

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 inquadabili 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 impongono 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, al 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 antiggiuridica 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.

**MODELLO UNICO 2012 SP
NOVITÀ**

Premessa

Il Provvedimento Direttivo Agenzia delle Entrate 31/1/2012, n. 8978, ha approvato, nella versione definitiva, il Modello UNICOSP2012, con le relative istruzioni, che le società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate devono presentare nell'anno 2012 ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2011 e di quelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli indicatori di normalità economica validi per il periodo d'imposta 2011. Si rileva che i contribuenti che fruiscono dal 2013 del regime premiale previsto per le società "trasparenti" sono tenuti a barrare l'apposita casella presente nel rigo RS44 (quadro RS), a prescindere dalla circostanza che tengano la contabilità ordinaria o semplificata.

Soggetti Obbligati

Ai sensi dell'art. 1, D.P.R. 322/1998, devono presentare la dichiarazione in forma unificata mediante il Modello UNICO2012 SP - Società di persone ed equiparate, con riferimento all'anno di imposta 2011 - i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

Sono da considerarsi al contrario soggetti esclusi dall'obbligo di presentazione del Modello UnicoSP le aziende coniugali non gestite in forma societaria, nonché le società di persone ed equiparate non residenti nel territorio dello Stato ed i condomini.

Per i contribuenti che hanno un periodo di imposta non coincidente con l'anno solare sussiste il divieto di presentare la dichiarazione in forma unificata.

In particolare, da un lato, per i periodi di imposta che si sono chiusi prima del 31/12/2011, la dichiarazione dei redditi va presentata in forma non unificata attraverso il Modello UNICO2012, mentre, dall'altro, i curatori fallimentari sono tenuti alla presentazione in forma non unificata delle dichiarazioni relative al soggetto fallito, nei termini previsti per ciascuna dichiarazione.

È data la facoltà di presentare la dichiarazione IVA in via autonoma ai soggetti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale.

È, inoltre, consentita la presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma, entro il 29/02/2012, ai soggetti intenzionati a beneficiare dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA, anche nel caso in cui dalla dichiarazione stessa emerga un saldo a debito (Circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E/2011).

Sono parte integrante del Modello UNICO 2012 SP i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, dei parametri e degli indicatori di normalità economica. Il termine di presentazione della dichiarazione si identifica con il 30/09/2012.

Il concetto di residenza fiscale: contenuto delle istruzioni ministeriali

Sono da considerarsi residenti nel territorio dello Stato le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività.

Ai sensi dell'art. 73, co. 5-*bis*, TUIR, salvo prova contraria, la sede amministrativa di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo in base all'art. 2359, co. 1, c.c., si ha per esistente nel territorio dello Stato quando i soggetti di cui alle lett. *a)* e *b)* del comma 1 dell'art. 73 dianzi citato, sono controllati, anche indirettamente ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato oppure sono amministrati da un consiglio di amministrazione od altro organo equivalente di gestione formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Le novità di maggior

Tra gli innumerevoli provvedimenti normativi degli ultimi periodi impattanti sulla determinazione del reddito d'impresa possiamo ricordare in particolare i seguenti:

- il D.L. 78/2010, convertito dalla L. 122/2010;
- la L. 220/2010; il D.L. 225/2010, convertito dalla L. 10/2011; il D.L. 70/2011, convertito dalla L. 106/2011;
- il D.L. 98/2011, convertito dalla L. 111/2011 e il D.L. 201/2011, convertito dalla L. 214/2011.

Ma quali sono i cambiamenti più significativi intervenuti? Analizziamoli in dettaglio:

- fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati dalle imprese aderenti ad un contratto di rete (ex art. 3, co. 4-*ter* e ss., D.L. 5/2009, convertito dalla L. 33/2009) al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete, a determinate condizioni concorrono al reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite, ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete;
- è ammessa la detrazione in 10 quote annuali di uguale ammontare per le spese ex art. 1, co. da 344 a 347, L. 296/2006 (interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti ecc...) effettuate entro il 31/12/2011;
- non partecipano al reddito imponibile ai fini delle imposte dirette gli utili dichiarati dalle imprese di produzione e di distribuzione cinematografica in contabilità ordinaria che li impiegano nella produzione o nella distribuzione dei film ai sensi

dell'art. 2, co. 2, 4, 5 e 6, D.Lgs. 28/2004, purché siano riconosciuti di nazionalità italiana e siano espressione di lingua originale italiana, nonché, entro la soglia del 30%, gli utili dichiarati dalle imprese italiane in contabilità ordinaria operanti in settori diversi da quello cinematografico, che li usino nella produzione o nella distribuzione ex art. 2, co. 2, 4 e 5, D.Lgs. 28/2004, sempre che siano riconosciuti di nazionalità italiana;

- la deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburanti è prorogata per il periodo di imposta 2011;
- è stato innalzato il tetto dei ricavi che consentono l'applicazione del regime di contabilità semplificata a € 400.000 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti e professioni, e a € 700.000 per le altre imprese;
- dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011, le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade trafori possono dedurre gli accantonamenti per spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili nei limiti dell'1% del costo di ciascun bene;
- a decorrere dal 1° gennaio 2013, è introdotto un regime premiale per promuovere la trasparenza e favorire l'emersione di base imponibile per i soggetti che svolgono un'arte o professione o un'attività di impresa in forma individuale o associativa ai sensi dell'art. 5, TUIR, previa opzione esplicita nel Modello UNICO presentato nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione dello stesso.

Le principali ed innovative variazioni in aumento

Tra le altre variazioni in aumento, al rigo RF29, figurano, con il codice 30, gli utili che sono stati oggetto di agevolazione per le imprese che hanno sottoscritto ovvero hanno aderito a un contratto di rete, nell'ipotesi in cui ex art. 42, co. 2-*quater*, D.L. 78/ 2010, nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione, la riserva appositamente istituita sia stata utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite oppure sia venuta meno l'adesione al contratto di rete.

Impiegano il codice 31 i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS ai sensi dell'art. 5 del Decreto Ministero Economia e Finanze 08/06/2011, per evidenziare l'importo riserve iscritte in bilancio a seguito del mancato esercizio di diritti connessi a strumenti finanziari rappresentativi di capitale.

Le principali ed innovative variazioni in diminuzione

Compaiono nel rigo RF47 le variazioni in diminuzione a carattere residuale, tra le quali figurano, da una parte, con codice 1, i dividendi imputati per competenza al conto economico del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ma non ancora riscossi e, dall'altra, con codice 3, l'importo forfetario di € 59,65 al giorno in Italia (aumentato a € 95,80 per le trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e di trasporto, che risulta deducibile per gli autotrasportatori al posto della deduzione, anche

analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio dipendente fuori del territorio comunale.

L'apoteosi della fantasia accertativa ovvero l'opzione per il regime premiale per favorire la trasparenza

Il Quadro RS si compone di più prospetti comuni ai Quadri RD, RE, RF, RG, RH e RJ quali, a mero titolo esemplificativo, la trasformazione da società soggetta all'IRES in società di persone, le plusvalenze e sopravvenienze attive, la verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi, gli utili distribuiti da imprese estere partecipate, le perdite istanza rimborso da IRAP, l'adeguamento agli studi di settore ai fini IVA, gli estremi identificativi dei rapporti finanziari, l'opzione per il regime premiale per favorire la trasparenza e la deduzione per capitale investito proprio (ACE).

Nello specifico, i contribuenti che intendono avvalersi del regime premiale decorrente dal primo gennaio 2013, finalizzato a favorire la trasparenza nonché l'emersione di base imponibile e destinato ai soggetti che svolgono attività artistica o professionale ovvero attività di impresa in forma individuale o con le forme associative previste dall'art. 5, TUIR, a condizione che ne abbiano i requisiti previsti, sono tenuti a barrare l'apposita casella nel rigo RS44 della presente sezione.

I benefici derivanti dall'opzione sono differenziati a seconda che i soggetti destinatari siano in regime di contabilità semplificata o in contabilità ordinaria.

Per l'applicabilità del regime premiale occorre che i contribuenti adempiano a determinati obblighi di trasparenza, ex art. 10, D.L. 201/2011: il contribuente deve provvedere all'invio telematico, all'Amministrazione finanziaria, dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute e delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggetti a fattura, oltre a provvedere ad istituire un conto corrente dedicato ai movimenti finanziari relativi all'attività artistica, professionale o di impresa esercitata.

Il contribuente che vorrà optare per il regime in analisi dovrà barrare nel Quadro RS del Modello UNICO 2012 SP la casella di cui al rigo RS44 presente nel Quadro RS per mettere in luce la propria scelta.

L'ANTICA QUERELLE DEL PERIODO DI IMPOSTA DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Il periodo d'imposta di una società di persone è sempre coincidente con l'anno solare, anche qualora l'atto costitutivo della società preveda un esercizio "a cavallo". I soci persone giuridiche dichiareranno il relativo reddito di partecipazione nel proprio periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata.

Sono questi gli importanti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 92 del 20 settembre 2011, che ufficializza la risposta che era fornita da una Direzione Regionale ad una richiesta di consulenza giuridica, in relazione ad una sas costituita nel novembre 2008 e il cui atto costitutivo prevede che "l'esercizio sociale si chiude il 30 giugno di ogni anno di durata della società".

L'Agenzia ribadisce che, ai sensi dell'art. 7, comma 1 del TUIR, nei confronti di tutti i soggetti IRPEF, comprese quindi le società di persone, "l'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma".

Pertanto, è con riferimento all'anno solare che assume rilevanza la base imponibile sulla quale applicare l'imposta, anche se la ditta individuale o la società di persone ha un esercizio "non solare"; la risoluzione, infatti, osserva come non vi sia una esplicita esclusione alla possibilità, per le imprese individuali e le società di persone, di individuare come proprio esercizio sociale un periodo diverso dall'anno solare.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 7 del TUIR, i redditi indicati nelle singole categorie di cui al precedente art. 6 vanno imputati al periodo d'imposta in cui si verificano i relativi presupposti impositivi, con la conseguenza che, per le imprese individuali e le società di persone con esercizio "non solare", il risultato dell'esercizio viene attratto nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude. La società non deve quindi redigere, "ai soli fini fiscali", un bilancio relativo al periodo 1 gennaio – 31 dicembre di ogni anno.

La società di persone "non solare" deve quindi presentare il modello UNICO SP nel termine ordinario del 30 settembre di ogni anno, ai sensi dell'art. 2 del DPR n. 322/98.

Ad esempio, entro il 30 settembre 2011 deve essere presentato il modello UNICO 2011 SP, relativo al periodo d'imposta 1 gennaio 2010 – 31 dicembre 2010, per dichiarare il reddito d'impresa derivante dal conto dei profitti e delle perdite dell'esercizio chiuso in tale periodo d'imposta (es. esercizio 1 luglio 2009 – 30 giugno 2010).

Tale reddito d'impresa è quello rilevante anche ai fini IRAP e ai fini dell'attribuzione del reddito di partecipazione ai soci.

Anche ai fini IVA il periodo d'imposta è necessariamente coincidente con l'anno solare, con la conseguenza che la relativa dichiarazione può essere presentata in forma unificata con il modello UNICO, oppure in via "autonoma", per effetto delle modifiche all'art. 3, comma 1 del DPR n. 322/98 apportate dall'art. 10 del DL n. 78/2009, anche se la dichiarazione IVA evidenzia un saldo a debito o pari a zero (circ. Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2011 n. 1).

In relazione alla posizione fiscale dei soci, se si tratta di persone fisiche il relativo reddito di partecipazione deve essere dichiarato in relazione allo stesso periodo d'imposta in cui viene dichiarato dalla società partecipata, stante la coincidenza dei due periodi d'imposta (anno solare). Ad esempio, in relazione al reddito dichiarato nel modello UNICO 2011 SP, il socio persona fisica deve dichiarare la propria quota, imputata per trasparenza, nel modello UNICO 2011 PF, da presentare sempre entro il 30 settembre 2011.

