 5.164,57 euro, per un importo massimo annuo di 7.746,86 euro.

LE NOVITÀ IN AMBITO I DETRAZIONE 36 PER CENTO

Senza più comunicazioni, ristrutturazioni: pronti e via!

Semplificazione per il bonus del 36%: per ottenerlo, non è più necessario inviare preventivamente al Centro operativo di Pescara la dichiarazione di inizio lavori

Dopo il 2010, quando è stato registrato il record di richieste del 36%, quasi 500mila, anche il 2011 ha seguito lo stesso andamento. Si risparmia dove si può! E farlo sulle imposte da pagare, rientrando un po' delle spese sostenute per riorganizzare l'appartamento di famiglia... è doveroso!

E lo è in senso letterale. Per poter scontare l'Irpef, infatti, occorrono le fatture dei costi effettivamente pagati, nonché i bonifici bancari o postali effettuati in favore della ditta che ha svolto i lavori di ristrutturazione. Questo consente anche l'emersione del lavoro nero, che rappresenta, insieme all'evasione fiscale, uno dei principali problemi del nostro bel Paese.

La nuova normativa

"Per ridurre il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti" recita così il "decreto sviluppo" (DI 70/2011), che ha abolito le "comunicazioni all'Agenzia delle Entrate in occasione di ristrutturazioni che godono della detrazione del 36%".

Un provvedimento del 2 novembre 2011, a firma del direttore della stessa Agenzia delle Entrate, elenca i documenti che devono essere conservati e tenuti a disposizione degli uffici fiscali che ne facciano richiesta:

- abilitazioni amministrative (concessioni, autorizzazioni o comunicazioni di inizio lavori), se previste
- domanda di accatastamento per gli immobili non censiti
- ricevute dell'Ici, se dovuta
- delibera assembleare e tabella con ripartizione delle spese in base ai millesimi, in caso di lavori concernenti parti comuni di edifici

- dichiarazione di consenso ai lavori da parte del possessore dell'immobile, se effettuati dal detentore diverso dai familiari conviventi
- comunicazione alla Asl, se prevista dalla legge per la sicurezza dei cantieri
- fatture e/o ricevute delle spese sostenute
- ricevute dei bonifici di pagamento.

Il contribuente, inoltre, dovrà indicare nella dichiarazione dei redditi dove "scala" la rata del 36% i dati catastali dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore (inquilino, comodatario), gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e tutti gli altri dati richiesti ai fini del controllo fiscale.

Fino a maggio 2011

Comunicazioni pervenute nel 2011						
Regione	GENNAIO	FEBBRAIO	MARZO	APRILE	MAGGIO	Totale gen-mag
Abruzzo	217	369	425	424	626	2.061
Basilicata	36	64	96	124	157	477
Calabria	124	181	254	248	241	1.048
Campania	371	538	616	700	880	3.105
Emilia Romagna	2.861	3.870	5.342	6.938	8.671	27.682
Friuli Venezia Giulia	676	1.206	1.452	1.675	2.125	7.134
Lazio	1.081	1.684	2.055	2.342	2.881	10.043
Liguria	977	1.398	1.771	1.768	2.233	8.147
Lombardia	4.332	6.992	9.309	10.505	13.203	44.341
Marche	494	802	1.079	1.140	1.448	4.963
Molise	36	50	77	86	115	364
Piemonte	1.527	2.321	3.147	3.553	4.540	15.088
Puglia	590	781	941	1.064	1.348	4.724
Sardegna	325	432	461	510	562	2.290
Sicilia	451	607	757	699	786	3.300
Toscana	1.279	1.790	2.440	2.551	3.276	11.336
Trentino Alto Adige	498	945	1.189	1.332	1.805	5.769
Umbria	229	326	373	371	554	1.853
Valle d'Aosta	39	89	95	141	188	552
Veneto	2.156	3.385	4.326	4.755	6.273	20.895
Totale	18.299	27.830	36.205	40.926	51.912	175.172

Le comunicazioni del 36%, arrivate al Centro operativo di Pescara fino alla fine di maggio, sono circa 175mila, contro le 180mila dello stesso periodo del 2010 (-2,7%). In linea quindi con il passato, anche il 2011 conferma lo stesso *appeal* dell'agevolazione.

Nonostante il lieve decremento subito dal totale nazionale (tra l'altro va considerato che l'obbligo della comunicazione è venuto meno a partire dal 14 maggio), c'è da

segnalare che alcune regioni hanno invece visto crescere notevolmente il numero di ristrutturazioni sul proprio territorio rispetto all'anno scorso. In particolare, la Valle d'Aosta incrementa il dato 2010 del 19%, ottimo anche l'aumento in Friuli Venezia Giulia (+9,5%), mentre la Basilicata registra un +6% circa.

In termine di valori assoluti, abbiamo la solita classifica regionale: in testa c'è sempre la Lombardia, che grosso modo mantiene inalterato il numero dell'anno scorso (+0,2%), seguita dall'Emilia Romagna, a sua volta tallonata dal Veneto. Numeri a cinque cifre anche per Piemonte, Toscana e Lazio. Ma abbiamo visto già che anche i piccoli numeri delle piccole regioni sono significativi e a volte lo sono anche di più. La classifica, infatti, si chiude con Valle d'Aosta, Basilicata e Molise, che, tranne quest'ultima, hanno effettuato più ristrutturazioni rispetto all'anno scorso.

In provincia

Milano	20.687
Bologna	9.640
Torino	8.667
Roma	8.500
Genova	5.174
Bergamo	5.159
Modena	4.648
Venezia	4.446
Brescia	4.214
Firenze	4.021

Anche la *top ten* delle province non segnala scostamenti. Milano e Bologna al di sopra di tutte le altre con numeri pressoché invariati rispetto al periodo gennaio-maggio 2010. A seguire Torino e Roma, che come sempre si alternano fra il terzo e quarto posto.

Quest'anno la città dei gianduiotti supera quella della carbonara. Fra la quinta e la decima posizione, invece, ci sono nell'ordine, Genova, Bergamo, Modena, Venezia, Brescia e Firenze. Tranne Roma e Firenze, province del centro Italia, le altre otto sono tutte settentrionali. La prima provincia meridionale la troviamo in classifica solo al 22esimo posto ed è Bari, a pari merito con Ancona (stesso numero di ristrutturazioni, 2.121).

In fondo all'elenco le piccole province di Ogliastra (Sardegna) e Vibo Valentia (Calabria), che pure registrano un *ex aequo* con 58 comunicazioni di avvio lavori edilizi.

Da maggio 2011

Dal 14 maggio, invece, quando cioè è entrato in vigore il DL 70/2011, che ha eliminato l'obbligo di inviare la comunicazione di inizio lavori, non è più possibile contabilizzare in tempo reale il numero dei cantieri aperti. Solo con la presentazione della dichiarazione dei redditi, infatti, l'Agenzia delle Entrate avrà un riscontro delle richieste di detrazione dell'Irpef.

Non tutti, però, sanno che questo obbligo è venuto meno. Sono ancora molti, infatti, i contribuenti che, inutilmente, continuano a inviare il modello al Centro operativo di Pescara.

Analizziamo allora le novità semplificative intervenute in materia di bonus 36% per le ristrutturazioni focalizzando le nostre attenzioni ai documenti da conservare.

Dopo l'abolizione della comunicazione preventiva di inizio lavori, elencati gli atti che i contribuenti devono tenere a disposizione ed eventualmente mostrare al fisco

Le abilitazioni amministrative, la domanda di accatastamento per immobili non censiti, la ricevuta di pagamento dell'Ici. Sono alcuni dei documenti elencati nel provvedimento del direttore dell'Agenzia del 2 novembre, per i quali è previsto l'obbligo di conservazione ed esibizione in caso di controllo sulle detrazioni del 36% per le spese di ristrutturazione.

Dopo le norme che hanno abolito gli obblighi di inviare la comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara e di indicare separatamente nella fattura il costo della manodopera (DL 70/2011), semplificando, quindi, notevolmente gli adempimenti per i contribuenti che intendono avvalersi dell'agevolazione fiscale per gli interventi di ristrutturazione edilizia (detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute), il provvedimento di oggi fornisce, invece, l'elenco della documentazione che i contribuenti devono tenere a disposizione e, a richiesta, esibire agli uffici fiscali.

Ecco la lista dei documenti:

- abilitazioni amministrative (concessioni, autorizzazioni o comunicazioni di inizio lavori), se previste (in alternativa, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà contenente la data di inizio lavori e attestante che si tratta di interventi agevolabili anche se non è richiesto un'abilitazione specifica)
- domanda di accatastamento per gli immobili non censiti
- ricevuta dell'Ici, se dovuta

- delibera assembleare e tabella con ripartizione delle spese in base ai millesimi, in caso di lavori concernenti parti comuni di edifici
- dichiarazione di consenso ai lavori da parte del possessore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi
- comunicazione alla Asl, se prevista dalla legge per la sicurezza dei cantieri
- fatture e ricevute delle spese sostenute
- ricevute dei bonifici di pagamento.

Come accennato, il provvedimento recepisce la disposizione normativa che ha semplificato gli adempimenti a carico dei contribuenti, prevedendo che si devono *"indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione e a conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate"* (articolo 1, comma 1, lettera a, del decreto interministeriale 41/1998, come modificato dall'articolo 7, comma 2, lettera q), del DI 70/2011).

Perdita del bonus 36% ereditato se l'immobile è dato in comodato

Per conservare il diritto a fruire delle quote residue della detrazione, va mantenuta la disponibilità del bene, esistono una moltitudine di ipotesi che vanno attentamente studiate al fine di non incorrere in errore; esemplifichiamone alcune e, brevemente analizziamole.

Casa ristrutturata avuta in successione e data in comodato. Spese sostenute dai due coniugi e fattura intestata a uno solo. Errori nella scheda informativa inviata all'Enea. Periodo in cui detrarre le spese per i lavori pluriennali. Questi (e non solo), in tema di detrazioni del 36 e 55%, i casi trattati nella circolare n. 20/E/2011 del 13 maggio 2011.

Spese sostenute dai due coniugi? Per la percentuale di detrazione parla la fattura

Se due coniugi sostengono entrambi le spese di ristrutturazione della casa ma le fatture e i bonifici riportano un solo nominativo, la detrazione del 36% spetta anche all'altro, a condizione che nella fattura venga annotata la percentuale di spesa sostenuta da quest'ultimo. Il coniuge che non ha trasmesso la comunicazione di inizio lavori, inoltre, dovrà indicare, nell'apposito spazio della propria dichiarazione dei redditi, il codice fiscale del soggetto che l'ha inoltrata.

In caso di acquisto da parte di due coniugi di un immobile ristrutturato da impresa costruttrice, la detrazione forfetaria del 25% sul prezzo di acquisto spetta a ciascuno

in relazione alla quota di proprietà. Invece, per l'acquisto di un box pertinenziale, intestato a ciascuno per il 50%, detraibile in base all'onere effettivamente sostenuto, il beneficio può essere attribuito al solo coniuge che ha sostenuto la spesa per intero, se tale circostanza è annotata nella fattura.

Lascito già ristrutturato: perde la detrazione l'erede che lo cede in comodato gratuito

L'erede può beneficiare delle quote residue di detrazione della casa ristrutturata dal *de cuius* solo se mantiene la disponibilità del bene (articolo 2, comma 5, legge 289/2002). Quindi, nel caso in cui conceda l'immobile in comodato, perde la possibilità di continuare a fruire della detrazione Irpef del 36% per le spese di ristrutturazione sostenute dal defunto.

I lavori per gli addolcitori di acqua domestici possono fruire delle agevolazioni?

Gli impianti di addolcitori di acqua domestici danno diritto alla detrazione del 36% e all'applicazione dell'aliquota Iva ridotta solo se l'installazione comporta modifiche strutturali inquadrabili come manutenzione straordinaria.

Errori per le annualità 2007 e 2008, sanabili ma non in modalità telematica

Il contribuente che, nella scheda informativa inviata all'Enea per i lavori di risparmio energetico realizzati negli anni 2007 e 2008 non ha indicato correttamente le spese da detrarre, non può apportare rettifiche in via telematica, poiché la procedura informatica consente di intervenire solo a partire dal 2009. Il beneficio, tuttavia, potrà essere riconosciuto in sede di controllo formale della dichiarazione (articolo 36-ter del Dpr 600/1973). In tale circostanza, il contribuente dovrà dimostrare di avere osservato tutti gli adempimenti necessari alla detrazione d'imposta e documentare le spese non indicate nella scheda originale.

Spese 2009, rettificabili solo con l'invio della scheda corretta all'Enea

Per le spese sostenute nel 2009, la correzione telematica tramite l'invio all'Enea della scheda rettificativa andava effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Non esiste altra possibilità per il riconoscimento delle spese non indicate nella comunicazione originaria.

Periodo di imposta: in via generale principio di cassa, per le imprese principio di competenza

Se i lavori di risparmio energetico proseguono per più periodi d'imposta, per individuare il corretto periodo di sostenimento della spesa da portare in detrazione, è necessario distinguere le persone fisiche in generale da chi esercita attività d'impresa. Nel primo caso, la data di riferimento è quella in cui il contribuente ha sostenuto la spesa; nel secondo caso, è quella di ultimazione dei lavori.

Immobile ad uso promiscuo: ok al 55% anche se le spese sono state dedotte dal reddito

Il contribuente che utilizza l'immobile sia a fini professionali che abitativi, ha diritto alla detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica anche se ha

dedotto tali spese nella determinazione del reddito di lavoro autonomo nella misura del 50%. A condizione, però, che detenga l'immobile in base a un titolo idoneo (proprietà, locazione, eccetera) e che le spese siano effettivamente rimaste a suo carico.

DETRAZIONE DEL 36% SU TUTTE LE PARTI COMUNI CONDOMINIALI

Dal prossimo anno, la detrazione non riguarderà più soltanto alcune delle parti comuni degli edifici residenziali.