Qualora, invece, i soci siano persone giuridiche, l'imputazione del reddito *pro quota* deve avvenire nei periodi d'imposta delle società partecipanti in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società partecipata, a prescindere dall'effettiva percezione degli utili. Ad esempio, qualora uno dei soci della sas in esame sia una persona giuridica con periodo d'imposta "non solare" (es. 1 luglio – 30 giugno), il reddito dell'esercizio chiuso al 30 giugno 2010 della società partecipata deve essere imputato per trasparenza nel periodo d'imposta in corso a tale data della società partecipante.

LE NOVITA'
IN MATERIA DI
REDDITO DI IMPRESA

LE SOCIETÀ NON OPERATIVE E I BENI DEI SOCI: LA DISCIPLINA IN SINTESI

Le società di comodo rischiano di divenire, nel prossimo futuro, quanto di meno confortevole possa rinvenirsi nel mondo aziendale. Infatti il legislatore tributario con una manovra a tenaglia ha stretto d'assedio questi soggetti prevedendo, da una parte, l'innalzamento dell'aliquota impositiva in tutte le occasioni in cui il soggetto non sarà in grado di raggiungere un livello di ricavi adeguato, e dall'altra stabilendo l'impossibilità per gli stessi, in un contesto economico di crisi senza precedenti, di produrre perdite, fiscali ben s'intende.

Ma rispolverando poi antiche convinzioni il medesimo legislatore ha stabilito, pure, un inasprimento del trattamento tributario dei beni promiscuamente utilizzati sia per fini aziendali che personali da parte dei soci ovvero da parte degli imprenditori individuali.

Il canovaccio normativo delle previsioni sopra ricordate è rinvenibile nell'articolo 2 della manovra fiscale di ferragosto nei commi da 36 quinquies a 36 duodecies, in forza dei quali è stato decisamente inasprito, ed acuito, il regime impositivo delle società non operative a partire dal periodo di imposta 2012.

Contemporaneamente il medesimo articolo 2, ma ai commi da 36 terdecies a 36 duodevicies, ha introdotto una nuova tipologia di reddito diverso per i soggetti che utilizzino, senza corrispettivo alcuno, ovvero corrispondendo un corrispettivo inferiore al reale valore di mercato, beni di pertinenza aziendale.

I due provvedimenti intimamente connessi l'un l'altro paiono essere l'ennesimo tentativo, e forse nemmeno l'ultimo della serie, di dissuasione delle volontà delle persone fisiche di inserire, o meglio sarebbe dire schermare, nell'attivo patrimoniale, beni in realtà utilizzati a titolo personale.

L'evidente scopo ultimo del provvedimento è l'ampliamento delle informazioni disponibili, per l'anagrafe tributaria, in materia di ricostruzione in via sintetica del reddito delle persone fisiche attraverso i già potentissimi strumenti a sua disposizione del redditometro e dello spesometro.

LA NORMA ISTITUTIVA

La previsione di società non operative fu introdotta dall'art. 30 della l. n. 724 del 1994 e successive modificazioni intervennero col comma 15 dell'art. 35 del d. l. n. 223 del 2006.

Tale disciplina, si ricorda, ha come finalità:

- in primo luogo, quella di individuare le società per le quali la sproporzione, tra beni patrimoniali di cui la società dispone e valore della produzione da esse sviluppato, risulta tale da giustificare l'applicazione di una presunzione di "non operatività", ossia di società la cui funzione, al di là dell'oggetto sociale formalmente indicato

nello statuto, è in realtà quella di “gestire il proprio patrimonio”, chiaramente nell’interesse dei soci, piuttosto che quello di esercitare un’effettiva attività commerciale o industriale;

- in secondo luogo, quella di individuare una soglia di reddito minimo che deve essere obbligatoriamente dichiarato dalle società per le quali risulta applicabile la predetta presunzione di “non operatività”.

Ciò premesso gli aspetti salienti della normativa si possono così riassumere:

- previsione di percentuali di redditività da applicarsi agli assets aziendali ai fini di verificare la sussistenza di un volume dei ricavi minimale o per meglio dire di operatività;
- previsione di percentuali che la norma stabilisce per calcolare il reddito minimo “obbligatorio” dei soggetti per i quali trova applicazione la presunzione di “non operatività” ;
- impossibilità di richiesta e rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale;
- previsione di stringenti presupposti e condizioni utili ai fini della disapplicazione della norma.

Analizziamo ora più da vicino, seppur schematicamente, le novità intervenute con la manovra ferragostana.

LE NUOVE SOCIETÀ NON OPERATIVE

Come detto il Legislatore con la manovra di ferragosto ha attuato una doppia stretta sulle società non operative aumentando da un lato l’aliquota I.Re.S. del 10,5%, e introducendo, dall’altro una nuova presunzione per le società che per tre anni consecutivi dichiarino una perdita fiscale, attraendo così nella disciplina degli enti non operativi una moltitudine di contribuenti che nulla hanno a che fare con le finalità della norma.

La nuova aliquota dell’imposta sul reddito delle società risultante, quindi, gravante sui soggetti indicati nell’articolo 30, comma primo, della legge 23 dicembre 1994, numero 724, diviene, applicando la maggiorazione di 10,5 punti percentuali, pari al 38 per cento.

Vi è da segnalare che la suddetta disposizione normativa modificativa dell’aliquota di imposta non è stata inserita nella specifica disciplina delle società non operative, ne all’interno del TUIR ove vengono evidenziate le aliquote di imposta, con la conseguenza, a livello interpretativo, dell’induzione, nell’analisi della norma, di una presunzione di vigenza della maggiorazione dell’aliquota solo temporanea, ovvero di una semplice destrutturazione della normativa tributaria.

Ma i punti controversi della nuova disciplina si estendono anche alla creazione di un disallineamento tra le società di capitali e le società di persone. Infatti, dopo le intervenute modifiche normative, il carico fiscale gravante sulle società di comodo configurate sotto la forma di società di persone non risulta incrementato. E questa circostanza potrebbe ingenerare, negli operatori economici, la previsione di utilizzazione di strutture societarie che potrebbero annullare la maggiorazione introdotta dal legislatore.

Pertanto a rigor di norma l'addizionale impositiva si applica nei casi seguenti:

- ai redditi imputati per trasparenza da una società di persone non operativa ad una società di capitali che la partecipa; ma nel caso dell'esistenza di una pluralità di soci, persone fisiche e giuridiche, la maggiorazione impositiva graverà solo parzialmente sul reddito prodotto del soggetto trasparente.
- Ai redditi prodotti da ciascun soggetto non operativo optante per il regime della tassazione consolidata prevista dall'articolo 117 del TUIR; impedendo, così facendo, che la base imponibile soggetta alla maggiorazione IRES venga erosa dalla compensazione dello stesso con perdite fiscali prodotte da altri soggetti aderenti al regime di tassazione consolidato.
- Ai redditi imputati per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del TUIR da una società non operativa ad una società aderente al regime di tassazione consolidata.
- Ai redditi imputati a una società di comodo aderente, in qualità di partecipata, al regime di trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR.
- Ai redditi imputati a una società di comodo aderente, in qualità di partecipante, al regime di trasparenza ai sensi degli articoli 115 del TUIR.

L'enucleazione dei problemi applicativi in argomento però si estende pure alla determinazione del carico fiscale gravante sulla società non operativa. Infatti l'aliquota maggiorata del 38% percuoterà un imponibile pari al reddito minimo, determinato con le aliquote di redditività previste dalla normative per i soggetti che, non avendo superato il test di operatività, e che nel contempo non manifestino cause di esclusione, ovvero che non abbiano visto accettata l'istanza di interpello da parte dell'amministrazione finanziaria, determinano un reddito inferiore a quello minimale. E ciò in forza di un richiamo esplicito della novella normativa all'articolo 75 del TUIR.

Nella realtà dei casi potrebbe, però, pure manifestarsi l'eventualità che una società non operativa, a causa del mancato supero test di operatività, dichiari un imponibile fiscale superiore al reddito minimo. In questo caso il contribuente avrebbe potuto essere tentato dall'applicazione delle maggiorazioni di imposta solo ed esclusivamente sul reddito minimo da dichiararsi per il sol fatto di essere un soggetto non operativo.

Il legislatore, al fine di evitare ogni e qualsiasi tentazione in tal senso, ha invece previsto che la maggiorazione dell'aliquota incida sul reddito globale dichiarato, anche qualora

quest'ultimo risulti superiore a quello minimo. Invero questa lettura della normativa in analisi non scaturisce direttamente dalla formulazione del testo di legge, ma deve essere espunta dalla relazione tecnica di accompagnamento al maxiemendamento introduttivo della previsione della maggiorazione.

In buona sostanza quando un soggetto non supera il test di operatività si abbattono sullo stesso tutte le nefaste conseguenze previste dalla normativa. La concettualità di reddito minimo è da considerarsi, invece, una mera questione tecnica utilizzata al fine di coniugare, al valore degli assets patrimoniali, l'imponibile tributario.

LA RIPORTABILITA' DELLE PERDITE E REDDITO MINIMO

A questo punto della trattazione è però necessario introdurre nel ragionamento un ulteriore elemento di analisi coincidente con la riportabilità, in campo tributario, delle perdite pregresse. Senza dubbio adombrare sulla utilizzabilità delle medesime esclusivamente per l'abbattimento della quota di reddito eccedente quello minimo, ed in virtù delle ulteriori modifiche normative intervenute in argomento nella misura massima dell'ottanta per cento degli imponibili, si dovrebbe ritenere che la maggiorazione di imposta non gravi sulla quota parte di reddito ridotto, seppur nei limiti suddetti, dalle perdite fiscali pregresse. Valendo, in chiave interpretativa, per tale assunto, il richiamo effettuato dalla normativa in analisi all'articolo 75 del TUIR precedentemente citato, che evoca il concetto di base imponibile.

Al contrario una corrente di pensiero più rigorista, e maggiormente garantista, in favore dell'amministrazione finanziaria, potrebbe propendere per l'inutilizzabilità tout court delle perdite fiscali pregresse al verificarsi di condizioni di non operatività. Tesi che ci sentiamo di non condividere per la sua palese carenza di supporto normativo e dottrinale.

DECORRENZA DELLE NUOVE NORME

Le nuove disposizioni normative in tema di maggiorazione dell'aliquota IRES decorreranno dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della manovra ferragostana, e coincidente per i soggetti con il periodo di imposta identico all'annualità solare, al 2012.

Vi sarà da porre, però, particolare attenzione alla data di decorrenza della modifica normativa, nel momento di determinazione, all'interno del modello UnicoSC2012, dell'ammontare degli acconti dovuti da questa particolare categoria di contribuenti.

Infatti, poiché la norma sarà già a regime per quel tempo, la stessa non potrà essere ignorata dal contribuente che, si troverà obbligato, a rideterminare gli acconti stessi come se quella norma fosse già stata vigente anche nel periodo di imposta precedente, con un evidente aggravio delle condizioni finanziarie.

LA NUOVA CONDIZIONE DI NON OPERATIVITA': LE PERDITE SISTEMICHE

La seconda modificazione intervenuta nell'ambito della disciplina fiscale delle società di comodo è la previsione di una nuova fattispecie di non operatività in base alla quale, pur non ricorrendo i presupposti di cui all'articolo 30 della legge numero 724 del 1994, attrae nel regime le società che si trovino nelle seguenti situazioni:

- presentino dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale per tre periodi di imposta consecutivi, e facendo scattare la non operatività a decorrere dal successivo quarto periodo di imposta;
- nell'arco temporale di tre periodi di imposta consecutivi, siano per due periodi di imposta in perdita fiscale e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo determinabile ai sensi dell'articolo 30 della legge numero 724 del 1994; anche in questa eventualità la non operatività decorrerà dal periodo di imposta successivo al triennio.

Vi è da sottolineare come in entrambe le situazioni, seppur innovative e non previste nella regolamentazione originaria, restino ferme, le cause di non applicazione della disciplina punitiva in materia di società non operative, con riferimento sia a quelle indicate dalla norma originaria sia a quelle previste in momenti successivi dall'agenzia delle entrate.

Questa affermazione ad una prima lettura della novella normativa era apparsa piuttosto dubbiosa, ma in un recente incontro avuto dall'agenzia delle entrate con la stampa specializzata, è stata confermata la suddetta interpretazione, e, quindi, anche per le società che dovessero trovarsi in tali situazioni di perdita sistemica varranno le condizioni esimenti previste nei provvedimenti legislativi, e di prassi, emanati nel corso degli anni dall'amministrazione finanziaria.

La riflessione principale che può farsi analizzando questo nuovo elemento di stretta sulle società non operative è la palese inversione di rotta operata dal legislatore. Infatti mentre nella disciplina precedente il soggetto giuridico incappava nel regime in conseguenza del mancato raggiungimento di un volume di ricavi minimale, a nulla rilevando l'entità del reddito imponibile, oggi con l'aggiunta di questa nuova previsione, viene spostata l'osservazione, e l'obiettivo aziendale minimale da raggiungere, al risultato economico di esercizio.

Con la novella normativa viene spostato il baricentro della soglia di attenzione all'aspetto reddituale aziendale, che in ipotesi di risultati non soddisfacenti, può comportare l'attribuzione al soggetto societario della patente di società non operativa.

Si deve ritenere che la volontà del legislatore sia stata quella di contrastare alcuni comportamenti "attenti", da parte degli amministratori delle stesse, miranti a bilanciare il livello dei ricavi, conosciuti aprioristicamente sulla base dell'applicazione di determinati coefficienti percentuali agli assets aziendali, con un'entità di costi capaci di sterilizzare l'entità reddituale così determinata.

È assolutamente evidente che, dopo le modifiche legislative intervenute, con la manovra di ferragosto queste alchimie elusive non saranno più esperibili.

Non solo, ma va sottolineato pure come, dopo aver assegnato importanza alla casistica delle perdite fiscali triennali, si è proceduto pure alla creazione di una barriera capace di impedire eventuali comportamenti finalizzati a dichiarare redditi ridicoli, pari magari ad un euro soltanto, per interrompere la sequenza triennale delle perdite di natura fiscale.

E quindi per superare questa barriera si è ritenuto necessario, e sufficiente, la dichiarazione di un reddito minimo, ma parametrizzato al reddito basico previsto dalla normativa, ossia una entità reddituale imponibile che trae origine dal valore dei beni rilevanti.

Operativamente, pertanto, il soggetto dovrà riferire le proprie analisi avendo innanzi una bussola che indichi la direzione da seguire, tenendo in debita considerazione la propria posizione all'interno del triennio pregresso al periodo di imposta di riferimento, non potendo più fare affidamento, per l'esclusione dal regime di non operatività, sul superamento del test di operatività. Acuendo il tutto con la considerazione che la presenza di eventuali perdite pregresse, o di redditi insufficienti rispetto alla bisogna, potrebbero attrarre nel regime.

Ovviamente, anche per questa nuova ipotesi la decorrenza delle stesse è fissata dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge numero 138 del 2011, ossia dal periodo di imposta 2012.

La novità tuttavia è capace di produrre effetti anticipatamente alla sua entrata in vigore. Infatti nella determinazione degli acconti di imposta dovuti per il primo periodo di imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Ma il vero punto nodale di questa nuova disposizione è quello di determinare se, approssimandosi al periodo di imposta 2012, l'osservazione sul trend triennale dei risultati della società debba essere effettuato basandosi su periodi antecedenti allo stesso, ovvero dallo stesso.

Sarà necessario, pertanto, comprendere se, relativamente al periodo di imposta 2012, una azienda possa essere attratta nel meccanismo delle società di comodo, se ha prodotto perdite fiscali per il triennio 2009 – 2011.

Analizzata la normativa, e la relazione di accompagnamento, alla stessa appare ragionevole concludere in senso positivo, rispetto all'utilizzabilità del triennio 2009 – 2011, per l'attrazione nel regime del soggetto.

E questo sulla base di un duplice ordine di motivi. La prima attiene alla mancanza di un intervento sulla posizione del soggetto nelle annualità pregresse. Le stesse, infatti, rilevano unicamente come parametro di riferimento, ma non sono interessate da alcuna mutazione di regole nelle imposizioni. Impedendo, così disponendo, la sollevazione di ipotesi di censurabilità sulla retroattività della norma.

In seconda battuta basando la riflessione sulle esigenze di gettito erariale. Infatti, ove si intendesse far slittare al 2012 l'analisi della posizione triennale, i primi maggiori incassi non si realizzerebbero prima del 2015, contrastando palesemente con le previsioni di gettito inserite nella relazione tecnica allegata al decreto.

Per opportunità di trattazione si ricorda, da ultimo, che le perdite di esercizi precedenti potranno essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo.

Infine, con una disposizione identica a quella contenuta nell'alveo delle società non operative di "vecchio stampo" viene regolata la decorrenza delle norme in commento, prevedendo che nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione, e a questo punto dal 2012, si assumerà, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando la nuova disciplina.

Si ricorda, da ultimo, che già l'articolo 24 del decreto legge n. 78 del 2010 aveva introdotto alcune disposizioni volte a indirizzare l'attività di controllo dell'agenzia delle entrate e della guardia di finanza verso il contrasto del fenomeno delle imprese in perdita fiscale cosiddetta "sistemica".

A tal fine la norma obbliga i predetti soggetti a programmare i controlli fiscali in modo da assicurare una vigilanza sistematica - basata su specifiche analisi di rischio - su imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per più di un periodo di imposta. Tale perdita non dovrà però essere determinata da compensi erogati ad amministratori e soci; inoltre l'impresa non dovrà aver deliberato, e interamente liberato, nello stesso periodo uno, o più, aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

La vigente normativa prevede, inoltre, che nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio siano realizzati piani annuali coordinati di intervento, elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale, che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento.

LA MAPPA DELLE VARIAZIONI DELLE SOCIETA' NON OPERATIVE

Articolo 2 L. n. 148 del 14 settembre 2011	
Comma	Provvedimento
36 da quinquies a octies	Previsione incremento aliquota IRES del 10,5%
36 novies	Entrata in vigore dal 2012
36 decies	Previsione nuova disciplina perdite fiscali sistemiche

36 undecies	Previsione nuova disciplina perdite fiscali 2 su 3 periodi di imposta
36 duodecies	Entrata in vigore dal 2012

I BENI DEI SOCI

La manovra estiva 2011 ha introdotto, anche, alcune specifiche previsioni al fine di contrastare la concessione in godimento di beni a soci e familiari di imprese gestite sia in forma individuale che collettiva, a fronte di un corrispettivo "non congruo".

L'intento dell'amministrazione finanziaria, seppur ormai datato, come anticipato nella parte introduttiva del presente contributo, in materia di intestazione di comodo di beni sociali rilevanti in capo al soggetto giuridico, è ormai evidente. Contenimento ai massimi livelli delle possibilità che le aziende detengano beni che in realtà siano utilizzati dai soci, ovvero titolari, della medesima. L'obiettivo è palesato nella volontà del fisco di evitare che questa intestazione schermo eviti l'imputazione di maggiori redditi in capo alle persone fisiche, ma godendo nel contempo della deducibilità dei costi nell'alveo del reddito di impresa.

Il legislatore è intervenuto con una novella normativa che produce una feroce, e violenta, stretta impositiva su questi beni, ampliando, nel contempo, le capacità conoscitive della stessa amministrazione finanziaria in ambito redditometrico.

L'intervento *de quo* deve essere inteso a livello sistemico con le modifiche intervenute in materia di società non operative. Le modifiche introdotte esplicano i loro effetti su almeno tre livelli.

Il primo livello di intervento mira a creare una nuova ipotesi di reddito diverso interessante il soggetto utilizzatore del bene senza corresponsione di un adeguato corrispettivo.

Il secondo livello prevede l'introduzione di un divieto generalizzato alla deduzione dei costi relativi al bene in godimento in sede di determinazione del reddito di impresa, conclamando l'immanente principio esistente nel TUIR in tema di sussistenza dell'inerenza dei costi al fine di autorizzarne la loro deducibilità.

Ed infine viene creato un meccanismo di comunicazione, e sorveglianza, nonché sanzionatorio mirante a scoraggiare, in futuro, l'intestazione interposta di questi beni.

Scendendo nel particolare dell'analisi dei vari livelli di intervento va evidenziato, innanzitutto, l'introduzione nel corpo normativo dell'articolo 67 del TUIR di una nuova fattispecie di reddito diverso, inserendola all'interno del primo comma alla lettera h-ter), secondo la quale concorrerà alla formazione del reddito complessivo della persona fisica la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni aziendali ai soci, o ai familiari dell'imprenditore individuale.

Ma chi sono i soggetti che possono vedersi imputata questa nuova fattispecie reddituale?

Sicuramente i soci di qualsiasi tipo di società, con l'unica esclusione dei soci delle società semplici in quanto non esercitanti attività di impresa, in forza del fatto che la norma richiama i beni di impresa; nonché i familiari dell'imprenditore individuale, individuabili ai sensi dell'articolo 5, ultimo comma, del TUIR sulla base del disposto normativo dell'articolo 433 del codice civile, ossia il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado, così come evocato pure dal provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate numero 166485 del 16 novembre 2011.

La concessione in godimento paventata dalla disposizione normativa, a nostro parere, non può che riferirsi ad un utilizzo del bene senza alcuna attinenza con l'attività di impresa poiché solo seguendo il suddetto filo logico si è in grado di giustificare la sussistenza di un reddito figurativo.

Dal tenore del provvedimento attuativo si evince pure che non sono stati introdotti limiti in merito alla durata delle concessione in godimento dei beni; gli assets aziendali ricompresi nella normativa sono state individuati nelle seguenti categorie:

- autovetture
- altri veicoli
- unità da diporto
- aeromobili
- immobili
- altri beni di valore non superiore a tremila euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicata.

La norma introduttiva, ossia il comma 36-quaterdecies, esplicita che i costi relativi ai beni concessi ai soci, o ai familiari, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento «non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile».

Si ricorda che il principio di inerenza consente la deducibilità dei costi per l'impresa solo nella misura in cui questi si riferiscano ad attività, o beni, da cui derivano ricavi tassati. Pertanto si deve ritenere che, a legislazione vigente, i costi relativi ai beni concessi gratuitamente in godimento ai soci, o ai familiari, sono già indeducibili in sede di determinazione del reddito d'impresa, in quanto carenti del requisito dell'inerenza, ovvero del nesso funzionale che deve collegare i componenti negativi allo svolgimento della specifica attività dell'impresa.

Pertanto sulla base delle disposizioni in esame, nel caso in cui una società, o un'impresa individuale, mettano a disposizione di soci, o di familiari, dell'imprenditore dei beni di loro proprietà, viene espressamente richiesto che, a fronte di tale utilizzo, la società, o l'impresa, ricevano un corrispettivo e che tale corrispettivo sia allineato con il valore di mercato. In

caso contrario, si configura un reddito in capo al socio, o al familiare, e un costo indeducibile in capo alla società o all'impresa.

Si può, quindi, affermare che chi usa un bene senza pagarne il corrispettivo consacra l'esistenza di un reddito assimilabile ad un fringe benefit, ed ovviamente a patto che il percettore non si trovi già nella situazione in cui tali benefici rilevino autonomamente ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente.

La fondatezza di tale affermazione si riscontra nella esegesi dell'articolo 67 del TUIR, nel cui incipit iniziale si rinviene l'imponibilità dei redditi ivi menzionati a patto che gli stessi non siano oggetto di tassazione sulla base delle disposizioni impositive che regolano altre categorie reddituali specifiche.

Nel caso, invece, venisse erogato, dall'utilizzatore, un corrispettivo lo stesso concorrerà alla formazione del reddito solo il differenziale tra il valore normale, con le difficoltà di quantificazione di cui si dirà tra breve appresso, e la somma pagata; tale corrispettivo concorrerà pure alla formazione del reddito di impresa.

I costi, infatti, inerenti a tali categorie di beni concessi in godimento ai soci, o ai familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo inferiore al valore di mercato non saranno in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile; viene cioè sancita normativamente l'impossibilità di deduzione di un costo di per se già indeducibile per assenza del requisito di inerenza.