La detrazione del 36% delle spese sostenute per la manutenzione ordinaria e straordinaria, il restauro e il risanamento conservativo, nonché la ristrutturazione edilizia, compete, a decorrere dal prossimo 1° gennaio 2012, per i predetti interventi realizzati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali e non più soltanto su alcune di esse, come precedentemente previsto.

L'articolo 1 della L. 449/1997, che aveva introdotto il beneficio fiscale in oggetto, prevedeva che fossero agevolabili le predette tipologie di interventi realizzati "sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile", ovvero il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e in genere tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune.

Rimanevano escluse, però, le altre parti comuni dei condomini di cui ai successivi numeri 2) e 3) dello stesso articolo 1117, ovvero i locali per la portineria e per l'alloggio del portiere, per la lavanderia, per il riscaldamento centrale, per gli stenditoi e per altri simili servizi in comune, nonché le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli acquedotti, le fognature e i canali di scarico, gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili, fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condomini.

Con la risoluzione n. 7/2010, l'Agenzia delle Entrate, in via interpretativa, nella vigenza delle precedenti disposizioni, aveva confermato l'applicabilità dell'agevolazione agli interventi realizzati su tutte le parti comuni indicate a tutti i numeri del predetto articolo 1117 c.c., superando i dubbi che si erano generati a seguito di precedenti documenti di prassi contrastanti con tale interpretazione (ris. n. 84/2007).

L'articolo 4 del DL 201/2011, come emendato in sede referente da parte delle Commissioni riunite V (Bilancio) e VI (Finanze) della Camera, ha aggiunto il nuovo articolo 16-*bis* al TUIR, recante la disciplina complessiva dell'agevolazione de qua, a valere dal 1° gennaio 2012.

Il comma 1, lettera a), di tale nuovo articolo del TUIR, stabilendo appunto la fruibilità del beneficio fiscale di cui trattasi per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, nonché di ristrutturazione edilizia, richiama genericamente le "parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117 del codice civile", senza più limitare gli effetti della disposizione alle parti di cui al numero 1) del

predetto articolo. In sostanza, quindi, viene confermata la più recente interpretazione estensiva dell' Agenzia delle Entrate, che, ora, viene così recepita a livello di normativa. Dal prossimo anno, quindi, saranno sicuramente agevolabili anche gli interventi effettuati, ad esempio, sulla portineria condominiale o sull'alloggio del portiere, nonché sulla lavanderia, e via dicendo.

BONUS 55% PROROGATO A TUTTO IL 2012

Un'ulteriore modifica apportata in sede referente da parte delle predette Commissioni riunite al testo del decreto da convertire riguarda la detrazione del 55% delle spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico, che, come già indicato in precedenti interventi, è stata prorogata, ad opera dello stesso articolo 4, comma 4, a tutto il 2012; dal 2013, i medesimi interventi "transiteranno" poi alla detrazione del 36%. Con un emendamento, è stato ora previsto che la detrazione del 55% competa anche per la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria, oltre che per tutti gli altri interventi già previsti dalle disposizioni precedenti e prorogate, ovvero: spese per la riqualificazione energetica ai sensi del comma 344 della finanziaria 2007; spese per interventi su strutture opache verticali, orizzontali e finestre ai sensi del comma 345; spese per l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda ai sensi del comma 346; spese per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale a condensazione ai sensi del comma 347.

LA GIURISPRUDENZA DI RIFERIMENTO IN TEMA DI DETRAZIONI DI IMPOSTA

Procediamo ora all'analisi di alcuni casi di specie che hanno interessato la giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, su argomenti aventi attinenza con la deducibilità e la detraibilità di oneri assai diffusi nel momento tipico della compilazione del quadro RP o E del modello dichiarativo riservato alle persone fisiche.

IL CASO DEI CANONI DI LOCAZIONE COMMERCIALE NON PERCEPITI

Riconosciuta la non tassabilità solo per il periodo successivo allo sfratto per morosità. Fino a tale data devono essere dichiarati anche se non sono stati incassati.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 651 del 18 gennaio, inserendosi in un contrastante orientamento giurisprudenziale, ha stabilito che il proprietario-locatore di un locale commerciale non ha diritto al rimborso Irpef relativo ai canoni di locazione non percepiti. Ciò anche se ha ottenuto lo sfratto per morosità del conduttore. Infatti, la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito.

Un contribuente si è visto accogliere dalla Commissione tributaria provinciale adita la richiesta di rimborso dell'Irpef versata per la locazione di un immobile a uso commerciale, fondata sul fatto che, in realtà, i canoni non erano mai stati percepiti (l'interessato, a seguito mancato pagamento, aveva chiesto e ottenuto dal giudice civile lo sfratto per morosità).

La Commissione regionale ha, invece, accolto l'appello dell'ufficio, affermando che l'istanza di rimborso era stata proposta oltre il termine di decadenza previsto all'epoca dall'articolo 38 del Dpr 602/1973 e che la possibilità di non dichiarare i redditi da locazione non percepiti, in base all'articolo 8 della legge 431/1998, riguardava i soli contratti di locazione a uso abitativo e non anche a uso commerciale, così come stabilito dalla sentenza 362/2000 della Corte costituzionale.

Il contribuente ha quindi proposto ricorso di legittimità, sostenendo, tra l'altro, con specifico riferimento alla sentenza della Cassazione n. 6911/2003, che i canoni non percepiti non possono in ogni caso costituire base imponibile di qualsivoglia imposta.

Si premette che la regola generale fissata dal Tuir (articolo 23 del Dpr 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*) prevede che i canoni di locazione devono essere dichiarati, a prescindere dal fatto se siano stati incassati o meno.

Il legislatore, però, con l'articolo 8, comma 5, della legge 431/1998, ha introdotto un'eccezione al principio generale in base al quale i canoni di locazione sono assoggettati a tassazione indipendentemente dalla loro percezione. Infatti, in base alla suddetta deroga, i canoni non percepiti non concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente a condizione che la morosità del locatario risulti dal provvedimento di convalida dello sfratto per morosità.

Al riguardo, il ministero delle Finanze (circolare n. 150/1999) ha precisato che il locatore può non dichiarare i canoni di locazione previsti dal contratto e non riscossi soltanto dal periodo d'imposta in cui ottiene il provvedimento giurisdizionale, a norma dell'articolo 663 cpc ovvero dell'articolo 665 del codice penale.

Con la sentenza in esame, la Corte di cassazione, prendendo posizione su una tematica non pacifica, ha respinto la censura del ricorrente, affermando sostanzialmente che la tassazione del reddito locativo è agli specifici fini collegata alla mera maturazione del diritto di percezione di un reddito.

Sull'argomento si contendono il campo due opposti orientamenti giurisprudenziali:

- il primo, che fa capo alla sentenza 6911/2003, afferma che, in tema di determinazione del reddito dei fabbricati, l'articolo 35 del Dpr 597/1973, laddove stabilisce che il reddito lordo effettivo è costituito dai canoni di locazione risultanti dai relativi contratti, deve essere interpretato nel senso che esso riguarda soltanto i criteri applicabili per la revisione della rendita catastale e non può essere invocato nella diversa ipotesi di tassazione del reddito effettivo di un immobile
- il secondo, propugnato dalla successiva pronuncia 12095/2007, sostiene invece che il solo fatto dell'intervenuta risoluzione consensuale del contratto di locazione, unito alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, non è idoneo, di per sé, a escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile Irpef (articolo 23, Dpr 917/1986), salvo che non risulti la volontà delle parti di attribuire alla risoluzione stessa efficacia retroattiva (Cassazione 24444/2005).

La Corte costituzionale aveva precisato in merito che, poiché si può parlare di canoni di locazione solo in presenza di un contratto, se questo viene a cessare per una qualsiasi causa

di risoluzione, non si può configurare l'esistenza di un canone dal quale si genera una base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (sentenza 362/2000).

Con la sentenza 651/2012, dunque, la Corte di legittimità non esita ad accogliere la seconda opinione, decidendo, pertanto, che i canoni di locazione devono essere dichiarati fino alla data in cui è intervenuta la risoluzione del contratto, anche se non incassati (la morosità del locatario risulta dal provvedimento di convalida dello sfratto per morosità).

IL CASO DELLA PROVVISORIE PAGATA ALL'AGENTE IMMOBILIARE

Chi conclude una compravendita immobiliare deve conservare tutta la documentazione, anche se non di natura strettamente tributaria, utile all'accertamento fiscale.

Il reato di occultamento di scritture contabili non concerne solo i documenti obbligatori per il Fisco, ma anche le altre scritture richieste sia dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, sia dalla tipologia dall'attività svolta. Lo ha affermato la Cassazione con la sentenza del 17 gennaio 2012, n. 1377.

Un agente immobiliare, al fine di evadere le imposte, occultava tre contratti preliminari di compravendita di immobili in ordine ai quali risultava che, nei successivi rogiti, era stato ridotto il prezzo pattuito.

Diversamente dal pubblico ministero, che ha ritenuto tale condotta riconducibile alla fattispecie di reato di occultamento di documenti contabili, previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 74/2000, il giudice dell'udienza preliminare ha dichiarato il non luogo a procedere nei confronti dell'agente per tale reato.

Il Gup è pervenuto a tale conclusione poiché ha ritenuto che il contratto preliminare non potesse collocarsi tra i documenti per i quali, la norma in questione, richiede l'obbligatoria conservazione, né poteva essere incluso nell'elencazione tassativa prevista dall'articolo 22, comma 3, del Dpr 600/1973, riprodotta dall'articolo 2214, secondo comma, del codice civile.

Di contrario avviso il procuratore della Repubblica di Pistoia, secondo il quale quest'ultima disposizione impone la tenuta, in aggiunta a quanto specificamente indicato nel primo comma dello stesso articolo, anche delle scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

In particolare, il Procuratore, nel ricorso per Cassazione, osservava che in ambito immobiliare esiste la prassi di prevedere il versamento, da parte dell'acquirente, di una caparra, della quale viene data quietanza con la sottoscrizione del preliminare. Di conseguenza, di tale atto ("*... pezza d'appoggio documentale dell'operazione di riscossione della caparra medesima*"), proprio per la sua funzione, doveva essere assicurata la conservazione.

I giudici di piazza Cavour hanno accolto il ricorso rilevando che "*il richiamato art. 22, al comma 2, nell'individuare i tempi di conservazione delle scritture contabili si riferisce anche a quelle obbligatorie 'ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali', ... cosicché l'osservazione del Pubblico Ministero, secondo il quale il richiamo può ritenersi effettuato anche alle '*...altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*' appare pertinente.*"(Cassazione, 1377/2012).

La Corte ha riconosciuto che i contratti preliminari sono documenti che devono essere conservati al fine di evitare il reato previsto dall'articolo 10, del Dlgs 74/2000, secondo cui (salvo che il fatto costituisca più grave reato) è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulti o distrugga, in tutto o in parte, non solo le "scritture contabili", ma anche "i documenti" di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Poiché il delitto in esame ha per oggetto materiale le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la tenuta, in mancanza di un'elencazione nello stesso articolo 10, scritture e documenti possono essere individuati rinviando alle norme che ne impongano la conservazione.

In genere, ben potrebbero rientrare nell'elenco, non solo gli atti previsti, in relazione alle diverse categorie di soggetti, dagli articoli 14 e seguenti del Dpr 600/1973 ai fini delle imposte dirette e dagli articoli 23 e seguenti del Dpr 633/1972 in materia di Iva, ma anche ogni altra scrittura contabile obbligatoria per legge, che abbia un qualche interesse ai fini della ricostruzione dei redditi o dei volumi di affari. Potrebbero essere compresi, quindi, anche i documenti imposti da norme di natura diversa da quella fiscale (commerciale, amministrativa o previdenziale), qualora abbiano rilevanza ai fini dell'accertamento del debito di imposta. E di certo, al riguardo, hanno il loro peso i contratti preliminari conclusi da un agente immobiliare.

Nella fattispecie sottoposta al suo esame, infatti, la Corte ha indicato anche tali atti tra i documenti previsti per configurare il reato ex articolo 10, Dlgs 74/2000. E' giunta a tale conclusione sulla base dell'elenco dell'articolo 22 del Dpr. 600/1973 e delle disposizioni dell'articolo 2214 del codice civile.

In particolare, la Cassazione ha precisato che l'articolo 22, comma 3 del Dpr 600/1973, riprendendo pedissequamente le indicazioni recate dalla specifica norma del codice civile, impone l'obbligo di conservazione, per ciascun affare, degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti, nonché delle copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Ma non basta. A parere dei giudici di legittimità, il richiamo dell'articolo 22 all'articolo 2214 cc, può ritenersi effettuato anche alla prima parte del secondo comma della norma del codice civile, a mente del quale l'obbligo di tenuta dei libri obbligatori e delle scritture contabili riguarda anche le *"altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa."*

Con un ulteriore dettaglio: *"il riferimento alle scritture richieste dalla natura dell'impresa non può limitarsi al contenuto degli artt. 2421, 2478 e 2519 c.c."*, ma deve estendersi *"anche alla tipologia dell'attività svolta."*

Tale valutazione, secondo la Corte, risponde all'evidente finalità di assicurare un adeguato controllo delle attività imprenditoriali ai fini fiscali, come emerge dall'espresso riferimento alla *"ricostruzione dei redditi o del volume d'affari"*, precluso dall'occultamento o dalla distruzione dei documenti che riguardano fatti aventi rilievo sotto il profilo tributario. Il bene giuridico oggetto della tutela penale nel reato previsto dall'articolo 10, Dlgs 74/2000, infatti, è *"l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente"* (Cassazione, 45958/2011 e

3057/2007).

Di conseguenza, *“nella fattispecie, il contratto preliminare ben poteva ritenersi ricompreso, per quanto riguarda la responsabilità penale in caso di occultamento o distruzione di documenti contabili..., tra la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione.”* (Cassazione, 1377/2012).