Approfondendo l'analisi possiamo osservare che il diniego alla deduzione è di tipo assoluto ed integrale ove il corrispettivo incassato non sia pari almeno al valore di mercato, come non è dubitale che i corrispettivi pagati concorreranno integralmente alla formazione del reddito, e da ultimo l'ineducibilità in analisi non è correlato con altre disposizioni del TUIR che dispongono limitazioni alla deducibilità dei costi, quali ad esempio l'articolo 164 del TUIR in ambito automobilistico.

La stringente normativa in analisi contiene, inoltre, una previsione in materia di controllo da parte dell'agenzia delle entrate sulle prescrizioni descritte. In particolare, nel caso in cui si verifichi la fattispecie rilevante, l'impresa concedente, ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore, dovranno comunicare all'agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo.

In caso di mancata comunicazione, ovvero in caso di dati incompleti o non veritieri, è stabilita in solido una sanzione amministrativa pari al trenta per cento della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo del bene concesso in godimento. Nel caso in cui i contribuenti abbiano ommesso di effettuare la comunicazione all'agenzia delle entrate, avendo comunque adempiuto alla novellata normativa è dovuta, in solido, la sanzione amministrativa da 258 euro a 2.065 euro.

Ma vi è di più ! Il comma 36-duodevices dispone che l'agenzia delle entrate procederà a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni

concessi in godimento, tenendo conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, di «qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società», e disponendo l'applicazione delle norme introdotte a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in esame, ovvero, in caso di periodo coincidente con l'anno solare, dal 2012.

Deve ritenersi, purtroppo, che il suddetto richiamo normativo sia stato ritenuto sufficiente dall'agenzia per amplificare a dismisura l'ambito applicativo della comunicazione. Vi è però da rimarcare che in tutte le occasioni in cui il socio non abbia in godimento alcun bene, ma abbia effettuato semplicemente un apporto, dallo stesso non debba essere effettuata alcuna comunicazione.

LA COMUNICAZIONE DEI DATI

I dati relativi ai beni in godimento dovranno essere trasmessi entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui il bene è stato a disposizione del socio, o del familiare, o ne è terminato il godimento, attraverso i canali telematici *Entratel* o *Fiscoline* e utilizzando i software di controllo messi a disposizione gratuitamente dall'agenzia delle entrate.

Per il periodo precedente a quello di prima applicazione della norma, l'invio andrà fatto entro il prossimo 15 ottobre.

GLI ACCONTI DI IMPOSTA

Per determinare gli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione, si assumerà, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni introdotte dalla normativa in commento anche al periodo di imposta precedente.

LA MAPPA DELLE VARIAZIONI DEI BENI SOCIALI

Articolo 2 L. n. 148 del 14 settembre 2011	
Comma	Provvedimento
36 terdecies	Introduzione nuova fattispecie reddito diverso ex art. 67, c. 1, lett. h-ter) del TUIR
36 da quaterdecies a quinquiesdecies	Introduzione nuova fattispecie imponibilità nel reddito di impresa
36 sexiesdecies	Previsione nuova comunicazione telematica
36 septiesdecies	Previsione allargamento attività di indagine da parte dell'anagrafe tributaria

36 duodevices	Entrata in vigore dal 2012
---------------	----------------------------

LA MAGGIORAZIONE IRES DISPOSTA PER LE SOCIETÀ NON OPERATIVE E LA NUOVA PREVISIONE DI PERDITA SISTEMICA

PREMESSA

Il decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito nella legge 14 settembre 2011 n. 148, ovvero l'ormai famigerata Manovra di Ferragosto, ha integrato, ma meglio sarebbe dire inasprito, la disciplina delle società non operative, comunemente definite comodo, allo scopo di contrastarne l'utilizzo.

Con il precipuo fine di eliminare qualsiasi ipotesi di interposizione fittizia, ossia di schermo societario all'intestazione di beni che, nella realtà, rimangono nella piena disponibilità del socio, o dei suoi familiari, attraverso l'inserimento di un'addizionale di ben 10 punti e mezzo percentuali, all'attuale aliquota Ires fissata al 27,5%, nonché prevedendo la configurazione di una nuova fattispecie di non operatività per le società che rilevano perdite di natura sistemica, invero già preannunciata nella manovra tributaria estiva dello scorso anno con quanto disposto nel primo comma dell'articolo 24, del decreto legge 31 maggio 2010 n. 78.

Appare quindi fin troppo evidente che le finalità perseguite dalle nuove disposizioni rispondono alla necessità di contrastare l'evasione, ma anche l'elusione fiscale con la conferma di come il legislatore abbia voluto intercettare le condotte anti-economiche che esulano da qualsiasi logica imprenditoriale, come sostenuto più volte, ed anche recentemente, dalla giurisprudenza di legittimità.

Il primo aggravio riguarda quindi l'innalzamento del prelievo tributario gravante sulle società di capitali che si innalza dal 27,5% al 38% su tutto il reddito realizzato, anche se superiore al reddito minimo determinato in applicazione delle disposizioni, di cui al comma 3, dell'articolo 30, della legge 23 dicembre 1994 n. 724.

Il secondo aggravio disposto ha ad oggetto, invece, tutte le società e gli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi o per due periodi d'imposta e per uno con un reddito inferiore al minimo, determinato in ossequio alla medesima disciplina, che diventano non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta successivo.

Quest'ultima fattispecie, come vedremo, ha fatto emergere in sede di prima analisi del provvedimento, ma soprattutto, temiamo, farà emergere molteplici complicazioni in sede di prima applicazione nel corso della compilazione del modello Unico 2012 relativo al periodo di imposta 2011.

E tali complicazioni saranno acuite anche in forza della loro combinazione, e miscelanea, con quanto confermato dal decreto istitutivo in tema di mantenimento delle cause di non applicazione prescritte dalla disciplina in materia di società non operative, stabilite dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994,

ASPETTO SOGGETTIVO

In ambito soggettivo, il legislatore ha definito potenzialmente “non operative” le società e gli enti che, in presenza anche dei requisiti oggettivi, sono costituiti nella conformazione giuridica di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società a esse equiparate, nonché le società estere (non residenti) con stabile organizzazione sul territorio nazionale.

Restano, invece, esclusi dalla disciplina in commento i soggetti non aventi la natura giuridica appena indicata e che, pur in possesso di una veste giuridica idonea, hanno, alternativamente, presentato l’istanza di disapplicazione o rientrano tra quei soggetti che possono vantare cause di esclusione indicate nei commi 1 e 4-ter, dell’articolo 30, della legge n. 724 del 1994.

Più opportunamente va sottolineato come, in forza di quanto previsto dal comma 4-ter, del più volte citato articolo 30, meglio si debba far riferimento al provvedimento dell’Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008.

Sono da ritenersi, inoltre, esclusi dall’ambito di applicazione della disciplina delle società non operative, tutti quei soggetti collettivi, o enti, che non sono tassativamente individuati dal primo comma, dell’articolo 30, della legge n. 724 del 1994, quali le società semplici, gli enti commerciali, gli enti non commerciali, le società consortili, le società cooperative e di mutua assicurazione, nonché le società e gli enti privi di stabile organizzazione.

In aggiunta a tali tipologie societarie, che possono vantare cause di esclusione “automatica”, vanno contemplati anche i soggetti collettivi che abbiano presentato una specifica istanza di interpello, non importa se disapplicativo o giustificativo, in forza del disposto del comma 4-bis, dell’articolo 30, della legge n. 724 del 1994, manifestando, nello stesso, la presenza di cause oggettive che abbiano impedito il conseguimento di ricavi, ottenendo il parere favorevole rilasciato a cura delle Direzioni regionali delle entrate competenti per territorio.

Con la manovra d Ferragosto, il legislatore ha introdotto una nuova fattispecie che si aggiunge a quelle contemplate nell’articolo 30, della legge n. 724 del 1994, inserendo all’interno, senza alcuna particolare discriminazione, quelle società che realizzano perdite reiterate nel tempo o, come definite in epoca precedente, sistemiche.

In termini legislativi ed esegetici la norma, ed in particolare, i commi 36-decies e 36-undicies, dell’articolo 2 del decreto legge n. 138 del 2011 hanno previsto che i soggetti indicati al comma 1, del richiamato articolo 30, siano da considerarsi soggetti non operativi ogniqualvolta ricorrano le seguenti condizioni:

- presentino perdite di natura fiscale per tre periodi di imposta consecutivi;

ovvero,

- abbiano dichiarato, sempre nell'arco di un triennio, perdite di natura fiscale per due periodi e un reddito inferiore a quello minimo, come determinato in applicazione dei coefficienti di cui al comma 3, del citato articolo 30, nell'ulteriore periodo.

In presenza delle suesposte situazioni, la società entrerà a far parte del novero di quei soggetti definiti non operativi a partire dal quarto periodo d'imposta successivo al triennio sul quale si è concretizzata la situazione di perdite reiterate.

Appare in questa sede assai importante sottolineare come il primo periodo d'imposta cui si renderà applicabile la nuova fattispecie sia il 2012.

La nuova presunzione, peraltro, interviene e si renderà operativa anche in assenza dei presupposti di cui al comma 1, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994, quando i ricavi dichiarati siano superiori a quelli minimi determinati con l'applicazione dei coefficienti, di cui al comma 3 del medesimo articolo.

Per effetto di tale disposizione le società, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dovranno procedere a verificare se nel triennio composto dagli esercizi sociali 2009, 2010 e 2011, abbiano realizzato perdite fiscali che, in base alle succitate disposizioni, le facciano entrare *ex lege*, nell'ambito delle società non operative.

Sul punto è opportuno evidenziare che le nuove disposizioni non contemplano esplicitamente la successiva, e possibile, fuoriuscita dal regime di comodo ma, essendo la verifica delle perdite sistemiche *in itinere* su base triennale, si deve ritenere automatica la fuoriuscita, dal regime punitivo, nel periodo successivo a quella di interruzione della produzione di perdite tributarie, ovvero della produzione di risultati economici tributariamente negativi per due periodi e di uno positivo al di sotto del minimo figurativo.

Cerchiamo di esplicitare questo ultimo concetto con un esempio. Se la società entrerà a far parte dei soggetti non operativi dal 2012 poiché ha realizzato tre perdite di natura fiscale consecutive nel triennio 2009-2011, potrà fuoriuscire dal regime a partire dal periodo d'imposta successivo, ossia dal periodo di imposta 2013, se nel periodo d'imposta 2012 la stessa società realizzerà un utile di ammontare superiore a quello determinato in base ai coefficienti legislativamente stabiliti.

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

L'AUMENTO DELL'ALIQUTA IRES

Una volta entrata a far parte dei soggetti non operativi, la società subirà una serie di restrizioni; alcune già presenti nella precedente normativa e alcune di novella introduzione.

Preliminarmente, si ricorda che la società di comodo deve dichiarare un reddito minimo determinato in via presuntiva a norma del comma 3, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994; detto reddito è determinato dalla sommatoria degli importi calcolati con utilizzo di talune percentuali differenziate applicate a specifici asset patrimoniali, quali quote, azioni, obbligazioni, titoli, immobili e altre immobilizzazioni, sui valori indicati nell'esercizio per il quale si procede al calcolo.

In secondo luogo, in base al disposto normativo di cui al comma 3-bis, del citato articolo 30, per le società di comodo la base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) non può risultare inferiore al citato "reddito minimo", incrementato di taluni costi come avviene per i soggetti che utilizzano regimi forfetari (retribuzioni, compensi a collaboratori a progetto o continuativi e di lavoro autonomo occasionale e interessi passivi).

In terzo luogo, nel periodo in cui la società risulta non operativa, le eventuali perdite pregresse possono essere utilizzate esclusivamente per abbattere la parte di reddito eventualmente eccedente quello minimo.

Infine, come ulteriore negativizzazione prevista già dalle precedenti disposizioni, il soggetto non operativo subirà la preclusione al rimborso, e alla compensazione, seppur orizzontale, con altri tributi e contributi del credito Iva, fino all'annullamento dello stesso, in assenza di operazioni Iva per un importo pari almeno al reddito minimo.

A tali penalizzazioni, la novella normativa ferragostana ha aggiunto un'ulteriore aggravante disponendo che "... l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi (...) dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali ..."; maggiorando, di fatto, l'aliquota Ires, dal 27,5% al 38%.

Una prima constatazione che si rileva dal tenore letterale delle disposizioni appena richiamate è che la maggiorazione impatta esclusivamente sull'Ires e, di conseguenza, e fatti salvi alcuni casi particolari, non intacca le società personali per le quali il reddito minimo presunto, rideterminato con i coefficienti stabiliti dalla normativa *de quo*, verrà percorso con le aliquote ordinarie in capo ai soci.

Una seconda considerazione ha ad oggetto, invece, il fatto che restano incise dalla maggiorazione di aliquota sia le "vecchie" società di comodo, ossia quelle con ricavi realizzati inferiori a quelli minimi presunti, sia le "nuove" società ossia quelle in perdita reiterata.

Infine, sempre dal tenore letterale delle disposizioni richiamate, una ultima osservazione deve essere proposta: fatta salva diversa interpretazione dell'amministrazione finanziaria, tutto il reddito imponibile realizzato dalla società, compresa la parte eccedente quello minimo, dovrà sottostare alla tassazione con l'aliquota maggiorata.

Questa conclusione è rilevabile, anche sulla base della circolare 31 ottobre 2011, n. 25/IR, § 4, pubblicata dall'IRDCEC, nella quale viene affermato che "... dalla relazione tecnica al maxi-emendamento ..., in presenza di un reddito imponibile minimo stimato dal prospetto di verifica dell'operatività, la maggiorazione è calcolata sul reddito imponibile dichiarato anche nel caso in cui quest'ultimo sia superiore al reddito minimo ...".

Ne consegue, pertanto, che la maggiorazione troverà applicazione sul reddito complessivo, tenendo conto del reddito imponibile determinabile ai sensi dell'articolo 75 del testo unico delle imposte sui redditi.

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

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

In base sempre alle affermazioni contenute nel quarto paragrafo della circolare n. 25/IR del 31 ottobre 2011, § 4, emessa dall'IRDCEC, si deve dare per scontato il fatto che, in presenza di socio-persona fisica di una società di capitali che abbia optato per il regime della trasparenza, per effetto di una ristretta base societaria, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR, ma riconducibile al novero delle società non operative, il reddito imputato per effetto dell'opzione "... subirà l'ordinaria tassazione IRPEF con le aliquote progressive...".

In base al disposto del comma 36-novies, dell'articolo 2 della manovra ferragostana, la maggiorazione Ires, in analisi, si renderà applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione, ossia dal 17 settembre 2011, per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina troverà applicazione a partire dal 2012.

Le disposizioni in commento, inoltre, prevedono che nella determinazione degli acconti per il periodo d'imposta di prima applicazione, per i solari il 2012, si deve assumere, quale entità dell'imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata con l'applicazione delle disposizioni inserite nei commi 36-quinquies e 36-octies, dell'articolo 2, della manovra di Ferragosto.

Peraltro, si segnala che se la società risulterà in perdita nel triennio 2009-2011, la stessa non si dovrà considerare di comodo nel terzo esercizio, ma solo nel periodo d'imposta successivo, ancorché dovrà procedere a ricalcolare gli acconti per il quarto periodo d'imposta successivo al triennio, tenendo conto dell'imposta "virtualmente" dovuta nel 2011, con applicazione dell'aliquota maggiorata del 38% e considerando almeno il reddito minimo.

LA NUOVA FATTISPECIE DELLE PERDITE SISTEMICHE

Altra novità, come già accennato nel capitolo dedicato genericamente all'ambito applicativo, è stata introdotta dai commi 36-decies e 36-undecies, dell'articolo 2 del decreto legge n. 138 del 2011 e concerne l'ingresso nell'alveo dei soggetti collettivi aventi le caratteristiche della non operatività delle:

- società e degli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi;
- società e degli enti che nel triennio presentano due dichiarazioni in perdita fiscale e una con reddito, ma inferiore al reddito minimo determinato in applicazione dei coefficienti indicati dal comma 3, dell'articolo 30 della legge n. 724/1994.

La società che si trova in una delle due situazioni sopraevidenziate diventerà di comodo a partire dal successivo quarto periodo d'imposta e, pur in assenza di un'espressa previsione, rientrerà tra le operative quando in un periodo d'imposta realizzerà un utile superiore a quello minimo, interrompendo la consecutività di realizzazione delle perdite o di utili inferiori al minimo.

Di conseguenza, come detto, la nuova fattispecie opera anche in assenza dei presupposti indicati dal comma 1, dell'articolo 30 e riguarda la generalità dei soggetti interessati alla disciplina, con estensione alle società personali.

La novella previsione normativa, o meglio dovrebbe dirsi la nuova presunzione, riguarda, di fatto, le società e gli enti in perdita sistemica, e dal tenore letterale ne consegue che:

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

Come acutamente segnalato nella medesima circolare n. 25/IR dell'IRDCEC dello scorso 31 ottobre 2011, ma al paragrafo numero 5, "... resta da chiarire se nel computo del triennio

vadano considerati i periodi di imposta con cause di esclusione dall'applicazione della disciplina delle società di comodo. In altre parole, occorre verificare se la presenza di una causa di esclusione o di disapplicazione interrompe la successione di dichiarazioni in perdita che fanno scattare la presunzione di non operatività ...".

Se così fosse, saremmo in presenza di una società in perdita sistemica che in almeno un periodo d'imposta del triennio considerato non ha applicato la disciplina sulle società di comodo stante la causa di esclusione, il primo periodo potenzialmente interessato alla nuova disciplina resterebbe il quarto, per il decorso di un triennio di perdite consecutive o con due in perdita e uno inferiore al reddito minimo.

Inoltre, il documento richiamato ha opportunamente evidenziato il problema, già accennato, sull'utilizzabilità, o meno, delle perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta in cui opera la presunzione di non operatività, riferendosi soprattutto a quella concernente la nuova fattispecie di perdite sistemiche; sul punto l'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti conferma che in via ordinaria le perdite non possono essere riportate in avanti a scomputo di redditi futuri, che le nuove disposizioni prescindono dal superamento del *test* e che, di conseguenza, "... le perdite conseguite nei periodi in cui opera la presunzione siano da considerare "non" riportabili ...", stante il fatto che dal tenore letterale delle disposizioni sembra emergere la volontà del legislatore di sostituire il *test* ordinario di operatività con la presunzione legislativa, lasciando inalterate tutte le conseguenze derivanti dalla non operatività raggiunta, come quelle che incidono sul blocco dell'Iva e sulla tassazione del reddito minimo ai fini Irap.

Ad integrazione di questo pensiero vi è da rilevare come autorevole dottrina abbia affermato che la nuova fattispecie stride con la volontà del legislatore di venire incontro alle imprese in perdita, dopo la modifica introdotta al comma 2, dell'articolo 84 del Tuir che, nella consapevolezza che in tempi di congiuntura recessiva la realizzazione di perdite appare situazione ricorrente, permettendo agli imprenditori la deduzione limitata all'80%, ma senza alcuna limitazione temporale delle perdite verificatesi in ordinaria vita aziendale, e la deduzione del 100% delle perdite realizzate nei primi tre anni di esercizio dell'attività per le imprese neo-costituite.

Va rimarcato come paradossalmente se la *newco* è stata costituita all'inizio dell'ultimo triennio e abbia realizzato nei tre anni perdite di natura fiscale, apparendo questa una situazione ricorrente e fisiologica per effetto dei necessari investimenti iniziali, la stessa dal 2012 rientrerà tra le società non operative, non essendo previsto alcuno specifico esonero, con l'ulteriore aggravio dell'applicazione dell'aliquota maggiorata, come indicato.

Sul punto nel corso degli incontri con la stampa specializzata l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di affermare che: "le disposizioni in materia di società c.d. in perdita sistematica ex articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011 presuppongono un c.d. "periodo di osservazione" di tre anni; nei confronti di quelle società che non hanno almeno tre anni "di vita", pertanto, la disciplina sulle società c.d. in perdita sistematica non trova applicazione. Ciò non esclude che per le stesse società la disciplina delle società "di comodo"

prevista dall'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 possa trovare applicazione, qualora ne ricorrano i presupposti ivi previsti.

Un ulteriore dubbio si è posto allorchè ci si ponga il quesito su come operino i due limiti per l'utilizzo di perdite pregresse da parte delle società di capitali "non operative" previsti, rispettivamente, dall'art. 23, comma 9, D.L. 98/2011 e dall'art. 30, c. 3, lett. c), L. 724/1994.

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

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

Per una migliore comprensione del problema si ponga il seguente esempio:

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

Vale il limite dell'eccedenza sul reddito minimo, e pari a: $70 - 30 = 40$, in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo, pari a: $70 \times 80\% = 56$. In questo caso la società compenserebbe la perdita per un importo di 40, dichiarando un imponibile di 30 pari al reddito minimo, che risulterebbe superiore al 20% del reddito complessivo, mantenendo nel contempo una perdita residua ancora riportabile pari a 60 ?

Puntuale è arrivata pure in questo caso la risposta dell'Amministrazione finanziaria sempre nel corso degli incontri svoltisi con la stampa specializzata.

I funzionari della Direzione Centrale Normativa hanno affermato che il limite alla riportabilità delle perdite stabilito dall'articolo 23, comma 9, D.L. n. 98 del 2011, che ha modificato l'art. 84 del Tuir, e quello speciale previsto per le società non operative dall'articolo 30, comma 3, lettera c), ultimo periodo, della L. n. 724 del 1994, trovano entrambi applicazione per le società non operative, ossia di quelle che si connotano come "non operative" sia ai sensi del citato articolo 30 sia ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e ss., del D.L. n. 138 del 2011.

Le perdite relative ai precedenti periodi d'imposta, le c.d. perdite pregresse delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione dal reddito imponibile, con due limitazioni:

(a) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non potranno eccedere l'ottanta per cento del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del Tuir; e

(b) le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub (a), potranno essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della L. n. 724 del 1994, così come già affermato dalla medesima Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007.

Quanto al limite sub (a), il "reddito imponibile" rilevante ai fini del calcolo dell'ottanta per cento è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

Nell'esempio descritto 70 sarà il reddito imponibile su cui calcolare l'ottanta per cento; di conseguenza, il reddito astrattamente compensabile con le perdite pregresse sarà pari a 56, ossia l'80% di 70, nei limiti del reddito minimo di 30, limite c.d. effettivo.

Pertanto, la società "non operativa" dichiarerà un reddito imponibile pari 30, con una perdita residua riportabile a nuovo per 60, ossia, 100 meno le perdite utilizzate in compensazione per 40, su un totale "astrattamente" disponibile di 56.

Si deve evidenziare che con l'eliminazione del limite quinquennale al riporto delle perdite e la contestuale introduzione di una riportabilità illimitata nel tempo delle medesime, anche, le società non operative "congeleranno" le proprie perdite realizzate in periodi in cui erano considerate "operative", in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere "operative" ovvero, ancorché rimangano non operative, conseguano un reddito imponibile superiore quello minimo presunto, con i limiti sopra indicati.

CAUSE DI DISAPPLICAZIONE

La novella normativa ha previsto che "... restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della L. 724 del 1994 ...".

Da tale assunto ne deriva, pertanto, che, con il richiamo alle "cause di disapplicazione", il legislatore abbia voluto indicare sia le cause di esclusione indicate dal comma 1, dell'articolo 30, della legge n. 724/1994 che quelle individuate dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, in presenza delle quali è possibile disapplicare, in modo automatico, la disciplina delle società di comodo, senza dover procedere alla presentazione dell'istanza di interpello, di cui al comma 4-bis del medesimo articolo 30.

Su questo ambito l'IRDCEC ha ricordato le cause di non applicazione automatica, con riferimento a quanto disposto dal comma 36-decies, dell'articolo 2, del decreto legge n. 138/2011 che ha previsto che, anche per le società considerate di comodo perché in perdita sistemica, quale nuova fattispecie, restano ferme "... le cause di non applicazione della disciplina in materia di società considerate non operative di cui al predetto art. 30 della legge n. 724 del 1994 ...", con la conseguenza che, se sarà confermato l'indirizzo fornito con un datato documento di prassi ministeriale, e più precisamente la circolare dell'Agenzia delle entrate 23 febbraio 2007 n. 5/E, "... le cause di esclusione operano in modo automatico ..." non ricorrendo la necessità di presentare una specifica istanza di interpello.