Ciò in quanto le somme corrisposte da coloro che hanno concluso l'affare rappresentano per questi ultimi un costo deducibile e, per l'agente immobiliare, ricavi imponibili, coincidendo la conclusione dell'affare e il conseguente diritto alla provvigione con la conclusione del contratto preliminare.

IL CASO DELLE SPESE MEDICHE INESISTENTI: OVVERO UNA VERA E PROPRIA FRODE

L'utilizzo di fatture "fai da te", emesse solo apparentemente da cliniche private, per la detrazione Irpef di costi mai sostenuti, non configura la semplice dichiarazione infedele.

Chiunque produca falsa fatturazione certificando spese mediche inesistenti al fine della detrazione, in sede di dichiarazione dei redditi, dell'importo dichiarato, configura il reato di dichiarazione fraudolenta (articolo 2 del Dlgs 74/2000) e non della più semplice dichiarazione infedele (articolo 4 del Dlgs 74/2000).

Questo è quanto ha deciso la Corte di cassazione con la sentenza 46785 del 19 dicembre 2011.

Il caso scaturisce dall'annullamento del decreto di sequestro preventivo per equivalente emesso dal Gip nei confronti di un contribuente che era stato dichiarato colpevole di aver architettato una frode fiscale per falsa dichiarazione.

In sostanza, erano state prodotte, al fine dell'abbattimento dell'imposta Irpef, fatture o documenti equipollenti falsi, emessi, solo apparentemente, da cliniche private. Veniva attestato il sostenimento di spese mediche in realtà non sostenute, per le quali, come previsto dall'ordinamento tributario, è riconosciuta la detrazione fiscale pari al 19 per cento.

L'ordinanza impugnata dal procuratore della Repubblica riportava che quanto disciplinato dall'articolo 2 del Dlgs 74/2000, rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", si sarebbe configurato nel sol caso in cui il contribuente avesse utilizzato, ai fini della nota detrazione, *“fatture ideologicamente false”*.

Mentre, qualora il contribuente avesse utilizzato fatture o documentazioni *“materialmente”* false, l'ordinanza avrebbe fatto ricadere il fatto nella fattispecie disciplinata dall'articolo 3, ovvero, nella dichiarazione infedele (tenendo presente che è prevista una soglia di imposta evasa, oltre la quale, la condotta antigiuridica sfocia nel reato penale).

Il procuratore della Repubblica, nel ricorso per Cassazione, sostiene che la dichiarazione fraudolenta si configura con l'utilizzo di fatture o di altri documenti comprovanti operazioni inesistenti sia nell'ipotesi in cui vengono utilizzati documenti ideologicamente falsi sia nel caso in cui viene utilizzata documentazione materialmente falsa.

Viene dunque posto, dal ricorrente, l'accento sull'inesistenza dell'operazione economica.

Infatti, a suo parere, l'operazione inesistente può essere fraudolentemente provata sia mediante la creazione di un documento falso costituito *ad hoc* sia con l'utilizzazione di un documento ideologicamente falso emesso a favore del soggetto.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 46785, ha annullato l'ordinanza del tribunale di Napoli che, in funzione di giudice del riesame, aveva, a sua volta, annullato il decreto di sequestro per equivalente emesso dal Gip nei confronti del contribuente, il quale aveva detratto, ai fini dell'Irpef, come spese mediche, il 19% dell'importo di una serie di fatture false che sembrassero provenire da una clinica privata.

Un'altra sentenza, la n. 9673/2011, è stata emessa dalla Suprema corte in un caso simile. La pronuncia aveva evidenziato che si integra il reato *"di cui all'art. 2, comma primo, del D.Lgs. n. 74 del 2000, e non già la diversa fattispecie di cui all'art. 3, l'utilizzo, ai fini dell'indicazione di elementi passivi fittizi, di fatture false e non solo sotto il profilo ideologico, in riferimento alle operazioni inesistenti ivi indicate, ma anche sotto il profilo materiale, perché apparentemente emesse da ditta in realtà inesistente"*.

Per quanto concerne la fattispecie concreta sottoposta a giudizio della Suprema corte, non trova spazio il distinguo tra falsità materiale e falsità ideologica in quanto, a parere del Collegio, secondo l'articolo 1 del DLgs 74/2000, la produzione di fatture o altri documenti per operazioni totalmente inesistenti rientra nella nozione di falso materiale e non anche ideologico, in quanto, in materia tributaria, il distinguo che viene effettuato non ha rilevanza ai fini della repressione dei reati fiscali ove rileva la natura del mezzo utilizzato dal contribuente per commettere la frode.

La Cassazione evidenzia come nella dichiarazione fraudolenta, prevista dall'articolo 2 del D.lgs 74/2000, le fatture o i documenti contabili necessitano, per essere validi, dei requisiti previsti per la loro corretta compilazione (articolo 21, comma 2, Dpr 633/72) e come, per tale motivo, l'ordinamento tributario riconosca loro un'elevata pericolosità a causa del particolare valore probatorio che queste hanno.

In definitiva, con la sentenza in esame, viene acutamente osservato come il reato tributario previsto dall'articolo 2 del Dgs 74/2000 possa essere compiuto da qualsiasi soggetto obbligato a presentare la dichiarazione annuale dei redditi o dell'Iva, mentre, in via residuale, l'articolo 3 stabilisce che il reato possa essere posto in essere soltanto da talune categorie di contribuente (per falsa rappresentazione delle scritture contabili), oltre a essere sottoposto alla soglia di imposta evasa che ne determina l'esistenza o meno.

TASSAZIONE ORDINARIA PER IL TFM DEGLI AMMINISTRATORI

La tassazione degli amministratori di società è stata modificata in modo significativo da parte del "Decreto Monti". L'art. 24, comma 31 del provvedimento ha infatti abrogato il regime di tassazione separata che caratterizzava le indennità di fine mandato corrisposte agli amministratori, le quali concorrono in questo modo alla formazione del reddito dell'amministratore secondo le regole ordinarie (con tassazione nel periodo d'imposta d'incasso delle somme in base ai corrispondenti scaglioni IRPEF).

La norma precisa che la tassazione ordinaria è prevista, per il TFM amministratori:

- "in ogni caso" (e, quindi, indipendentemente dall'entità dell'indennità corrisposta all'amministratore cessato);

- se il relativo diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011.

Proprio la decorrenza della novità, per la quale è stato fatto ricorso espresso alla deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, è con tutta probabilità l'aspetto più problematico della nuova normativa.

La norma prevede, infatti, la tassazione ordinaria se il "diritto alla percezione" è sorto dal 1° gennaio 2011. Nell'ambito della prassi amministrativa relativa al TFR dei lavoratori dipendenti, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che il diritto alla percezione dell'indennità si considerava acquisito il giorno successivo alla cessazione del rapporto.

Se questa impostazione fosse confermata nell'ambito della nuova normativa, ciò significherebbe che tutti gli amministratori il cui rapporto con la società si è interrotto dal 31 dicembre 2010 in poi vedrebbero attratte le loro indennità di fine mandato al regime previsto dal DL 201/2011; se, in particolare, le suddette indennità fossero state incassate nel corso del 2011, esse dovrebbero essere dichiarate nel modello UNICO 2012, tra i proventi assoggettati a tassazione ordinaria, con lo scomputo dall'imposta dovuta delle ritenute operate dalla società all'atto della corresponsione delle somme.

Non appare chiaro se possa invece rilevare, a tal fine, la data (certa) anteriore all'inizio del rapporto nella quale è stato accordato all'amministratore il diritto all'indennità. Se così fosse, per tutti i rapporti iniziati fino al 2010 (o, per meglio dire, per tutti i rapporti caratterizzati da atti di data certa anteriori al 1° gennaio 2011 nei quali era previsto il diritto per l'amministratore a percepire l'indennità) continuerebbe a sussistere la tassazione separata, indipendentemente dalla data di cessazione del rapporto.

Si tratta, in ogni caso, di un'interpretazione non perfettamente aderente al testo del DL 201/2011, in quanto:

- quest'ultima norma prevede, come detto, che, se il "diritto alla percezione" del TFM è sorto dal 1° gennaio 2011, la tassazione è comunque ordinaria;

- il "diritto all'indennità" sembra, invece, rappresentare il diritto per l'amministratore di percepire il TFM una volta cessato il rapporto con la società.

La questione appare di estrema rilevanza, in particolar modo alla luce degli obblighi di consegna del modello CUD agli amministratori e, naturalmente, della stima delle imposte da effettuare nel prossimo modello UNICO 2012 (che, oltre all'IRPEF, comprenderebbero anche

le relative addizionali, nonché il contributo di solidarietà del 3% per i redditi eccedenti i 300.000 euro).

TASSAZIONE DEGLI IMPORTI SUPERIORI AL MILIONE

Con il decreto "Salva Italia" (articolo 24, comma 31, DI 201/2011), la parte di Tfr o, più in generale delle indennità o dei compensi connessi alla cessazione dal servizio, eccedente il milione di euro, finiscono nel calderone del reddito complessivo e, quindi, abbandonano la tassazione separata per quella ordinaria. Nella circolare n. 3/E del 28 febbraio 2012, l'Agenzia delle Entrate chiarisce come procedere per il calcolo.

Secondo il Tuir, il Tfr e le altre indennità di fine rapporto lavoro (dipendente o con contratto di collaborazione coordinata e continuativa) seguono, per il fisco, una strada autonoma rispetto alle normali retribuzioni usufruendo, per questo, di una tassazione separata (articolo 17, comma 1, lettere a) e c), del Tuir). La norma, però, è stata recentemente "ritoccata".

Con l'articolo 24, comma 31, del DI 201/2011 (decreto "Salva Italia"), le quote maturate dal 1° gennaio 2011, eccedenti il milione di euro, finiscono nel reddito complessivo da assoggettare all'Irpef secondo il principio generale della progressività per scaglioni.

Meglio precisare che, in questo modo, il Tfr non cambia tipologia di reddito, rimane tra quelli "meritevoli" di tassazione separata e invariate restano pure le regole per il calcolo dell'imposta fino al milione di euro.

La circolare individua, nel dettaglio, quali sono le "entrate" su cui porre l'attenzione e fornisce esempi concreti di calcolo. Ricordiamo, infatti, che sono coinvolte nella nuova disciplina tutte le corrisposizioni equipollenti al Tfr.

Il sostituto d'imposta, nell'operare la ritenuta, dovrà partire dal periodo d'imposta in cui il tetto è stato superato al netto dell'eventuale "porzione" già sottoposta a tassazione separata che non finirà nel reddito complessivo.

Regola e *quantum* non cambiano per i compensi relativi alla risoluzione dei contratti dei co.co.co. e, in particolare, per quelli relativi agli amministratori di società: anche per loro tassazione ordinaria oltre il milione di euro per i corrispettivi in denaro e in natura, comprese le stock options.

Il sostituto d'imposta deve verificare l'eventuale raggiungimento del "limite" stabilito (1 milione di euro) al lordo delle riduzioni e delle deduzioni previste dalle norme sulla tassazione separata per le indennità il cui diritto alla percezione è sorto, come già detto, dal 1° gennaio 2011.

Nel calcolo vanno inserite anche le erogazioni non contestuali nel corso dello stesso periodo d'imposta o di quelle effettuate in periodi diversi. Fanno parte della "famiglia", inoltre, eventuali acconti o anticipazioni del Tfr, percepibili sempre dal 1° gennaio 2011. Non finiscono nel reddito complessivo le parti già sottoposte, anche se in via provvisoria, a tassazione separata.

Il documento di prassi specifica che la norma introdotta dal "Salva Italia" non è applicabile agli importi versati agli eredi dei dipendenti deceduti.

Come già chiarito, con la nuova regola non cambia la natura del reddito, ragione per cui le riduzioni e gli abbattimenti forfetari previsti per tali emolumenti dall'articolo 19 del Tuir dovranno essere ripartiti proporzionalmente tra la quota assoggettata a tassazione separata e quella sottoposta a tassazione ordinaria.

Nella determinazione dell'imponibile a tassazione separata, in riferimento al Tfr, occorre considerare le quote al netto delle rivalutazioni per le quali si è pagata l'imposta sostitutiva dell'11% (per gli importi maturati a decorrere dal 2001) e dell'abbattimento forfetario di 309,87 (per gli importi maturati fino al 2000) euro proporzionalmente riferibili alla percentuale da assoggettare a tassazione separata. Per i compensi equivalenti, invece, il calcolo è al netto della riduzione percentuale e dell'abbattimento forfetario di 309,87 euro, per tutti gli anni di anzianità lavorativa, proporzionalmente all'importo sottoposto a tassazione separata.

Spetta ai sostituti d'imposta fare i conti, sommare le indennità principali alle indennità equipollenti e far transitare nel reddito complessivo il quantum che supera il milione di euro, per poi procedere alle ritenute d'imposta.

La norma è applicabile alle somme spettanti dal 2011; quindi, i sostituti d'imposta devono provvedere alla rideterminazione delle basi imponibili liquidando separatamente l'imposta a tassazione separata, quella a tassazione ordinaria e l'imposta dovuta, eventualmente, ad altro titolo.

Il contribuente troverà la sua posizione aggiornata sul Cud o su un nuovo Cud se già consegnato. Nel caso in cui, con il "Salva Italia", risultasse una maggiore imposta pagata a tassazione separata, il surplus potrà essere recuperato come acconto per i redditi sottoposti a tassazione ordinaria.

L'Agenzia fa un'ultima precisazione riguardante il contributo di solidarietà (articolo 2, DL 138/2011), che il sostituto d'imposta non è tenuto a trattenere se il dipendente lascia il lavoro nel corso dell'anno.

In questo caso la somma non sarà inserita nel Cud, ma la certificazione indicherà l'obbligo per il contribuente di presentare la dichiarazione dei redditi e di applicare l'autoliquidazione del contributo.