Appare quindi evidente la confermata validità dell'indirizzo di prassi appena indicato con la conferma della disapplicazione automatica.

In estrema sintesi ed in chiusura delle nostre analisi non possiamo che invitare, per la necessaria verifica della possibile non applicazione della disciplina, le società che, alternativamente, a :

- presentare istanza di disapplicazione alla Direzione regionale delle entrate competente per territorio, indicando, ma soprattutto dimostrando, le cause oggettive che hanno fatto emergere le reiterate perdite fiscali;
- attendere un'implementazione delle cause di disapplicazione della disciplina, con un nuovo provvedimento o con la modifica di quello del 2008.

§§§

Tavola di sintesi numero 1	
Società non operative, ecco le disapplicazioni possibili	
Disapplicazione automatica	<ul style="list-style-type: none"> ▪ soggetti obbligati a costituirsi nella veste giuridica di società di capitali (società finanziarie, CAF, società costituite da enti locali territoriali, società a prevalente partecipazione pubblica) ▪ soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta (costituzione) ▪ società in amministrazione controllata o straordinaria o in concordato preventivo ▪ società che controllano società o enti con titoli quotati ▪ società esercenti pubblici servizi di trasporto ▪ società a largo assetto societario (più di 50 soci) ▪ società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 ▪ società con un valore della produzione superiore al totale dell'attivo patrimoniale ▪ società partecipate da enti pubblici nella misura del 20% del capitale sociale ▪ società congrue e coerenti agli studi di settore
Disapplicazione oggettiva	<ul style="list-style-type: none"> ▪ società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva ▪ società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa ▪ società sottoposte a sequestro penale o a confisca ai sensi degli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575, nonché altri casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario ▪ società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione a enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali ▪ società che detengono partecipazioni in società considerate non

	<p>di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione e società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione a un precedente periodo di imposta
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tavola di sintesi numero 2
Il calcolo degli acconti con l'aliquota maggiorata
<p>Si ipotizzi una società a responsabilità limitata non operativa nel periodo d'imposta 2011, con reddito adeguato al minimo per euro 50.000.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'Ires dovuta per il periodo d'imposta 2011 è pari a euro 13.750,00 (50.000 x 27,5%) ▪ gli acconti 2012 devono tenere conto dell'aliquota maggiorata del 38% e pertanto l'imposta dovuta sarà pari a euro 19.000,00 (50.000 x 38%) ▪ l'acconto Ires per il 2012 è pari al 100% dell'imposta dovuta per il periodo precedente e, senza considerare possibili detrazioni, crediti d'imposta o ritenute, lo stesso risulta pari a quanto "virtualmente" dovuto, dopo il ricalcolo con aliquota al 38% ovvero euro 19.000,00, da versare in due rate, la prima pari al 40% (euro 7.600,00) e la seconda pari al 60% (euro 11.400,00).

Tavola di sintesi numero 3	
Il primo triennio	
Situazione triennio 2009/2011	Conseguenze nel periodo d'imposta successivo (2012)
Realizzazione di perdite fiscali in tutti e tre i periodi del triennio	La società è non operativa ancorché realizzi ricavi superiori alla soglia minima
Realizzazione di perdite fiscali in due periodi del triennio e un reddito inferiore a quello minimo nel restante	La società, anche in questo caso, è non operativa ancorché realizzi ricavi superiori alla soglia minima
Realizzazione di perdite fiscali in un solo periodo del triennio, reddito realizzato inferiore a quello minimo nei restanti due periodi	La società non è di comodo pur rendendosi applicabile il test di vitalità e il calcolo del reddito minimo

Tavola di sintesi numero 4	
Società non operative:	
quadro riepilogativo generale	
Soggettività	Si rende necessaria la verifica che la società rientri tra quelle assoggettabili alla disciplina
Operatività	Necessario procedere alla verifica del <i>test</i> di vitalità prescritto dal comma 1, dell'art. 30, legge n. 724/1994
Disapplicazione	Se la società non supera il <i>test</i> si rende necessario verificare se la stessa rientra in almeno uno dei casi di esclusione o di disapplicazione della disciplina
Interpello	Possibile presentazione di un'istanza d'interpello disapplicativo e/o giustificativo, nonostante il rischio che il parere (positivo) sia ottenuto tardivamente (oltre l'esercizio in corso per i solari che hanno realizzato perdite nel triennio 2009/2011 o due perdite e un esercizio in utile ma sotto al "reddito minimo" con ingresso tra i soggetti non operativi nel 2012)
Estromissione	Possibile estromissione dei beni dal regime d'impresa valutando costi-benefici per effetto della disciplina disposta dalla lettera c), comma 1 e comma 3, art. 86 e dal comma 3, articolo 9 del d.p.r. n. 917/1986 e dal d.p.r. n. 633/1972 fatto salvo, per detto ultimo tributo, quanto prescritto sulla mancata detrazione del tributo all'acquisto (anche per effetto di una trasformazione in società semplice)

LE SOCIETÀ NON OPERATIVE : CASI SPECIFICI E NOVITA' PROCEDURALI

La disciplina sulle società non operative, contenuta nell'articolo 30 della legge 724/1994 è stata oggetto di importanti modifiche operate dall'articolo 2 del D.L. 138/2011 (manovra di ferragosto).

L'obiettivo delle novità introdotte è - al pari dei precedenti interventi sulla disciplina - quello di contrastare più efficacemente le società che si costituiscono esclusivamente per gestire il proprio patrimonio nell'interesse dei soci senza svolgere, in tal modo, un'effettiva attività commerciale.

In linea generale, le principali novità riguardano:

1. l'incremento di tassazione di 10,5 punti percentuali (dal 27,5% al 38%) per le società considerate non operative
2. l'assoggettamento alla disciplina delle società non operative anche qualora la società sia in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero, nell'arco del triennio, dichiarare per due periodi d'imposta una perdita e per il terzo un reddito inferiore a quello minimo.

L'incremento dell'aliquota

La maggiorazione dell'aliquota trova applicazione ogni qualvolta la società rientri tra quelle considerate non operative dal citato articolo 30 della legge 724 del 1994.

Si ricorda, al riguardo, che lo status di operatività deve essere verificato effettuando il cosiddetto test di operatività, il quale prevede un confronto tra:

- un valore effettivo, determinato considerando ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinati imputati a conto economico;
- un valore presunto, calcolato applicando a taluni beni e immobilizzazioni specifiche percentuali.

Qualora il valore effettivo risulti inferiore rispetto a quello presunto la società è considerata non operativa ed è assoggettata a delle conseguenze rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva.

Un esempio pratico

Si ipotizzi una società che, nei periodi d'imposta 2010, 2011 e 2012 presenti la seguente situazione:

Beni	Valore anno 2010	Valore anno 2011	Valore anno 2012	Media di riferimento
Partecipazioni	100.000	50.000	150.000	100.000
Immobili diversi da A/10 e navi	200.000	250.000	210.000	220.000
Altre immobilizzazioni	50.000	30.000	70.000	50.000

Il primo passaggio consiste nel determinare i singoli ricavi presunti riferibili ai tre comparti, applicando le percentuali previste dal comma 1 dell'articolo 30 ai valori medi dei 3 comparti.

Beni	Media	Percentuale	Ricavi presunti
Partecipazioni	100.000	2	2.000
Immobili diversi da A/10 e navi	220.000	6	13.200
Altre immobilizzazioni	50.000	15	7.500
			22.700

Il valore presunto sarà dato dalla somma dei singoli ricavi presunti (2.000 + 13.200 + 7.500).

Qualora la società dichiarerà un valore effettivo (media dei ricavi, proventi e incrementi di rimanenze nei periodi d'imposta 2010, 2011, 2012) inferiore rispetto al valore presunto (22.700), la stessa è considerata non operativa nel periodo d'imposta 2012.

La società in esame - considerata non operativa sulla base del predetto test di operatività - dovrà dichiarare, tra l'altro, un reddito non inferiore a quello minimo previsto nel comma 3 del predetto articolo 30.

Riprendendo i valori dell'esempio precedente, la società non operativa dovrà determinare il suo reddito minimo presunto nel seguente modo:

Beni	Valore anno 2012	Percentuale	Reddito minimo
Partecipazioni	150.000	1,5	2.250
Immobili diversi da A/10 e navi	210.000	4,75	9.975
Altre immobilizzazioni	70.000	12	8.400
			20.625

Il reddito minimo che la società dovrà dichiarare per adeguarsi alla disciplina in commento - determinato applicando le specifiche percentuali previste dalla norma ai beni e alle immobilizzazioni dell'anno per il quale si verifica l'operatività - sarà pari a 20.625 euro.

Si tratta di un reddito minimo in quanto la società dovrà dichiarare il suo reddito effettivo qualora quest'ultimo risulti superiore a quello determinato presuntivamente.

Su tale reddito minimo dovrà essere applicata la maggiore aliquota Ires del 38% e non quella ordinariamente prevista del 27,5 per cento.

Come si evince dalla relazione tecnica, la maggiorazione di aliquota è applicata sul reddito imponibile dichiarato anche nel caso in cui quest'ultimo sia superiore al reddito minimo.

L'aliquota del 38% si applica, peraltro, anche in presenza di un reddito minimo imputato per trasparenza, mentre nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per il consolidato la maggiorazione dovrà essere calcolata dalla singola impresa partecipante.

La nuova tassazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione. In altri termini, per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare la maggiorazione sarà applicabile a partire dal periodo d'imposta 2012.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il 2012, tuttavia, si deve assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Le nuove società di comodo

L'altra novità in materia di "non operative" introdotta dalla manovra di ferragosto (D.L. 138/2001) riguarda la possibilità che la società sia considerata di comodo - e, quindi, assoggettata alle previste limitazioni - indipendentemente dal superamento del test di operatività di cui all'articolo 30 della legge 724/1994.

In particolare, la società dovrà essere comunque assoggettata alla disciplina prevista per le non operative, al pari delle società che non hanno superato il test di operatività, qualora sia in perdita per tre periodi d'imposta, così come quando, nell'arco del triennio, dichiara per due periodi d'imposta una perdita e per uno un reddito inferiore a quello minimo. Indipendentemente dal superamento del test di operatività, quindi, occorre verificare di non essere, nel triennio, in nessuna delle due condizioni sopra elencate per evitare di ricadere, a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta, nelle limitazioni previste in materia di società non operative.

Al pari dei soggetti che non superano il test di operatività, anche alle società in perdita sono applicabili le cause di esclusione dalla disciplina delle non operative previste dall'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.

La disciplina appena evidenziata si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione. In altri termini, per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare le disposizioni in esame saranno applicabili a partire dal periodo d'imposta 2012.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il 2012, tuttavia, si deve assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Un esempio pratico: società in perdita per tre periodi d'imposta

Si ipotizzi una società che, nei periodi d'imposta 2010, 2011 e 2012 presenti la seguente situazione.

	2010	2011	2012
Reddito (Perdita)	(100.000)	(50.000)	(10.000)

In tale caso, la società rientra automaticamente nella disciplina delle società non operative, poiché in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi.

Un esempio pratico: società in perdita per due periodi d'imposta

Si ipotizzi una società che, nei periodi d'imposta 2010, 2011 e 2012 presenti la seguente situazione.

	2010	2011	2012
<i>Reddito (Perdita)</i>	<i>(100.000)</i>	<i>(50.000)</i>	<i>10.000</i>

La società dovrà verificare che nel 2012 abbia dichiarato un reddito non inferiore rispetto a quello minimo previsto dall'articolo 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994.

È necessario calcolare, quindi, il reddito minimo utilizzando i criteri dettati nella disciplina delle società non operative.

Supponendo la seguente situazione patrimoniale si avrà:

Beni	Valore anno 2012	Percentuale	Reddito minimo
Partecipazioni	100.000	1,5	1.500
Immobili diversi da A/10 e navi	200.000	4,75	9.500
Altre immobilizzazioni	50.000	12	6.000
			17.000

In questa situazione, la società è considerata non operativa, avendo dichiarato nel 2010 e 2011 una perdita e nel 2012 e un reddito (10.000) inferiore rispetto a quello minimo presunto (17.000).