I BENI ESTERI E LE IMPOSTE PATRIMONIALI

RESIDENZA FISCALE : NON SEMPRE INDIVIDUABILE IL CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI

Il Decreto «Salva Italia» ha reso più stringente la valutazione circa la sussistenza della residenza fiscale nel nostro Paese.

Con la conversione in legge del D.L. n. 201/11, l'esigenza di valutare con attenzione la sussistenza o meno, in Italia, della residenza fiscale della persona fisica si è fatta, se possibile, ancora più stringente.

Il sistema italiano di tassazione dei redditi è improntato da lungo tempo al principio per il quale il contribuente, fiscalmente residente nel nostro Paese, è tenuto a pagare le imposte su tutti i redditi posseduti; diversamente, la persona fisica sconta la pretesa italiana sui soli redditi "prodotti" nel territorio dello Stato.

Al fine di monitorare tutte le possibili fonti di reddito, le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia rientrano poi nel novero dei contribuenti tenuti, tra l'altro, a presentare un apposito prospetto informativo (quadro RW).

Il mancato rispetto della disciplina sul monitoraggio fiscale, lo si ricorda appena, è autonomamente sanzionato, in misura altresì diversa a seconda del periodo d'imposta interessato dalla violazione e dal tipo di informazione omessa.

Il D.L. n. 201/2011, infine, ha previsto un nuovo e ulteriore aggravio a carico dei contribuenti, persone fisiche, residenti: l'art. 19 del Decreto, così come riscritto in sede di recente conversione, ha istituito già dal 2011 una nuova imposta sul valore degli immobili e delle attività finanziarie detenute oltre confine.

Le controversie in tema di residenza tributaria delle persone fisiche ruotano principalmente intorno a un elemento, ovvero la localizzazione o meno del domicilio del contribuente, così come definito dal Codice civile, nel territorio dello Stato per la maggior parte dell'anno.

Il soggetto che sostiene di non essere fiscalmente residente in Italia, infatti, è spesso regolarmente iscritto all'AIRE, se cittadino italiano, o comunque non presente negli elenchi della popolazione residente; questo dato, peraltro, sarebbe di per sé preclusivo di ogni ulteriore accertamento, stante il principio per il quale, in materia fiscale, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza nell'ipotesi in cui la residenza sia collegata al presupposto anagrafico (Cassazione 6 febbraio 1998, n. 1215).

Per gli Organi di controllo, poi, è assai difficile contestare la sussistenza in Italia del secondo e alternativo elemento di legge, ovvero la residenza civilistica del contribuente: questo presupposto, infatti, per essere integrato richiederebbe una ricostruzione a posteriori della presenza della persona sul territorio nazionale per la maggior parte del periodo d'imposta.

Certamente più agevole, si diceva, è focalizzare i controlli sull'eventuale esistenza nel nostro Paese del domicilio del soggetto, che il Codice civile e una consolidata giurisprudenza identificano con il luogo ove la persona ha la sede principale dei propri affari e interessi, di natura non solo patrimoniale ed economica, ma anche morale, sociale e familiare.

L'importanza di tale elemento emerge in modo chiaro anche in sede internazionale:

- l'art. 4 del "modello OCSE" contro le doppie imposizioni indica il luogo ove la persona intrattiene le sue relazioni personali ed economiche più strette, come fattore discriminante per risolvere le controversie in tema di residenza fiscale, subito dopo il luogo ove la stessa possiede un'abitazione permanente;

- la Corte di Giustizia, dal canto suo, ha avuto modo di evidenziare la preminenza da assegnare ai legami personali rispetto a quelli economici, nelle situazioni in cui non sia possibile individuare in modo chiaro e preciso il centro degli interessi del soggetto (sentenza 12 luglio 2001, n. C-262/99).

Soppesare elementi come gli affetti e, più in generale, gli interessi personali dell'individuo non è però un processo sempre semplice, come si evince dal combinato disposto delle ordinanze della Corte di Cassazione 17 novembre 2010, n. 23249 e n. 23250.

Oggetto della controversia, in particolare, era la supposta residenza fiscale di una signora, affidataria dei figli minori e impossibilitata a portare questi ultimi fuori dell'Italia per più di tre settimane l'anno.

I giudici di legittimità, rigettando il ricorso dell'Ufficio, hanno accolto il rilievo dei magistrati d'appello, secondo cui l'affidamento dei figli non comportava necessariamente la presenza costante del genitore affidatario nel Paese, ma solo la spettanza a quest'ultimo della potestà genitoriale; nel caso in discussione, i figli erano seguiti durante le assenze della madre da persona di fiducia.

La Corte di Cassazione ha poi fatto propria la conclusione della C.T. Reg. del Lazio secondo cui, nella fattispecie, era impossibile giungere a un'identificazione univoca del centro degli interessi affettivi del genitore, avendo la signora importanti relazioni personali fuori dall'Italia, tali da bilanciare quelle presenti nel nostro Paese.

Residenza fiscale, conta il «centro» degli interessi vitali

La mancata iscrizione all'AIRE può essere superata solo dalle disposizioni delle Convenzioni internazionali.

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale (diversamente da quanto avviene in ambito civilistico), la giurisprudenza maggioritaria sostiene che le risultanze anagrafiche configurano elemento preclusivo di ogni ulteriore accertamento: ciò significa che, in linea generale, l'elemento formale dell'iscrizione all'anagrafe di un Comune italiano è idoneo a prevalere sulla sostanziale residenza fiscale del contribuente. Pertanto, finché un soggetto non viene cancellato dall'anagrafe dei residenti e viene iscritto all'AIRE, egli verrà assoggettato alle imposte sui redditi in Italia.

L'unica via d'uscita, nel caso in cui un soggetto risulti effettivamente residente all'estero e abbia soltanto dimenticato di cancellarsi dall'anagrafe del proprio Comune italiano di provenienza, resta l'applicazione delle disposizioni contenute nelle Convenzioni

internazionali per evitare le doppie imposizioni, che sono stipulate secondo lo schema contenuto nel modello OCSE.

A determinate condizioni, quindi, la norma unilaterale dello Stato può venire meno in virtù della norma speciale convenzionale che regola fattispecie identiche. Pertanto, nelle Convenzioni vengono previste apposite norme che, *in primis*, consentono di definire la residenza di una persona ai sensi e ai fini della Convenzione medesima; in secondo luogo, qualora ricorra un'ipotesi di doppia residenza, stabiliscono alcune regole (*tie-breaker rules*) per definire l'unica residenza della persona ai fini della Convenzione.

Ai fini dell'individuazione del concetto di residenza, l'articolo 4 del modello OCSE opera un rinvio alla legislazione interna degli Stati contraenti, cosicché in ambito convenzionale un soggetto è considerato residente in uno Stato qualora sia ivi considerato residente dalla legislazione domestica.

Per contro, non sono considerati residenti ai fini delle Convenzioni stipulate secondo il modello OCSE coloro che – pur essendo considerati residenti secondo la norma interna – sono soggetti ad imposizione nello Stato solo per i redditi ivi prodotti.

In sostanza, quindi, affinché siano applicabili le disposizioni convenzionali, occorre che il contribuente in questione sia considerato residente da entrambi gli Stati contraenti. Solo in tale circostanza si potrà ricorrere alle *tie-breaker rules* contenute nella Convenzione contro le doppie imposizioni.

Ciò premesso, per stabilire quale sia lo Stato di residenza di una persona fisica, il paragrafo 2 dell'art. 4 del modello OCSE prevede che il primo criterio applicabile sia quello dell'individuazione di un'abitazione permanente in uno dei due Stati. È però fondamentale che l'abitazione sia stabile, vale a dire che la persona abbia provveduto ad essa così da averla costantemente disponibile per sé in ogni momento e non occasionalmente in vista di un soggiorno, che, per le sue stesse ragioni, è necessariamente di breve durata.

Quando si tratta di un soggetto che si è trasferito dalla casa dei genitori in Italia a un appartamento all'estero, ad esempio, vi è un rischio fondato che egli possieda un'abitazione permanente in entrambi gli Stati.

In tale circostanza, il contribuente è considerato residente nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette, ossia il Paese in cui è presente il centro degli interessi vitali.

In merito, si deve considerare che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza 12 luglio 2001 n. C-262/99), nel caso in cui il soggetto abbia in due Stati diversi legami sia professionali sia personali, deve essere data preminenza ai legami personali, i quali dovrebbero quindi prevalere – ai fini della verifica – su quelli di carattere lavorativo e patrimoniale, in quanto questi ultimi possono essere più facilmente suddivisi tra più Stati.

IMMOBILI ESTERI DAL MODULO RW ALLA NUOVA IMPOSTA PATRIMONIALE

L'obbligo di compilazione del modulo RW con l'indicazione degli investimenti all'estero ovvero delle attività estere di natura finanziaria, introdotto dall'articolo 4 del DI 167/1990, solo negli ultimi anni ha iniziato a registrare un maggiore interesse grazie anche all'ultimo "scudo fiscale" (DI 78/2009) e a un progressivo inasprimento delle sanzioni.

Il decreto "salva Italia" n. 201/2011 - prossimo alla definitiva conversione in legge - si appresta a incidere nuovamente sull'importanza del monitoraggio fiscale. Infatti, come gli immobili siti nel territorio nazionale saranno soggetti a Imu (la nuova imposta municipale che sostituirà l'Ici), anche per gli immobili d'oltralpe di proprietà di contribuenti fiscalmente residenti in Italia è prevista l'introduzione di un'imposta patrimoniale.

Questa tipologia di investimento estero è tra quelle che ha registrato più interventi normativi negli ultimi tre anni.

Prima dell'entrata in vigore del DI 78/2009, gli investimenti all'estero di natura non finanziaria, tra cui gli immobili, dovevano essere indicati nel modulo RW soltanto nel periodo d'imposta in cui avevano prodotto redditi imponibili in Italia.

Nel caso degli immobili situati all'estero, gli stessi dovevano essere indicati nel modulo RW relativo al periodo d'imposta in cui erano stati dati in locazione ovvero avevano formato oggetto di cessione imponibile in Italia, o, se assoggettati a imposte sui redditi nello Stato estero (come accade, ad esempio, in Spagna), anche se tenuti a disposizione.

Al contrario, non doveva essere indicato nel modulo RW l'immobile tenuto a disposizione in un Paese che non ne prevedesse la tassazione ai fini delle imposte sui redditi (come, ad esempio, in Francia).

Infatti, in tal caso, l'immobile era considerato non produttivo di redditi imponibili neanche in Italia, ai sensi dell'articolo 70, comma 2, del Tuir. Pertanto, in linea generale, fino al periodo d'imposta 2008, gli investimenti all'estero dovevano essere indicati nel modulo RW soltanto nel caso in cui avessero prodotto, nel periodo d'imposta di riferimento, redditi imponibili in Italia.

Considerata la duplice finalità del modulo RW, ovvero quella di fornire un quadro delle attività detenute all'estero, ma soprattutto quella di supportare l'efficacia dell'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate, al fine di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari, con la circolare 45/2010, e già un anno prima con la circolare 43/2009, ha ritenuto che la previsione normativa contenuta nell'articolo 4 del DI 167/1990, nella parte in cui definisce gli investimenti all'estero da indicare nel modulo RW come quelli "*[...] attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia [...]*", dovesse essere intesa come

riferita non solo a fattispecie di effettiva produzione di redditi imponibili in Italia, ma anche a ipotesi in cui la produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta o potenziale.

In sostanza, sulla base di tali indicazioni, sono soggetti all'obbligo di monitoraggio le consistenze e i flussi relativi a tutti gli investimenti all'estero, al fine di verificare che il contribuente possa conseguire, anche in futuro, redditi di fonte estera fiscalmente rilevanti in Italia, ricompresi in una delle categorie reddituali del Tuir.

La capacità del bene di produrre un reddito ricorre, infatti, non soltanto nel caso in cui il bene produca effettivamente un reddito, ma anche nel caso in cui sussista una capacità produttiva di reddito meramente potenziale e quindi eventuale e lontana nel tempo, derivante dall'alienazione, dall'utilizzo nonché dallo sfruttamento del bene, anche senza organizzazione d'impresa.

Pertanto, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2009 (Unico 2010), i contribuenti sono in ogni caso tenuti a indicare nel modulo RW non soltanto le attività di natura finanziaria, ma anche gli investimenti di altra natura quali, ad esempio, gli immobili tenuti a disposizione, le imbarcazioni, gli oggetti preziosi e le opere d'arte, indipendentemente dalla effettiva produzione di redditi imponibili nel periodo d'imposta.

Il prossimo intervento normativo in materia è il "decreto salva Italia", che incide, fra l'altro, proprio sugli investimenti immobiliari d'oltralpe, in quanto è prevista l'introduzione di nuova imposta dello 0,76% sul valore degli immobili detenuti all'estero a titolo di proprietà (ovvero di altro diritto reale) da contribuenti residenti in Italia, in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali lo stesso si è protrato.

Il testo approvato dalla Camera, all'articolo 19, comma 15, prevede che il valore da considerare come base imponibile è rappresentato *"dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile"*. Sarà pertanto sufficiente rispolverare il vecchio rogito notarile per individuare l'importo su cui applicare l'aliquota dello 0,76 per cento.

Per evitare il fenomeno della doppia imposizione, nel caso di immobili già assoggettati a imposta patrimoniale nello Stato estero (come, ad esempio, in Francia), il successivo comma 16 offre la possibilità di dedurre *"fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile"*.

La ricaduta reddituale sui beni oggetto di monitoraggio fiscale è prevista già a partire dal periodo di imposta 2011. Prima dell'entrata in vigore degli interventi previsti dal DL 201/2011, invece, l'investimento immobiliare, nonostante fosse sempre da indicare nel quadro RW dell'Unico, era rilevante in termini reddituali soltanto

qualora risultasse effettivamente una fonte di reddito. Solo in tale ultima ipotesi era da indicare nel quadro RL dell'Unico, con il relativo trattamento fiscale.

Immobili esteri tassati sul costo d'acquisto

La base imponibile può portare ad un prelievo non in linea con i principi costituzionali

/ Lunedì 09 gennaio 2012

Pur volendo valorizzare le circostanze straordinarie che hanno spinto il Legislatore ad introdurre un'imposta patrimoniale sugli immobili esteri in sede di conversione del DL n. 201 del 2011, è difficile negare l'esistenza di alcuni profili di irrazionalità della disposizione che potrebbero essere portati anche all'attenzione della Corte Costituzionale.

Come già evidenziato in precedenti interventi, l'art. 19 comma 13 della DL n. 201/2011 ha istituito, a decorrere dal 2011, un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti in Italia. La base imponibile è pari al 0,76% del valore dell'immobile, intendendosi per tale il costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Anche se l'applicazione pratica della disposizione richiederà l'emanazione di provvedimenti attuativi da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate, già dalla norma primaria emerge come il legislatore, di fatto, abbia voluto trasformare il modulo RW da quadro non reddituale a quadro reddituale, quanto meno con riferimento alle persone fisiche, posto che le società semplici e gli enti commerciali non risultano assoggettati alla nuova imposizione, fermo restando l'obbligo di compilazione del modulo RW. D'altra parte, la circostanza che, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2009 (UNICO 2010), gli immobili situati all'estero siano oggetto di monitoraggio fiscale con il modulo RW, indipendentemente dal fatto che producano o meno un reddito imponibile in Italia nel medesimo periodo d'imposta, costituirà un rilevante strumento di controllo per il corretto assolvimento dell'imposta, oltre ovviamente allo scambio di informazioni con le autorità fiscali estere, peraltro come già avvenuto in passato.

Venendo all'applicazione del tributo, si ricorda che l'imposta è dovuta dalle persone fisiche residenti per tutti gli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati (tenuti a disposizione, locati, ecc.), a prescindere dall'adesione allo scudo fiscale. L'esclusione da imposizione da parte delle società, oltre ad essere del tutto discrezionale, rischia di far diventare lo strumento societario un mezzo per eludere l'imposizione patrimoniale, in controtendenza con l'attuale legislazione, molto attenta a penalizzare l'utilizzo di società per schermare l'intestazione personale di beni.

A differenza di quanto ha fatto per l'IMU, il legislatore non ha circoscritto la tipologia di immobili tassata (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli) demandando verosimilmente tale attività ai regolamenti attuativi, atteso che, da punto di vista strettamente civilistico, sono beni immobili, tra l'altro, il suolo, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che

naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. Sono, ad esempio, beni immobili le cabine in muratura di uno stabilimento balneare.

Il comma 14 dell'art. 19 precisa che il soggetto passivo dell'immobile è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso. Quindi titolare, ad esempio, dei diritti di usufrutto, uso, abitazione.

Nel caso dell'IMU, come peraltro nel caso dell'ICI, il tributo non è dovuto dal nudo proprietario, ma solo dall'usufruttuario.

Con riferimento invece al modulo RW, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 45 del 13 settembre 2010) ha rilevato che qualora sul bene sussistano più diritti reali sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto sia il titolare della nuda proprietà. Ciò in quanto sia la titolarità del diritto di usufrutto che della nuda proprietà sono in grado di generare redditi di fonte estera.

Le maggiori perplessità per la nuova imposizione risiedono, tuttavia, nei criteri di determinazione della base imponibile. Il riferimento al costo d'acquisto e, in mancanza, al valore di mercato dell'immobile è mutuato anch'esso dai criteri di compilazione del modulo RW.

Più nel dettaglio, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, si tratta del costo risultante dalla relativa documentazione probatoria, maggiorato degli eventuali oneri accessori quali, ad esempio, le spese notarili e gli oneri di intermediazione, ad esclusione degli interessi passivi.

Se tale riferimento pare accettabile nel caso di monitoraggio degli investimenti, la questione diventa più delicata quando si passa sul piano dell'imposizione.

È evidente che per gli immobili acquistati molto in là nel tempo, la tassazione può diventare quasi irrisoria, soprattutto se paragonata a quella degli immobili acquisiti più di recente.

Non che il legislatore avesse molte alternative, considerato che anche il valore di mercato ha notevoli limiti di discrezionalità.

Probabilmente la previsione di un coefficiente di rivalutazione del costo d'acquisto avrebbe potuto rendere l'imposizione più aderente ai dettami costituzionali.

L'IMPOSTA SUI CAPITALI SCUDATI

In sintesi, dunque, per chi ha aderito ad uno o più scudi fiscali per rimpatriare attività finanziarie, bisogna distinguere anzitutto le attività che alla data del 6 dicembre 2011 sono ancora secretate e quelle che non lo sono più. Sulle prime si pagherà un'imposta di bollo pari all'1% nel 2012, all'1,35% nel 2013 e allo 0,4% a partire dal 2014.

L'imposta di bollo sugli anni successivi al 2012 è dovuta sulle attività finanziarie che, alla data del 31 dicembre dell'anno precedente (quindi, ad esempio, 31 dicembre 2012 in relazione all'imposta dovuta per il 2013), risultano ancora secretate.

Ed è per questo che si parla di tassa sul mantenimento dell'anonimato, posto che sarà "sufficiente" estrarre le attività finanziarie dal rapporto secretato o comunque farle emergere, ad esempio per opporle a un accertamento fiscale, per smettere di pagarla a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui si procede in tal senso.

Sulle seconde (attività finanziarie rimpatriate che alla data del 6 dicembre 2011 hanno già perso la secretazione), si pagherà soltanto nel 2012 una imposta *una tantum* in misura pari all'1% del valore delle medesime, a suo tempo scudato.

Come accennato, però, la legge di conversione del DL 201/2011 introduce anche una tassazione a regime per le attività finanziarie e immobiliari che i contribuenti residenti in Italia possiedono all'estero, senza per altro limitarla soltanto a quelle emerse a seguito di regolarizzazione mediante scudo fiscale, bensì estendendola in modo indifferenziato a tutte: una vera imposta patrimoniale a regime sulla ricchezza estera dei contribuenti fiscalmente residenti in Italia, che completa il quadro delle analoghe imposte che, con pari intensità di aliquote, colpiscono anche le attività finanziarie e immobiliari possedute in Italia.

Sulle attività finanziarie estere, l'imposta è dovuta nella misura dello 0,1% per il 2011 e per il 2012, nella misura dello 0,15% a partire dal 2013. Sulle attività immobiliari estere, l'imposta è dovuta nella misura dello 0,76%. Entrambe le imposte si applicano già per il corrente periodo di imposta 2011, senza che per altro il testo della norma si preoccupi di esplicitare come tale disposizione si ponga in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie, sancito da uno Statuto del contribuente che, evidentemente, è sempre più considerato un inutile orpello.

Entrambe le imposte, inoltre, prevedono la possibilità di scomputare quanto eventualmente dovuto dal contribuente a titolo di imposta patrimoniale estera dovuta sui medesimi beni.

ASPETTI PREVIDENZIALI

L'ANNOSA QUESTIONE DELLA DOPPIA CONTRIBUZIONE PER SOCI AMMINISTRATORI DI SRL

È salva dalle censure di illegittimità costituzionale sollevate dalla Corte d'Appello di Genova (ordinanza del 22 novembre 2010) la norma sull'obbligo della doppia contribuzione - sia nella Gestione dei commercianti che nella Gestione separata - in capo ai soci lavoratori e amministratori di srl commerciale.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 15, depositata il 26 gennaio 2012, ha infatti dichiarato la piena conformità alla Costituzione, nonché alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo ("CEDU") dell'art. 12, comma 11, del DL 78/2010; si tratta della norma di "interpretazione autentica" con la quale il Legislatore ha inteso risolvere in via definitiva la questione concernente l'obbligo, per il socio di una srl che partecipi personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza e che, nel contempo, sia anche amministratore, riscuotendo un apposito compenso, di iscriversi e di versare i contributi sia alla Gestione commercianti per la prima attività che presso la Gestione separata per la seconda, oppure soltanto presso la Gestione previdenziale istituita per l'attività prevalente (art. 1, comma 208, della L. 662/1996).

Va ricordato, innanzitutto, che l'INPS e la giurisprudenza di merito hanno da sempre sostenuto la legittimità della doppia iscrizione, adducendo le seguenti argomentazioni:

- la cumulabilità con ogni altra forma di assicurazione obbligatoria dell'iscrizione alla Gestione separata, la quale, non essendo subordinata al requisito della prevalenza, risulta obbligatoria ogniqualvolta si sia titolari di determinati tipi di reddito (nella specie, redditi assimilati al lavoro dipendente derivanti dall'ufficio di amministratore);
- l'applicabilità dell'opzione tra Gestioni previdenziali in base al criterio della prevalenza, prevista dal citato comma 208, alle sole "attività miste" (es. artigiano e commerciante), ossia attività omogenee per tipologia di apporto professionale, benché inquadrate in diversi settori produttivi.

In senso opposto, almeno fino all'intervento del DL 78/2010, si era espressa la prevalente giurisprudenza di legittimità, giungendo ad affermare a Sezioni Unite, con la sentenza n. 3240/2010, l'applicabilità del principio della prevalenza anche al socio lavoratore e amministratore di srl commerciale. Pochi mesi dopo, però, l'orientamento dell'INPS è stato recepito a livello legislativo: l'art. 12, comma 11, del DL 78/2010, infatti, escludendo esplicitamente le attività lavorative soggette all'iscrizione alla Gestione separata dal novero delle attività autonome - identificate nelle attività esercitate in forma d'impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti - per le quali opera il principio dell'iscrizione alla sola Gestione previdenziale istituita per l'attività prevalente, ha sancito il principio della doppia contribuzione.

Ciò ha riaperto il dibattito interpretativo: da un lato, è stato nuovamente sollecitato l'intervento delle Sezioni Unite della Cassazione, che, superando il precedente indirizzo, hanno fatto applicazione della nuova norma, qualificandola come "dichiaratamente ed effettivamente d'interpretazione autentica, diretta a chiarire la portata della disposizione interpretata" (cfr. Cass. SS.UU. n. 17076/2011); dall'altro, la Corte d'Appello di Genova, con l'ordinanza citata, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 11, ritenendolo in contrasto con il canone generale della ragionevolezza delle norme (art. 3

Cost.) e con numerosi altri principi costituzionali, nonché con l'art. 6 della CEDU, essendo stato introdotto al fine di incrementare il gettito contributivo dell'INPS, in assenza, quindi, di quei "superiori motivi di interesse generale", che, secondo la giurisprudenza comunitaria e costituzionale, legittimano l'introduzione di norme interpretative di portata retroattiva.

Secondo la Consulta, la questione non è fondata.

Ribadito che il Legislatore può emanare disposizioni retroattive, anche di interpretazione autentica, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, la Corte ha evidenziato come l'opzione ermeneutica prescelta dal DL 78/2010 non abbia introdotto nella disposizione interpretata elementi ad essa estranei, limitandosi ad assegnare alla stessa un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario.

Ciò per garantire la certezza applicativa del sistema, in precedenza caratterizzato dal contrasto sorto in ordine all'interpretazione dell'art. 1, comma 208, della L. 662/1996, fonte di dubbi ermeneutici e di conseguente incremento del contenzioso.

Deve, quindi, escludersi ogni carattere d'irragionevolezza della norma, così come ogni contrarietà della stessa all'art. 3 Cost. e agli altri principi costituzionali cui faceva riferimento l'ordinanza di rimessione.

È indubbio, inoltre, che tale soluzione, determinando il superamento di una situazione di oggettiva incertezza, abbia contribuito a realizzare principi di interesse generale e di rilievo costituzionale, quali la certezza del diritto e l'uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge, con ciò allineandosi pienamente ai principi sanciti con riferimento all'art. 6 della CEDU.

L'amministratore unico non può essere anche dipendente della società

La mancanza di un organo di amministrazione gerarchicamente superiore ne preclude l'essenziale requisito della subordinazione.

È noto come la qualifica di amministratore di una società commerciale non sia di per sé incompatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze dell'azienda medesima.

Tuttavia, perché sia configurabile un rapporto di lavoro subordinato, è necessario che colui che intende farlo valere non sia amministratore unico della società e provi in modo certo il requisito della subordinazione, che deve consistere nell'effettivo assoggettamento – nonostante la carica di amministratore rivestita – al potere direttivo, di controllo e disciplinare dell'organo di amministrazione della società nel suo complesso.

Questo è quanto ha ribadito la Corte di Cassazione con la sentenza n. 1424 di ieri, 1° febbraio 2012, decidendo in merito ad una complessa vicenda che ha visto un dirigente d'azienda agire in giudizio per richiedere l'illegittimità del proprio licenziamento e il riconoscimento dello *status* di lavoratore subordinato per un certo periodo lavorativo.

I giudici d'Appello, in quell'occasione, avevano ritenuto insussistente il rapporto di lavoro subordinato del dirigente riferito ad un primo periodo della sua collaborazione professionale, e illegittimo il licenziamento per contestazione tardiva della giusta causa, pur dichiarando invece sussistente la giustificazione del recesso.

Per chiarire meglio, i giudici di merito hanno evidenziato che, anche nel periodo antecedente la nomina ad amministratore della società, il ricorrente svolgeva un'attività lavorativa dove non si manifestavano i requisiti tipici della subordinazione.

In particolare, egli gestiva in totale autonomia l'incarico e il proprio tempo di lavoro, non eseguiva direttive di superiori gerarchici, non doveva chiedere alcuna autorizzazione per assentarsi e così via, limitandosi solamente a concordare, con il responsabile della società per l'Europa, le linee generali dell'attività da svolgere.