Anche in tal caso, quindi, scattano le conseguenze della non operatività, tra le quali l'applicazione sul reddito minimo della maggiore aliquota Ires del 38 per cento.

Si ricorda, peraltro, che una società considerata non operativa deve dichiarare anche ai fini Irap un valore della produzione minimo imponibile, aumentando il reddito minimo Ires delle componenti che ordinariamente non sono deducibili dal tributo regionale (ci si riferisce, in particolare, alle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, ai compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, ai compensi erogati per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e agli interessi passivi).

Ipotizzando, ad esempio, la società dell'esempio precedente che deve dichiarare un reddito minimo Ires pari 17.000 e supponendo retribuzioni al personale per 3.000 e interessi passivi per 1.000, il valore minimo da dichiarare ai fini Irap sarà pari a 21.000.

Ai fini Iva, infine, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione della società considerata non operativa non potrà:

1. essere chiesta a rimborso
2. essere utilizzata in compensazione o ceduta.

Si verifica, inoltre, la definitiva perdita dell'eccedenza di credito Iva - la quale non potrà più essere utilizzata per compensare l'imposta a debito dei periodi successivi - quando la società è non operativa per tre periodi d'imposta successivi e nei medesimi periodi d'imposta dichiara un volume d'affari inferiore al valore presunto, determinato secondo i criteri previsti al comma 1 dell'articolo 30.

Correttezza test operatività e classi di bilancio da indagare

La qualificazione data a determinati beni permette di “influenzare” il risultato del confronto fra ricavi effettivi e ricavi presunti, come ad esempio nel caso delle società immobiliari.

La disciplina della società di comodo ha dei precisi riferimenti, sia normativi (articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) sia di prassi (su tutti, la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 25 del 4 maggio 2007). Eppure, l’applicazione concreta delle disposizioni sulle “non operative” offre interessanti spunti di discussione.

Da un punto di vista generale, la legge prevede per le società che non rientrano nelle cause di esclusione, che non hanno optato per lo scioglimento o la trasformazione agevolata, oppure che non hanno presentato interpello con esito favorevole, l’obbligo di sottoporsi al test di operatività (comma 1 dell’articolo 30).

L’obiettivo di tale test, eseguito compilando un apposito prospetto presente all’interno del modello Unico, è quello di verificare se il valore dei ricavi effettivamente dichiarati sia almeno pari al valore dei ricavi presunti.

I ricavi effettivi derivano dalla somma di tutte le componenti positive di reddito, così come emergono in bilancio (o dalle scritture contabili, se non c’è obbligo di redazione del bilancio d’esercizio), a eccezione dei proventi straordinari.

I ricavi presunti vengono fuori dall’applicazione di coefficienti normativamente previsti al valore medio dell’ultimo triennio (l’anno di riferimento della dichiarazione e il biennio precedente) di determinate tipologie di beni.

In pratica, si parte dal presupposto che chi possiede certi beni dovrà ottenere un minimo rendimento stabilito dalle aliquote fissate dalla legge, così che il mancato superamento del test di operatività implica per il contribuente specifiche conseguenze ai fini delle imposte dirette (obbligo di dichiarare il reddito minimo presunto, limitazione nell’utilizzazione di perdite pregresse) e dell’Iva (inibizione a compensazione, richiesta rimborso, cessione credito eccetera).

Aspetti critici del test di operatività

La qualifica dello status di “società di comodo” dipende, dunque, dall’esito del calcolo sopra descritto, il quale presuppone la comparazione di due risultati: quello del reddito effettivo e quello del reddito presunto.

L’errata o l’omessa indicazione di alcune voci nel test in questione può comportare la sua illegittimità e, quindi, una differente determinazione dell’operatività della società esaminata.

La rilevanza del risultato ottenuto dal raffronto tra i ricavi effettivi e quelli dichiarati comporta, cioè, la necessità che il test sia realizzato correttamente. A tal fine, acquisisce importanza non solo il risultato dello stesso ma anche la “genuinità” della sua determinazione, scaturente da una corretta qualificazione già in bilancio dei componenti positivi presi in considerazione: i diversi elementi devono esser stati imputati in bilancio nel rispetto dei principi contabili previsti dal nostro ordinamento. Solo così il test di operatività non potrà essere influenzato da scelte arbitrarie legate alla classificazione delle diverse voci.

A tali conclusioni è giunta la risoluzione 13/2008, con la quale l'Agenzia ha chiarito che, qualora il bilancio non sia stato redatto seguendo le disposizioni civilistiche, nonché i corretti principi contabili, per la verifica del test di operatività si dovrà comunque tener conto di quei ricavi e proventi che, secondo i corretti principi contabili, dovevano essere indicati nelle varie voci del conto economico, a prescindere dalle classificazioni contabili adottate.

Si faccia, ad esempio, il caso di una immobiliare, il cui oggetto sociale indicato nello statuto è la "compravendita immobiliare" e la cui attività consiste nella gestione di immobili di proprietà che, in attesa di una loro futura ed eventuale vendita, vengono concessi in locazione. La diversa qualificazione degli immobili in questione quali "immobili strumentali" o "rimanenze", a seconda della rilevanza dell'attività effettivamente svolta rispetto a quella indicata nell'oggetto sociale, comporterà una differente determinazione del test, in quanto nel primo caso gli stessi dovranno esser indicati sia ai fini del calcolo dei ricavi effettivi sia a quello dei ricavi presunti, mentre nel secondo caso saranno considerati ai soli fini del calcolo dei ricavi effettivi.

A tal proposito, con la risoluzione 152/2004, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la durata pluriennale e continuativa dei contratti di locazione stipulati sull'immobile e la contestuale assenza di un qualsiasi atto di vendita, avente per oggetto anche una parte di esso, non consentono di considerare la locazione come attività sussidiaria, rientrante nell'esercizio caratteristico di un'attività immobiliare di compravendita, ma la riconducono, di fatto, nell'alveo di attività tipica di una società immobiliare di gestione, a prescindere da ogni qualificazione formale dell'attività d'impresa.

In particolare, l'Agenzia, in riferimento alla formulazione contenuta nella lettera d), comma 1, dell'articolo 87 del Tuir, ha chiarito come il legislatore, facendo riferimento agli immobili "alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività d'impresa", desse rilevanza all'attività effettivamente svolta, introducendo, così, un criterio sostanziale per la verifica del requisito di commercialità.

L'uso dell'avverbio "effettivamente" sottintende, dunque, la necessità di operare un esame dell'attività di fatto esercitata e dell'effettiva destinazione economica degli immobili a un'attività di costruzione o scambio, anche prescindendo, eventualmente, dalle risultanze contabili e dalla configurazione dell'oggetto sociale.

Applicando tali considerazioni all'esempio costruito, appare evidente che gli immobili detenuti dalla società andrebbero classificati quali "immobili strumentali", in quanto la qualificazione di "immobiliare di compravendita" non corrisponde a un'attuale ed effettiva attività di produzione o scambio degli immobili.

Al di là della classificazione operata in bilancio, un corretto calcolo del test presuppone che i valori considerati, al fine di addivenire al risultato atteso, siano tra loro uniformi e dello stesso genere.

In tal senso si è pronunciata anche Assonime (circolari n. 46 del 1997 e n. 43 del 2007) che, in tema di società immobiliari e in riferimento alle imprese a oggetto misto (sia costruzione e vendita di immobili sia gestione degli stessi), ha affrontato la questione del trattamento, ai fini del test di operatività, degli immobili che, pur essendo destinati alla vendita e quindi indicati fra le "rimanenze" dell'attivo circolante, producono temporaneamente proventi da locazione; proventi, che dovrebbero - di regola - essere iscritti alla voce A5 del conto economico, fra gli altri ricavi e proventi dell'esercizio.

Al riguardo, è stato argomentato che, dovendo rispettare il criterio della “omogeneità” dei dati da porre a raffronto, sembrerebbe logico ritenere che, ancorché l’immobile possa figurare iscritto tra i beni di magazzino, lo stesso debba ugualmente concorrere ai fini del computo dei ricavi presunti, alla stessa stregua di quelli iscritti fra le immobilizzazioni.

Quindi, pur non volendo incidere sulla qualificazione dei beni locati come “rimanenze”, gli stessi, ai fini del calcolo del test di operatività, dovranno comunque esser valutati allo stesso modo delle immobilizzazioni, in quanto è necessario che vi sia un’omogeneità tra le voci inserite nel calcolo dei ricavi effettivi e quelle inserite nel calcolo dei ricavi presunti.

Per concludere, va comunque sottolineato che l’eventuale “riconsiderazione” delle voci di bilancio rispetto alla classificazione fatta dal contribuente, al fine di addivenire a un test che possa considerarsi quale specchio fedele dell’operatività della società, va valutata caso per caso, in quanto la corretta contabilizzazione di un elemento non può prescindere dalle specificità della situazione.

L'AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA DELLE IMPRESE

PREMESSA

Con l'articolo 1 del decreto *salva Italia* è stata nuovamente introdotta nel nostro ordinamento una misura volta a favorire la capitalizzazione delle imprese, al fine di incentivare il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano, la normativa in analisi intende fornire un aiuto alla crescita economica volto a riequilibrare il trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio.

Anticipando quanto previsto dalla bozza di legge delega per la riforma fiscale e assistenziale, la norma introduce una riduzione del prelievo delle imposte sui redditi commisurata al nuovo capitale immesso nell'impresa sotto forma di conferimenti in denaro da parte dei soci o di destinazione di utili a riserva.

La Relazione della Commissione Biasco, incaricata di tracciare i lineamenti della riforma tributaria, si era soffermata a lungo a commentare meccanismi premiali alla patrimonializzazione delle imprese, esponendo quanto segue: *“è opportuno sottolineare che chiamare “premio alla patrimonializzazione” uno schema di decurtazione fiscale generata da apporti di capitale, come è stato quello relativo alla Dit, va incontro al modo comune di percepire il dispositivo. In realtà, si tratta non di agevolazione o favore fiscale, ma di misura di riequilibrio (per giunta parziale, nella vecchia versione della Dit) dello scorporo fiscale che oggi esiste a favore del debito in rapporto alla capitalizzazione.*

Questo “premio”, in realtà, interviene, come già detto, a stabilire una condizione di eguaglianza sostanziale per imprese con capacità contributiva essenzialmente identica, ma incise dal fisco in modo diverso a seconda delle loro scelte finanziarie. Schemi che “premino” la capitalizzazione possono essere concepiti in varie forme. Tuttavia, nell'analisi costi benefici delle diverse soluzioni, quella che sembra ancor oggi essere preferibile è un regime fiscale che incorpori una forma di tassazione simile alla Dit. Infine, ma non ultimo in ordine di importanza, la familiarità, in senso lato, che le imprese hanno con la Dit impone di partire da lì. Se non altro, la Dit è rimasta un termine di riferimento nel dibattito corrente.

Una tassazione simile alla Dit manterrebbe comunque validità in uno scenario diverso da quello di riferimento, se non come indirizzo generale, come indirizzo più limitato, al servizio delle azioni di sostegno alla crescita.

La Commissione, tuttavia, raccomanda che, se adottato, quel dispositivo assuma la forma Ace, vale a dire preveda l'esclusione dalla base imponibile di quanto corrisponde al rendimento figurativo degli apporti di capitale. Nella Dit, invece, la porzione di profitto individuata da tale rendimento, rilevava con aliquota ridotta.

Coerente con il carattere sistematico del nuovo regime, l'esclusione dalla base imponibile deve essere stabile e quindi permanente. La Commissione ritiene che la forma Ace non solo sia più direttamente percepibile nel suo operare di quanto lo sia la doppia aliquota (“agevolata” e “ordinaria” che contraddistingueva la vecchia Dit), ma consenta anche di incidere in maniera comparabile per tutte le imprese, personali e societarie, sicuramente, uno

dei punti problematici della vecchia Dit. Di fatto, la doppia aliquota esiste lo stesso, ma è zero nella prima tranche (la remunerazione ordinaria).