Invece, in ordine al licenziamento, la tardiva contestazione dei fatti, secondo il giudice d'Appello, impediva di ritenere giustificato un recesso in tronco, laddove i fatti considerati non erano così gravi da rendere impossibile la prosecuzione del rapporto per il periodo del preavviso, ma avevano fatto comunque venir meno la fiducia del datore di lavoro. La specificità e tempestività per buona parte dei fatti contestati erano idonee a consentire al lavoratore di giustificarsi, ma gli inadempimenti erano tali da rendere palese la giustificatezza del licenziamento, per cui il rapporto non poteva essere proseguito e non competeva la chiesta indennità supplementare.

Contro la sentenza di merito, il dirigente ricorreva per Cassazione, lamentando un'erronea valutazione della mancanza di subordinazione del dirigente nel primo periodo lavorativo, nonché l'errata interpretazione del carattere giustificato o ingiustificato del licenziamento. Per i giudici di legittimità, il ricorso non può essere accolto ed è dunque meritevole di rigetto.

Per quanto riguarda il problema della subordinazione, secondo la Suprema Corte, i giudici di merito ne hanno correttamente motivato la mancanza sia prima che dopo la nomina ad amministratore della società, accertando che il rapporto di lavoro era stato caratterizzato da totale autonomia, rilevando come la prova della sussistenza della subordinazione, pur non incompatibile con la posizione di amministratore assunta, dovesse essere supportata, in tal caso, da elementi maggiormente probanti relativamente all'assoggettamento del lavoratore al potere direttivo, di controllo e disciplinare da parte dell'organo di amministrazione della società.

Quindi, pur essendo la qualifica di amministratore di una società di per sé non incompatibile con la condizione di lavoratore subordinato alle dipendenze della stessa società, è necessario che non si tratti della carica di amministratore unico e che si possa provare in modo certo il requisito della subordinazione.

Infine, per quanto concerne la nozione di giustificatezza del licenziamento del dirigente, la Corte di Cassazione fa notare che, per la particolare configurazione del rapporto di lavoro dirigenziale, non si identifica con quella di giusta causa o giustificato motivo ex art. 1 della L. n. 604/1966, potendo rilevare qualsiasi motivo, purché apprezzabile sul piano del diritto, idoneo a turbare il legame di fiducia con il datore.

Ne consegue che anche la semplice inadeguatezza del dirigente rispetto ad aspettative riconoscibili *ex ante*, o un'importante deviazione del dirigente dalla linea segnata dalle direttive generali del datore di lavoro, o un comportamento extra-lavorativo incidente sull'immagine aziendale possono, a seconda delle circostanze, costituire ragione di rottura del rapporto fiduciario e, quindi, giustificare il licenziamento, con valutazione rimessa al giudice di merito, sindacabile, in sede di legittimità, solo per vizi di motivazione.

IMU

IMPOSTA MUNICIPALE

L'IMU OSSIA L'IMPOSTA MUNICIPALE SI PRESENTA !

Premessa

La manovra Monti, contenuta nel D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 ha anticipato l'ingresso dell'IMU all'anno 2012. La nuova imposta si presenta, in linea di principio, più onerosa dell'Ici, in quanto, oltre a "colpire" l'abitazione principale, prevede un incremento sia dei moltiplicatori da utilizzare per la determinazione della base imponibile sia delle aliquote d'imposta applicabili.

L'IMU (Imposta Municipale propria), come prevista dalla Manovra Monti, entrerà in vigore nell'anno 2012 e sarà applicata in via sperimentale fino all'anno 2014 ed è sostitutiva dell'ICI. Trascorso tale termine di sperimentazione, quindi dal 2015, l'imposta si applicherà a regime. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (Federalismo fiscale municipale), in origine l'entrata in vigore dell'IMU era prevista a partire dal 1° gennaio 2014.

Il funzionamento dell'IMU è simile a quello dell'ICI, si calcolerà sulle rendite catastali aggiornate e rivalutate in conformità a nuovi coefficienti moltiplicatori.

Si precisa fin d'ora che i nuovi coefficienti moltiplicatori delle rendite catastali sono maggiori di quelli previsti ai fini ICI, ma per non incidere troppo sul mercato immobiliare, hanno effetto solo per l'IMU, e non anche ad altri fini (es: compravendite immobiliari, imposte di successione e donazione, imposte ipocatastali).

Ne consegue che dall'anno 2012, vi saranno rendite d'importo differenziato a seconda del comparto impositivo nel quale le stesse saranno utilizzate.

Presupposto dell'imposta

Ai sensi dell'art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011, l'IMU ha gli stessi presupposti dell'ICI, si applica, infatti, con riferimento al possesso degli immobili di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 504/1992, e quindi di:

- fabbricati;
- aree fabbricabili;
- terreni agricoli;

localizzati nel territorio dello Stato. A differenza dell'ICI, per espressa previsione normativa, l'IMU colpisce anche l'abitazione principale e le sue pertinenze.

Per abitazione principale si intende l'immobile iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. La nozione è quindi diversa da quella prevista ai fini dell'ICI.

Per pertinenze dell'abitazione principale s'intendono quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 (quali magazzini e locali di deposito, stalle, scuderie, rimesse,

autorimesse e tettoie) nella misura massima di un'unità per ciascuna categoria, anche se risultano iscritte in Catasto unitamente all'immobile ad uso abitativo.

Base imponibile della nuova imposta

La base imponibile è disciplinata dai commi 3, 4, e 5 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011. Per la determinazione della base imponibile si deve fare riferimento alla normativa ICI, più in particolare il rinvio normativo è all'art. 5, commi 1, 3, 5, 6 del D.Lgs. n. 504/1992, integrato però dai commi 4 e 5 del D.L. n. 201/2011. Per quantificare la base imponibile dell'IMU si deve distinguere fra:

- fabbricati iscritti in catasto;
- terreni agricoli.

Fabbricati iscritti in catasto

Per i fabbricati iscritti in catasto il valore è ottenuto applicando, alle rendite vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori modulati per tipologia di immobile:

- 160 => per i fabbricati del gruppo catastale A (escluso A/10) e per le categorie C/2, C/6 e C/7;
- 140 => per i fabbricati del gruppo B e per le categorie C/3, C/4 e C/5;
- 80 => per i fabbricati A/10 (uffici e studi privati)
- 60 => per i fabbricati del gruppo D (es: opifici, alberghi, ecc.)
- 55 => per la categoria C/1 (negozi e botteghe).

I coefficienti sono diversi e maggiori, rispetto a quelli previsti ai fini ICI; per consentirne un migliore confronto si propone la seguente tabella di raffronto:

CATEGORIA IMMOBILI	COEFFICIENTI IMU	COEFFICIENTI ICI
Categoria A (immobili abitativi)	160	100
Categoria C/2 - C/6 - C/7	160	100
Categoria B (Collegi, scuole, ecc.)	140	140
Categoria C/3 - C/4 - C/5	140	100
Categoria A/10 (uffici)	80	50

Categoria D (opifici, alberghi, ecc.)	60	50
Categoria C/1 (negozi e botteghe)	55	34

In pratica: rimane ferma la rivalutazione della rendita catastale del 5%, ma si assiste ad un aumento dei coefficienti moltiplicatori (eccetto per la categoria catastale "B"), con un conseguente aggravio impositivo.

Terreni agricoli

Per determinare il valore dei terreni agricoli si deve assumere il reddito dominicale iscritto in Catasto al 1° gennaio rivalutato del 25%, al quale viene applicato un moltiplicatore pari a 130. Anche in tale ipotesi il coefficiente rivalutativo è maggiore rispetto all'ICI, come sotto specificato:

TIPOLOGIA DI TERRENO	COEFFICIENTE IMU	COEFFICIENTE ICI
Terreno agricolo	130	75

Aliquote applicabili

Il comma 6, dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, dispone che l'aliquota base dell'IMU è pari allo 0,76%, confermando quindi l'aliquota prevista nel decreto sul federalismo municipale. È comunque concessa facoltà ai Comuni, di aumentarla o diminuirla, mediante delibera del Consiglio comunale, sino a 0,3 punti percentuali. L'aliquota ordinaria si applica agli immobili diversi dall'abitazione principale e dai fabbricati rurali strumentali, quali ad esempio le seconde case, magazzini e negozi. Si ricorda che l'aliquota massima prevista ai fini ICI è dello 0,7% e solo nei Comuni ad alta tensione abitativa e a determinate condizioni, i Comuni potevano deliberare un'aliquota fino allo 0,9%.

Si può quindi affermare che si assisterà ad un aggravio dell'imposizione erariale considerando, da un lato l'incremento dei coefficienti moltiplicatori e dall'altro la maggiore aliquota.

La disciplina introdotta dalla manovra Monti, fino all'anno 2014, è diversa da quella contenuta nella disciplina originaria e istitutiva dell'IMU, nell'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011, che si applicherà a partire dal 2015, il quale dispone che: "l'imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale".

Abitazione principale

Con riferimento all'abitazione principale e relativa pertinenza (una) rientrante nella categoria catastale C/2 - C/6 - C/7, l'aliquota è ridotta allo 0,4%. Anche in tal caso l'aliquota può essere

umentata o diminuita dal Comune sino allo 0,2%. Il comma 10 dell'art. 13 prevede una detrazione di 200 euro, la quale:

- è rapportata al periodo durante il quale si protrae la destinazione ad abitazione principale;
- se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale si verifica la destinazione. La detrazione non è quindi rapportata alla quota di possesso dell'abitazione principale;
- può essere aumentata dai Comuni fino a concorrenza dell'imposta dovuta;
- spetta anche alle unità immobiliari, appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari, nonché agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari;
- spetta al soggetto passivo che, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, non risulta assegnatario della casa coniugale, a condizione che il soggetto passivo non sia titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale su un immobile destinato ad abitazione situato nello stesso Comune ove è ubicata la casa coniugale;
- i Comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. Trattasi, quindi, di una facoltà concessa ai Comuni.

L'applicazione di tale detrazione consente l'esclusione dal pagamento della nuova imposta per un certo numero di abitazioni principali, in particolare per le abitazioni principali con una rendita catastale (non rivalutata del 5%) pari a 297 euro.

Viene, inoltre, previsto per gli anni 2012 e 2013, che la detrazione sia maggiorata di 50 euro per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di euro 400. I comuni possono stabilire che l'importo della detrazione possa essere elevato, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio

Fabbricati rurali ad uso strumentale

Ai sensi del comma 8, dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, si applica l'aliquota dello 0,2% sui fabbricati rurali ad uso strumentale di cui all'art. 9, comma 3-bis del D.L. n. 557/1993 (convertito, con modificazioni, nella L. n. 133/1994). È poi data facoltà ai Comuni di ridurre la suddetta aliquota fino allo 0,1%. Nulla è specificato con riferimento ai fabbricati rurali "abitativi", ne consegue che se trattasi di abitazione principale, sconteranno l'aliquota dello 0,4%, altrimenti rientrano nell'aliquota base del 0,76%.

Particolari tipologie di immobili

Per effetto del comma 9, dell'art.13 , del D.L. n. 201/2011, i Comuni potranno ridurre l'aliquota base (0,76%) fino allo 0,4% per le seguenti tipologie di immobili:

- immobili relativi all'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni (si tratta degli immobili non produttivi di reddito fondiario di cui all'art. 43 del Tuir);
- di immobili posseduti da soggetti IRES;
- immobili locati.

Allo scopo di favorire un quadro di sintesi riassumiamo il tutto nei seguenti prospetti riassuntivi.

TIPOLOGIA IMMOBILI	ALIQUTA APPLICABILE
Immobili diversi dagli abitativi e da quelli sotto individuati	0,76% (con possibilità di ridurla o aumentarla fino a 3 punti percentuali)
Abitazione principale	0,4% (con possibilità di ridurla o aumentarla fino a 2 punti percentuali) e detrazione di 200 euro (con possibilità di aumentarla fino all'abbattimento dell'imposta)
Fabbricati rurali strumentali	0,2% (con possibilità di ridurla o aumentarla fino a un punto percentuale)
Immobili: - non produttivi di reddito fondiario (art. 43 del Tuir); - posseduti da soggetti IRES; - locati.	Possibilità di ridurre l'aliquota base dal 0,76% allo 0,4%

CATEGORIA IMMOBILI	COEFFICIENTI RIVALUTATIVI	ALIQUTA APPLICABILE
Categoria A (abitazione principale) epertinenze C/2, C/6 e C/7 (limitatamente ad una)	160	0,4% e detrazione 200 euro

Seconde case C/2 - C/6 - C/7	160	0,76%
Categoria B (Collegi, scuole, ecc.)	140	0,76%
Categoria C/3 - C/4 - C/5	140	0,76%
Categoria A/10 (uffici)	80	0,76%
Categoria D (opifici, alberghi, ecc.)	60	0,76%
Categoria C/1 (negozi e botteghe)	55	0,76%
Terreni agricoli	120	0,76%
Particolari tipologie di immobili (es: posseduti da soggetti IRES, ecc.)		Possibile riduzione allo 0,4%

Soggetti passivi d'imposta

Posto che il comma 1, dell'art. 13 , del D.L. n. 201/2011, dispone che all'IMU si applicano le disposizioni degli artt. 8 e 9 del decreto istitutivo del federalismo municipale (D.Lgs. n. 23/2011), sono soggetti passivi dell'imposta municipale il proprietario degli immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali ovvero alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d.: immobili merce), ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Il nudo proprietario non è tenuto al versamento dell'imposta. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in leasing, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario.

Versamento dell'imposta

L'IMU è dovuta per anno solare proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protrato il possesso. Il versamento dell'imposta è effettuato secondo le disposizioni dell'art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, quindi utilizzando il modello F24, secondo modalità che saranno stabilite da un apposito decreto del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Indeducibilità dell'imposta

L'imposta municipale propria è indeducibile dalle imposte sui redditi e dall'imposta regionale sulle attività produttive.

L'abrogazione dell'istituto del comodato gratuito

L'art. 13, comma 14, del D.L. n. 201/2011 prevede l'abrogazione della norma che consentiva ai fini ICI di assimilare alle abitazioni principali, quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale, stabilendo il grado di parentela. Ne deriva che tali unità immobiliari saranno assimilate alle seconde case e sconteranno l'aliquota base dello 0,76%.

I riflessi ai fini Irpef per immobili non locati

Il D.Lgs. n. 23/2011, nel suo art. 8, stabilisce che, in relazione alla componente immobiliare, l'IMU sostituisce, oltre che all'ICI, anche:

- l'IRPEF;

- e le relative addizionali;

dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni immobili non locati. In tal senso si esprime anche la relazione tecnica al D.L. n. 201/2011.

Al riguardo è opportuno però attendere i necessari chiarimenti che fornirà al riguardo l'Agenzia delle Entrate. A tal proposito, non è ancora del tutto chiaro se l'IMU sostituirà già dal 1° gennaio 2012 tali imposte, oppure se la fase sperimentale limiterà la sostituzione alla sola ICI. In ogni caso, posto che l'IMU sostituisce i redditi fondiari relativi agli immobili non locati, ne deriva che per gli immobili relativi all'impresa non locati, l'IMU si cumula con l'IRPEF/IRES.

Per espressa previsione normativa, la nuova imposta non sostituirà quindi l'IRPEF e le relative addizionali regionale e/o comunali dovute sugli immobili locati; i quali continueranno ad essere assoggettati all'IRPEF e relative addizionali ovvero alla cedolare secca nel caso di locazione di immobili abitativi.

Esempi e comparazioni con l'ICI**Esempio n. 1**

Un immobile classificato nella categoria catastale A/3 è destinato all'abitazione principale del proprietario; la rendita catastale è pari a 200 euro. L'aliquota IMU è pari allo 0,4% e la detrazione ammonta a 200 euro.

Importo dell'ICI dovuta per l'anno 2011 → zero

Importo dell'IMU per l'anno 2012 → zero (dato che l'imposta risulta inferiore alla detrazione spettante di 200 euro). Il conteggio è il seguente:

$200 \times \text{rivalutazione } 5\% = 210$

$210 \times 160 = 33.600$

$33.600 \times 0,4\% = 134,4 < \text{a } 200 \text{ euro}$

Esempio n. 2

Un immobile classificato nella categoria catastale A/4 è destinato all'abitazione principale del proprietario; la rendita catastale è pari a 500 euro. L'aliquota IMU è pari allo 0,4% e la detrazione ammonta a 200 euro.

Importo dell'ICI dovuta per l'anno 2011 → zero

Importo dell'IMU per l'anno 2012 → 136 euro (dato che l'imposta è maggiore della detrazione spettante di 200 euro). Il conteggio è il seguente:

$$500 \times \text{rivalutazione } 5\% = 525$$

$$525 \times 160 = 84.000$$

$$84.000 \times 0,4\% = 336$$

$$336 - 200 = 136$$

Esempio n. 3

Un immobile, accatastato in A/3, costituisce la seconda casa del proprietario; la rendita catastale è pari a 400. L'aliquota IMU è pari allo 0,76%, mentre l'aliquota ICI è pari allo 0,7%.

Importo dell'ICI per l'anno 2011 → 294 euro

Importo dell'IMU per l'anno 2012 → 403,2 euro. Il conteggio è il seguente:

$$400 \times \text{rivalutazione } 5\% = 420$$

$$420 \times 160 = 67.200$$

$$67.200 \times 0,76\% = 403,2$$

IMU - Riassunto principali caratteristiche

Entrata in vigore	Anno 2012 (e fino al 2014).
Soggetti passivi d'imposta	Proprietari e titolari di diritti reali. In caso di leasing, il soggetto passivo risulta essere il locatario.
Beni interessati	Fabbricati, terreni agricoli ed aree fabbricabili site nel territorio dello Stato, compresa l'abitazione principale.
Aliquote d'imposta	0,76% : aliquota ordinaria;

	<p>0,40%: e detrazione di 200 euro per abitazione principale. Lo stesso trattamento si applica ad una pertinenza;</p> <p>0,2%: per fabbricati rurali strumentali.</p> <p>I Comuni hanno la facoltà, entro certi limiti, di modificare le aliquote sopra riportate. Inoltre possono ridurre fino allo 0,4%, l'aliquota relativa ad immobili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non produttivi di reddito fondiario (art. 43 del Tuir); - posseduti da soggetti IRES; - locati.
Base imponibile	La stessa prevista ai fini ICI.
Coefficienti rivalutativi	Sono individuati nuovi coefficienti che sono diversi e maggiori rispetto a quelli previsti ai fini ICI.
Immobili non locati riflessi IRPEF	L'Agenzia dovrà chiarire se per il periodo transitorio 2012-2014, l'IMU sostituirà anche l'IRPEF per gli immobili non locati.
Trattamento contabile	È indeducibile ai fini delle imposte dirette e dall'IRAP.
Immobili concessi in comodato a familiari	È stata abrogata l'assimilazione di tali immobili all'abitazione principale.

Immobili esteri fra modulo RW e nuova imposta patrimoniale

L'obbligo di compilazione del modulo RW con l'indicazione degli investimenti all'estero ovvero delle attività estere di natura finanziaria, introdotto dall'articolo 4 del DI 167/1990, solo negli ultimi anni ha iniziato a registrare un maggiore interesse grazie anche all'ultimo "scudo fiscale" (DI 78/2009) e a un progressivo inasprimento delle sanzioni.

Il decreto "Salva Italia" n. 201/2011 si appresta a incidere nuovamente sull'importanza del monitoraggio fiscale. Infatti, come gli immobili siti nel territorio nazionale saranno soggetti a IMU (la nuova imposta municipale che sostituirà l'Ici), anche per gli immobili d'oltralpe di proprietà di contribuenti fiscalmente residenti in Italia è prevista l'introduzione di un'imposta patrimoniale.

Questa tipologia di investimento estero è tra quelle che ha registrato più interventi normativi negli ultimi tre anni.

Prima dell'entrata in vigore del DI 78/2009, gli investimenti all'estero di natura non finanziaria, tra cui gli immobili, dovevano essere indicati nel modulo RW soltanto nel periodo d'imposta in cui avevano prodotto redditi imponibili in Italia. Nel caso degli immobili situati

all'estero, gli stessi dovevano essere indicati nel modulo RW relativo al periodo d'imposta in cui erano stati dati in locazione ovvero avevano formato oggetto di cessione imponibile in Italia, o, se assoggettati a imposte sui redditi nello Stato estero (come accade, ad esempio, in Spagna), anche se tenuti a disposizione.

Al contrario, non doveva essere indicato nel modulo RW l'immobile tenuto a disposizione in un Paese che non ne prevedesse la tassazione ai fini delle imposte sui redditi (come, ad esempio, in Francia). Infatti, in tal caso, l'immobile era considerato non produttivo di redditi imponibili neanche in Italia, ai sensi dell'articolo 70, comma 2, del Tuir. Pertanto, in linea generale, fino al periodo d'imposta 2008, gli investimenti all'estero dovevano essere indicati nel modulo RW soltanto nel caso in cui avessero prodotto, nel periodo d'imposta di riferimento, redditi imponibili in Italia.

Considerata la duplice finalità del modulo RW, ovvero quella di fornire un quadro delle attività detenute all'estero, ma soprattutto quella di supportare l'efficacia dell'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate, al fine di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari, con la circolare 45/2010, e già un anno prima con la circolare 43/2009, ha ritenuto che la previsione normativa contenuta nell'articolo 4 del DL 167/1990, nella parte in cui definisce gli investimenti all'estero da indicare nel modulo RW come quelli "*[...] attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia [...]*", dovesse essere intesa come riferita non solo a fattispecie di effettiva produzione di redditi imponibili in Italia, ma anche a ipotesi in cui la produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta o potenziale.

In sostanza, sulla base di tali indicazioni, sono soggetti all'obbligo di monitoraggio le consistenze e i flussi relativi a tutti gli investimenti all'estero, al fine di verificare che il contribuente possa conseguire, anche in futuro, redditi di fonte estera fiscalmente rilevanti in Italia, ricompresi in una delle categorie reddituali del Tuir. La capacità del bene di produrre un reddito ricorre, infatti, non soltanto nel caso in cui il bene produca effettivamente un reddito, ma anche nel caso in cui sussista una capacità produttiva di reddito meramente potenziale e quindi eventuale e lontana nel tempo, derivante dall'alienazione, dall'utilizzo nonché dallo sfruttamento del bene, anche senza organizzazione d'impresa.

Pertanto, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2009 (Unico 2010), i contribuenti sono in ogni caso tenuti a indicare nel modulo RW non soltanto le attività di natura finanziaria, ma anche gli investimenti di altra natura quali, ad esempio, gli immobili tenuti a disposizione, le imbarcazioni, gli oggetti preziosi e le opere d'arte, indipendentemente dalla effettiva produzione di redditi imponibili nel periodo d'imposta.

Il prossimo intervento normativo in materia è il "decreto Salva Italia", che incide, fra l'altro, proprio sugli investimenti immobiliari d'oltralpe, in quanto è prevista l'introduzione di nuova imposta dello 0,76% sul valore degli immobili detenuti all'estero a titolo di proprietà (ovvero di altro diritto reale) da contribuenti residenti in Italia, in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali lo stesso si è protratto.

Il testo approvato dalla Camera, all'articolo 19, comma 15, prevede che il valore da considerare come base imponibile è rappresentato *“dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile”*. Sarà pertanto sufficiente rispolverare il vecchio rogito notarile per individuare l'importo su cui applicare l'aliquota dello 0,76 per cento.

Per evitare il fenomeno della doppia imposizione, nel caso di immobili già assoggettati a imposta patrimoniale nello Stato estero (come, ad esempio, in Francia), il successivo comma 16 offre la possibilità di dedurre *“fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile”*.

La ricaduta reddituale sui beni oggetto di monitoraggio fiscale è prevista già a partire dal periodo di imposta 2011. Prima dell'entrata in vigore degli interventi previsti dal DL 201/2011, invece, l'investimento immobiliare, nonostante fosse sempre da indicare nel quadro RW dell'Unico, era rilevante in termini reddituali soltanto qualora risultasse effettivamente una fonte di reddito. Solo in tale ultima ipotesi era da indicare nel quadro RL dell'Unico, con il relativo trattamento fiscale.

Verso la riforma del Catasto: dalla rendita al valore patrimoniale

Si va verso la riforma del Catasto, attraverso l'adeguamento delle rendite agli attuali valori di mercato (3,73 volte più alti) e – stando alle indiscrezioni – con un parallelo abbassamento delle aliquote per compensare l'incremento della base imponibile.

È quanto prevede un documento in cinque punti predisposto dal Ministero dell'Economia, che riprenderebbe così le fila di un progetto già tentato nel 2006 dal Governo Prodi, e in seguito abbandonato a causa della prematura fine dell'Esecutivo.

La riforma dovrebbe seguire cinque criteri. Stando al documento, in primo luogo, il Catasto dovrà tenere in considerazione il valore patrimoniale del bene, oltre alla rendita (*“ovvero il reddito medio ordinariamente ritraibile al netto delle spese di manutenzione e gestione del bene”*), così da garantire *“una base imponibile adeguata da utilizzare per le diverse tipologie di tassazione”*.

In secondo luogo, dovrà essere rideterminata la classificazione dei beni immobiliari, non più coerente con la realtà. Il documento propone l'esempio delle abitazioni classificate come A4 (popolari) e tali rimaste nel tempo, *“anche se oggi, essendo ubicate in zone centrali, il loro valore è di fatto più elevato di edifici di civile abitazione (A2) ubicati in zone semicentrali o, addirittura, periferiche”*.

Verrà dunque riveduta l'odierna suddivisione, che per le abitazioni conta 11 categorie. Il terzo criterio della riforma prevede, anzi, il superamento di categorie e classi per gli immobili ordinari, sostituiti da un sistema di natura statistica che coniugherà valore del bene (o reddito alla localizzazione) e caratteristiche edilizie. I metodi di stima diretta (quinto criterio) verranno invece riquilibrati relativamente agli immobili speciali.

Metri quadrati e non vani per misurare la consistenza ai fini fiscali.

Ulteriore rilevante novità, contenuta nel quarto punto del documento, riguarda l'adozione del criterio di superficie in metri quadrati quale unità di misura per valutare la "consistenza" di abitazioni e uffici ai fini fiscali, al posto del "vano".

La necessità di un adeguamento è stata messa in luce, poche settimane fa, dall'ultimo rapporto dell'Agenzia del Territorio, secondo cui l'attuale valore di mercato (stimato) per le abitazioni supera la base imponibile ICI di 3,73 volte; ai fini IRPEF, invece, il rapporto oscilla fra il 3,59 (prime case) e il 3,85 (seconde case); infine, i canoni di locazione sono 6,46 volte più alti di quelli delle rendite catastali.

Un divario notevole, dovuto in parte al fatto che le rendite catastali sono pressoché ferme da vent'anni. Anche il sistema a categorie e classi, mai compiutamente aggiornato (se si eccettuano le singole comunicazioni in occasione di variazioni edilizie o il riclassamento di alcune micro-zone da parte dei Comuni), è diventato obsoleto e causa di iniquità.

Se l'obiettivo, dunque, sarà quello di aggiornare le rendite e riequilibrare gli estimi nelle grandi città, fra centro e periferie, l'operazione potrebbe portare vantaggi anche per le Casse statali, in particolare nell'ambito delle compravendite. A grandi linee i contenuti della riforma sono già stati tracciati e il nuovo provvedimento non dovrebbe farsi attendere a lungo.

REDDITOMETRO *ANTICO*
E GIURISPRUDENZA

REDDITOMETRO : PRESUNZIONE SEMPLICE O QUALIFICATA? POCHE IDEE E BEN CONFUSE !

Il punto di partenza per rispondere alla domanda posta in apertura dovrebbe essere l'analisi della sentenza della Corte di Cassazione, la n. 13289 del 2011, ove la Suprema Corte aveva affermato che i coefficienti ministeriali di cui al D.M. del di partenza valore di presunzione legale relativa, ma di presunzione semplice.

Gli effetti di tale orientamento apparirono rivoluzionari.

Se il "redditometro" è una presunzione legale relativa, il contribuente, come peraltro affermato molte volte dalla Cassazione non può impugnare il coefficiente ministeriale oggettivamente considerato, in altri termini non può dire all'Agenzia delle Entrate: "Per il mantenimento dell'auto, non spendo circa 30.000 euro, visto che mi limito a fare benzina due volte al mese, a fare il tagliando e a pochi interventi di manutenzione ordinaria", nemmeno se ciò fosse documentato, proprio perché la presunzione è legale.

Dato per buono il reddito così come determinato dai decreti (che, come nel caso delle auto, è talvolta eccessivo e del tutto sproporzionato rispetto alle spese che una comune persona sostiene per il suo mantenimento), il contribuente può solo dimostrare che il reddito in tal modo quantificato trova "copertura" con redditi esenti, o comunque, con mezzi di sostenimento irrilevanti ai fini fiscali (ad esempio, documentate donazioni dei genitori).

La cosa cambia totalmente se si opta per la tesi della presunzione semplice, tesi che, sino alla sentenza 13289, era assolutamente minoritaria.

In merito a tale problematica, la C.T. Prov. di Torino, sezione II, sentenza n. 136 del 1° luglio 2011, si è espressa nel senso del carattere di presunzione semplice dei decreti ministeriali, con un ragionamento lineare e ben esposto.

Come premessa iniziale, si afferma che è ragionevole e condivisibile la *ratio* sottesa agli accertamenti sintetici, secondo cui la proprietà/possesso/disponibilità di determinati beni può costituire un indice di reddito, posto che "detti beni hanno sicuramente un costo tanto di acquisizione, quanto di mantenimento, costi che devono, prima, «entrare» nel reddito del soggetto per poter, poi, «uscire» per l'acquisizione o il mantenimento dei beni stessi".

La presunzione di cui sopra pare venga definita, in un certo senso, "semplice ma comunque legale", nel senso che il contribuente non può contestare il metodo di calcolo dei decreti ministeriali, ovvero la formula matematica "scelta" dal Ministero.

Tanto premesso, la natura di certo semplice della presunzione consente di dimostrare che, "nello specifico caso, le spese di mantenimento di quel bene per quell'annualità siano state inferiori a quelle legislativamente presunte e che, quindi, in quell'anno il mantenimento del bene abbia inciso sul reddito del contribuente in modo inferiore a quello preventivato dal legislatore".

Se così non fosse, la norma sarebbe incostituzionale, posto che si trasformerebbe l'imposta sul reddito in una patrimoniale, slegata dal concetto di capacità contributiva, "ma legata unicamente alla semplice proprietà/possesso di determinati beni, piuttosto che di altri".

A nostro avviso, le considerazioni effettuate varrebbero sia per il "vecchio" redditometro che per il "nuovo".

Ma poiché il tutto pareva troppo bello per poter essere vero, ossia poter affermare che, dopo la sentenza n. 13289 della Cassazione, la difesa contro gli accertamenti da redditometro potesse essere strutturata come se le risultanze dei coefficienti fossero una presunzione semplice, interviene a risvegliarci da questo sogno meraviglioso la sentenza n. 27545/2011.

Con uno straordinario *revirement* la Corte di Cassazione afferma in tale sentenza che le risultanze derivanti dai coefficienti ministeriali relativi al cosiddetto "redditometro" costituiscono presunzioni legali per cui, da un lato, il contribuente non può impugnare il coefficiente di redditività oggettivamente considerato, dall'altro il giudice non può togliere, di sua volontà, la capacità contributiva presunta dai decreti ma solo valutare la prova contraria indicata dal contribuente (possesso di redditi esenti, soggetti a imposizione alla fonte o, per usare un termine più attuale, "legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile", visto che così è strutturato il "nuovo" art. 38 del DPR 600/73).

La precedente sentenza, invece, andava in tutt'altra direzione, visto che l'accertamento sintetico era stato trattato alla stregua di un accertamento da studi di settore. In forza di ciò, la capacità contributiva presunta che deriva dai coefficienti non può che formarsi nel contraddittorio tra le parti e il contribuente ben può dimostrare che, in realtà, le spese presunte dai decreti, nella specie, non corrispondono a realtà.

Se così fosse, il cosiddetto "redditometro", dal punto di vista delle possibilità di difesa, diventerebbe un'arma molto meno potente nelle mani del Fisco, posto che, almeno in base ai "vecchi" coefficienti, non appare molte volte difficile sostenere che l'imputazione reddituale presunta sia irrazionale.

Si pensi che il possesso di una vecchia auto imputa una capacità di spesa superiore a 20.000 euro annui, il che non è di certo ovvio; inoltre il contribuente ben potrebbe possedere un'auto di super lusso e dimostrare, chilometri alla mano, di non aver mai fatto benzina e addirittura di non aver pagato né bollo né assicurazione, il che toglierebbe valore, nel caso di specie, alla capacità di spesa presunta.

Come visto, purtroppo la Suprema Corte è tornata sulle sue posizioni, riaffermando la natura di presunzione legale dei coefficienti.

Si evidenzia che, comunque, la giurisprudenza di merito ha già affermato in talune occasioni che l'accertamento sintetico, appartenendo alla categoria degli accertamenti standardizzati, dal punto di vista difensivo deve essere vagliato alla stregua di un accertamento da studi di settore, con tutte le conseguenze che ne derivano (si veda "Il redditometro è una presunzione semplice" del 20 ottobre 2011).

Sarebbe quindi auspicabile e quanto mai urgente un intervento delle Sezioni Unite, strumentale ad assimilare, una volta per tutte, l'accertamento di tipo sintetico ad una rettifica da studi di settore.

L'ULTERIORE GRAVE E (D)ANNOSO PROBLEMA DELLA DETERMINAZIONE DELLA FRANCHIGIA

L'art. 38 del DPR 600/73, nella versione novellata dal D.L. n. 78/2010, stabilisce, quale condizione di legittimità dell'accertamento sintetico, che occorre la dimostrazione di uno scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertato. Testualmente, la norma sancisce che "La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi e' ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato".

Facciamo un esempio, che contribuisce di certo a chiarire le idee, e rileviamo subito che il Secit, con la relazione del 31 ottobre 1993 (punto 5.5), aveva risolto la questione in maniera opposta a quanto indicato ora nella risposta resa in occasione di Telefisco 2012, richiamandosi, peraltro, alle indicazioni contenute nelle istruzioni alla compilazione del Modello 740 del 1993.

Sostenendo, come fatto dall'Agenzia, che occorre vagliare il reddito dichiarato, se il contribuente dichiara 82 e il Fisco accerta 100, egli è passibile di accertamento (il quinto di 82 è 16,4, e lo scostamento di 18 è superiore al 20% di 82).

Per contro, facendo propria l'impostazione del Secit, se il contribuente dichiara 82, e il Fisco, mediante accertamento sintetico, accerta 100, il contribuente non è accertabile, in quanto il quinto di 100, che è 20, porta a sostenere che il contribuente è accertabile sinteticamente solo se dichiara un reddito inferiore a 80 (100-20).

È interessante notare come la disposizione, ora come nella versione antecedente alla novella contenuta nel D.L. 78/2010, sia sempre stata interpretata in maniera opposta.

La risposta al quesito in materia fornita nel corso di Telefisco afferma testualmente: "Detta previsione non si discosta, per la determinazione della detta eccedenza, dalla precedente formulazione. Pertanto, in continuità con il regime precedente, si ritiene che la norma vada interpretata considerando la percentuale riferita al reddito dichiarato".

Nella "datata" relazione del Secit, invece, si legge testualmente: "Nelle istruzioni ministeriali relative ai questionari ed in quelle per la compilazione della dichiarazione dei redditi è stato precisato che l'ufficio può procedere ad accertamento sintetico se il reddito dichiarato è inferiore al reddito accertabile diminuito di un importo pari ad un quarto di quest'ultimo reddito. Al riguardo, va precisato che la attuale formulazione normativa (art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600/1973) andrebbe modificata al fine di rendere del tutto evidente tale impostazione, in quanto il testo vigente può far sorgere il dubbio che lo scostamento si riferisca, invece, al 25% del reddito complessivo dichiarato".

L'interpretazione più corretta è quella sostenuta a suo tempo dal Secit, ma è indubbio che, finalmente, è stata fornita una risposta chiara ad una questione assai controversa, sulla quale, per quanto ci consta, non vi sono ancora sentenze delle Commissioni tributarie.

Effettivamente, la norma si presta ad entrambe le interpretazioni, quindi è palese che l'Agenzia delle Entrate adotti l'interpretazione *pro Fisco*, mentre il contribuente quella opposta.

In un ulteriore quesito, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che, ai fini della prova contraria, ha rilievo il "reale reddito finanziario disponibile" (circostanza già chiarita nella circolare 21 giugno 2011 n. 28 § 6.3), quindi, a titolo esemplificativo, si prende in considerazione l'eventuale opzione, effettuata in tema di reddito d'impresa, sulla rateazione delle plusvalenze.

UNA SENTENZA ANIMALESCA !

I cavalli posseduti dal contribuente per passeggiate o per affezione non rilevano quale indicatore di capacità contributiva utilizzabile per il calcolo redditometrico. Lo ha stabilito la C.T. Prov. di Asti, con la sentenza n. 6/12/12 del 31 gennaio 2012.

L'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento sintetico fondato sul possesso di due cavalli da parte del contribuente controllato. In effetti, nella vigenza della precedente disciplina (oggi riformata ad opera dell'art. 22 del DL 78/2010), l'art. 38 del DPR 600/1973 consentiva di espletare il redditometro sulla base del possesso dei beni indice individuati dal DM del 10 settembre 1992. In particolare, per quel che qui rileva, al punto 8 di tale Decreto sono indicati i coefficienti e gli importi da applicare, ai fini della determinazione del reddito sinteticamente accertabile, al possesso di "cavalli da corsa o da equitazione", distinguendo tra le situazioni in cui gli animali siano tenuti in proprio da quelle in cui, invece, siano affidati in pensione a soggetti terzi.

L'Ufficio, pertanto, alla luce di un siffatto quadro normativo, dopo aver rilevato il possesso di due cavalli tenuti in proprio, aveva emanato l'accertamento rideterminando il reddito del contribuente, che impugnava poi l'atto impositivo.

I giudici di prime cure hanno osservato che le disposizioni normative che regolano l'accertamento da redditometro devono essere interpretate alla luce della funzione dello strumento presuntivo, ovvero quella di individuare una significativa capacità di spesa, alimentata da un reddito eventualmente non dichiarato. A tal fine tuttavia, secondo il collegio, non può assumere rilievo il possesso di due cavalli, che, di per sé, non è necessariamente sintomo della percezione di particolari redditi, atteso che tali animali potrebbero addirittura essere utilizzati "nell'economia agricola di sussistenza".

A questo punto, quindi, la C.T. Prov. introduce un'interessante discriminazione tra le tipologie di utilizzo (o meglio, la funzione del possesso) dei cavalli contestati: secondo i giudici astigiani, infatti, è evidente che i coefficienti ministeriali sottesi al redditometro facciano riferimento ai "cavalli da equitazione" destinati all'attività sportiva, che presuppone

l'impiego di animali di grande valore, costosi nel mantenimento, trasporto e addestramento; animali, insomma, sostanzialmente differenti da quelli semplicemente utilizzati per passeggiate o da affezione, come era evidente che fosse nel caso di specie. Stante anche la documentazione presentata, infatti, era emerso che si trattava di due fattrici. In conclusione, quindi, i beni indice considerati dall'Ufficio non potevano essere idonei a determinare la maggiore capacità contributiva emersa dalla strumento redditometrico.

Sembrerebbe, in questo modo, che i giudici astigiani escludano che gli animali da affezione possano rientrare tra i beni indice da considerare ai fini del redditometro. In realtà, però, la disposizione del decreto ministeriale distingue soltanto tra i cavalli tenuti in proprio e quelli affidati a terzi, rimanendo irrilevante lo scopo del possesso degli animali stessi.

La decisione potrebbe essere importante anche ai fini del nuovo redditometro, attualmente ancora in fase di sperimentazione, perché, come annunciato in occasione della sua presentazione il 25 ottobre scorso, il nuovo strumento tiene conto di circa 100 voci di spesa, tra cui si presenta nuovamente quella relativa al possesso di cavalli inserita nella categoria "Attività sportive e ricreative". Inoltre, nella macro-area "Altre spese significative", sono ricomprese quelle veterinarie.

È evidente che, se la giurisprudenza di merito esclude da queste spese quelle sostenute per gli animali da affezione, includendovi, invece, quelle afferenti agli animali impiegati in competizioni sportive, il concetto sottostante cambia radicalmente, ridimensionandosi. Occorrerà, però, attendere i futuri provvedimenti per esaminare l'effettivo inquadramento della fattispecie da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo, peraltro, è opportuno ricordare, come già fatto in parte introduttiva del presente capitolo, che si sta sempre più ampliando, come evidenziato in precedenti interventi, il nuovo filone giurisprudenziale di merito che ritiene quella da redditometro una presunzione semplice, che deve necessariamente essere suffragata da altri elementi convergenti; la Cassazione, invece, salvo in una singola pronuncia (Cass. 17 giugno 2011 n. 13289), ha sempre affermato che il giudice tributario non può togliere valore probatorio agli elementi indicatori di capacità contributiva, il cui semplice possesso integra già di per sé una presunzione legale relativa (Cass. n. 656/1996, n. 11300/2000, n. 5794/2001, n. 20588/2005, n. 17202/2006, n. 3316/2009, n. 8075/2010, n. 27545/2011).