I tassi di interesse figurativi – stabiliti preventivamente, ma in modo automatico, ogni anno - potrebbero continuare a fare riferimento ai rendimenti obbligazionari a lungo termine.

Per individuare questo sistema e non confonderlo con quello a doppia aliquota, tipico della Dit, si propone di usare, provvisoriamente, l'acronimo Dit/Ace. Come nel caso della Dit, la remunerazione ordinaria si calcola con riferimento sia ai nuovi apporti di capitale da parte dai soci, sia agli utili reinvestiti nell'impresa.

La Commissione ritiene che lo schema Dit/Ace non possa che essere incrementale, in modo da premiare il futuro e non il passato. Ciò implica che il rendimento figurativo sia riferito all'incremento del patrimonio netto selezionato come rilevante e non al suo stock. È vero che altri Paesi europei (Belgio e Norvegia) stanno seguendo la via di dare rilievo al patrimonio nel suo complesso, ma questo in Italia si presenterebbe eccessivamente oneroso, a parità di sollecitazione dinamica che intende produrre. Il principale vantaggio di una soluzione incrementale è che consente di ottenere gli stessi effetti incentivanti, sui comportamenti delle imprese, di una "agevolazione" calcolata con riferimento al capitale proprio complessivo, parità di perdita di gettito. Evita inoltre che siano beneficiati, ex-post, gli attuali azionisti. Quale che sia la posizione delle imprese rispetto al passato, va considerato che la patrimonializzazione è un processo continuo, non qualcosa che si esaurisce una volta per tutte.

La Commissione ritiene che lo schema Dit/Ace si presti bene a costituire un ambiente fiscale favorevole per le imprese che nascono ex novo e per quelle che si quotano. Soprattutto, si presta bene a estendersi alle fusioni e incorporazioni, allorché la fusione tra imprese non correlate venga considerata, almeno in parte, alla stregua di un apporto di nuovo capitale per una delle due imprese preesistenti (quella con capitale di partenza più alto). Lo stesso può valere per altre azioni meritorie."

La misura esclude dalla base imponibile del reddito d'impresa il rendimento nozionale riferibile ai nuovi apporti di capitale di rischio e agli utili accantonati a riserva, secondo il modello cosiddetto ACE (Allowance for Corporate Equity): il rendimento è fissato al 3% per il primo triennio. Si tratta, quindi, di un meccanismo di riequilibrio del carico fiscale relativo alle diverse fonti di finanziamento di natura incrementale in modo che non siano beneficiati, ex post, gli attuali azionisti.

Per le imprese di nuova costituzione l'incremento è costituito dall'intero patrimonio conferito. Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio si determina mediante applicazione dell'aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.2010. Tale aliquota, fissata in via transitoria per il primo triennio di applicazione al 3%, dal quarto periodo di imposta sarà determinata, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio.

L'ambito di applicazione di tale regime agevolativo è costituito dalle società di capitale e dagli enti commerciali indicati nell'art. 73 co. 1 lett. a) e b) del TUIR. Il regime si applica altresì al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, con le modalità stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Per le società e gli enti commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. d), del medesimo testo unico il regime si applica relativamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

L'Aiuto alla crescita economica (ACE) rappresenta, quindi, un intervento che mira alla crescita attraverso la capitalizzazione delle imprese. L'art. 1, D.L. n. 201/2011 indica in tale strumento un aiuto allo sviluppo *“mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio, nonché per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano ...”*.

Il modello perseguito è quello che prevede di escludere dalla base imponibile del reddito d'impresa il “rendimento” riferibile ai nuovi apporti di capitale di rischio e agli utili reinvestiti secondo il modello cosiddetto ACE (Allowance for Corporate Equity): si premia l'incremento del patrimonio e non il suo stock, evitando così di agevolare alla fine del processo i vecchi soci.

Il tema della sottocapitalizzazione del nostro sistema produttivo è un tema annoso, che nel corso degli anni è stato affrontato con approcci diversi dai legislatori via via succedutisi.

Le misure più importanti che hanno perseguito questo obiettivo nel corso degli ultimi anni, sebbene con una logica completamente diversa, sono state la *dual income tax*₁ (c.d. DIT) e la *thin capitalization* (c.d. *thin cap*). La DIT premiava le imprese che incrementavano la loro capitalizzazione attraverso l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta sugli utili corrispondenti alla remunerazione ordinaria del capitale investito: il reddito imponibile veniva quindi suddiviso in due parti, da cui appunto l'espressione *dual income tax*, l'una assoggettata ad aliquota ordinaria, l'altra ad aliquota agevolata. La *thin cap*, invece, si muoveva con ottica “punitiva”, anziché “premiata”, cercando di contrastare la sottocapitalizzazione delle imprese limitando la deduzione degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti erogati o garantiti dai soci qualificati.

Più recentemente la manovra estiva 2009 ha introdotto una disposizione “temporanea”, che ha premiato gli aumenti di capitale di società di capitali e di persone perfezionati da persone fisiche mediante conferimenti effettuati nel lasso temporale tra il 5 agosto 2009 ed il 5 febbraio 2010: ad essi, nei limiti di un importo massimo di 500.000 euro, veniva associato un rendimento del 3% annuo, escluso da imposizione fiscale per il periodo d'imposta in corso alla data di perfezionamento dell'aumento di capitale e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Diversi sono però i meccanismi di funzionamento: mentre la DIT prevedeva l'applicazione di una modalità impositiva differenziata per determinate quote del reddito d'impresa, la nuova

misura consente di escludere dalla base imponibile il rendimento nozionale riferibile ai nuovi apporti di capitale di rischio e agli utili reinvestiti nell'impresa.

L'altro vantaggio dell'ACE che emerge dal confronto con la DIT è rappresentato dal fatto che non è prevista una limitazione agli incrementi patrimoniali agevolabili (per la DIT, invece, il limite era rappresentato dal patrimonio netto contabile della società).

L'AMBITO SOGGETTIVO

La norma istitutiva, in merito ai soggetti interessati all'applicazione della nuova misura agevolativa, fa innanzitutto riferimento alle società ed agli enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, nonché a quelli individuati dalla successiva lettera d), sebbene limitatamente alle stabili organizzazioni delle quali dispongono nel territorio dello Stato.

Possono pertanto identificarsi quali soggetti sensibili alla normativa premiale in questione:

- le società di capitali, ossia società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, società europee, società cooperative europee, residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano in via esclusiva o principale attività commerciali;
- le società e gli enti non residenti limitatamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

La normativa estende, tuttavia, il suo ambito applicativo pure agli imprenditori individuali, società in nome collettivo e società in accomandita semplice, purché in regime di contabilità ordinaria.

La normativa prevede che per tali soggetti Irpef le modalità di applicazione del meccanismo agevolativo debbano essere definite con un apposito decreto attuativo del Ministro dell'economia e delle finanze, in modo da assicurare benefici conformi a quello garantiti ai soggetti Ires. La norma primaria pur non prevedendo cause di esclusione soggettiva appare chiarissima nel lasciar intendere che i soggetti oggetto di procedure concorsuali che non prevedono la continuazione dell'attività d'impresa debbano essere esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione ad opera del decreto di attuazione.

LA BASE DI CALCOLO

La normativa istitutiva del provvedimento premiale stabilisce che l'ACE si applichi a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011: le imprese potranno quindi fruire dell'agevolazione già in occasione di Unico 2012.

Elementi fondamentali dell'agevolazione sono, pertanto:

- l'incremento di capitale netto;
- il rendimento percentuale accordato;
- il rendimento nozionale.

L'incremento di capitale netto

La determinazione dell'incremento di patrimonio netto va quantificata, in ciascun periodo di imposta, in base alla variazione in aumento registrata dal capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Vi è da ricordare poi che il medesimo termine di confronto del patrimonio netto avrà ad oggetto pure le modalità di determinazione delle variazioni in diminuzione del capitale proprio.

Non dimenticando poi che le imprese potranno beneficiare in Unico 2012 della detassazione non soltanto in relazione ai conferimenti effettuati nel 2011, ma anche per l'utile del 2010 accantonato a riserva, infatti la novella normativa prevede che gli utili rilevino non nell'esercizio di formazione, ma in quello in cui vengono accantonati a riserva, con l'esclusione di quelli che sono destinati a riserve non disponibili, quale la stessa riserva legale.

Più in particolare possiamo individuare le seguenti fattispecie incrementative e decrementative del patrimonio netto.

Per incrementi si intendono:

- i conferimenti di denaro: tra questi rilevano gli aumenti di capitale sociale, i versamenti sovrapprezzo azioni/quote, i versamenti in conto capitale/fondo perduto e la conversione in azioni di prestiti obbligazionari convertibili. Parrebbe che siano considerate incremento anche le rinunce a crediti vantati da soci secondo quanto chiarito dall'Amministrazione con circolare n. 53/2009 relativamente al "Bonus capitalizzazioni" di cui al D.L. n. 78/2009. Non costituiscono in ogni caso incrementi patrimoniali i finanziamenti soci (sia fruttiferi che infruttiferi) in quanto si tratta di una postazione contabile di debito e non di apporto di capitale. I conferimenti sono rilevanti dalla data di versamento e, pertanto, verranno computati nel calcolo in proporzione ai giorni che intercorrono dalla data del versamento a quella di chiusura del periodo d'imposta. Negli esercizi successivi il conferimento in denaro concorrerà alla formazione dell'incremento patrimoniale per intero. Si fa presente, inoltre, che nel caso di aumenti del capitale sociale questi avranno rilevanza dalla data di versamento nelle casse sociali e non dalla data della delibera né tanto meno da quella di sottoscrizione da parte dei soci. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 21 dicembre 2009, a chiarimento dell'art. 5, stabilì, con riguardo all'individuazione degli aumenti rilevanti, che si consideravano solo gli aumenti di capitale sociale cosiddetti "reali", realizzati mediante immissione di nuove risorse. Tra questi aumenti, il documento di prassi aveva ricompreso anche la rinuncia incondizionata al diritto alla restituzione di crediti da parte dei soci persone fisiche, che operava, per il perfezionamento dell'operazione, alla data dell'atto di rinuncia. Ai fini del beneficio fiscale la rinuncia ai crediti rilevava per l'importo risultante dall'atto. Si ritiene che, anche per l'applicazione delle regole sull'ACE, la rinuncia ai crediti da parte dei soci possa rientrare tra le variazioni in aumento del capitale proprio. Sul punto, preme evidenziare che la rinuncia del credito, da parte del socio imprenditore, influisce sulla

contabilità della società e del socio. La rinuncia dei soci ai crediti verso la società, ordinariamente, incrementa il patrimonio netto attraverso la costituzione di una riserva di capitale. La conferma di questa impostazione proviene dall'OIC n. 28, dove è stabilito che l'aumento del capitale può avvenire anche tramite la rinuncia al credito vantato dai soci, dietro preventivo abbandono della riscossione da parte di questi ultimi. D'altro canto, la risoluzione n. 152 del 22 maggio 2002 dell'Agenzia delle Entrate, argomentando sull'intassabilità della sopravvenienza attiva originata dalla rinuncia al credito da parte dei soci, ha chiarito che la *ratio* della disposizione è che detta rinuncia è effettuata non a titolo di "liberalità", bensì in funzione della patrimonializzazione delle aziende in una prospettiva di continuità dell'attività. Considerando, come già precisato, che lo scopo dell'introduzione dell'ACE è quello di rafforzare il patrimonio aziendale, la logica conclusione comporta che la rinuncia ai crediti da parte dei soci dovrebbe rientrare tra le variazioni in aumento del capitale proprio. Per il socio, la rinuncia ai crediti verso la società può investire contabilmente il Conto economico ovvero lo Stato patrimoniale. Interessando il Conto economico, si rileva una sopravvenienza passiva, mentre, effettuando un giroconto del "credito verso la società", si incrementa il costo della partecipazione allocata nello stato patrimoniale. Quest'ultima soluzione è quella fiscalmente riconosciuta dall'art. 101, comma 7 del TUIR, laddove è disposto che la rinuncia dei soci ai crediti non è ammessa in deduzione ed il relativo ammontare si aggiunge al costo della partecipazione. Va tenuto presente, infine, che, utilizzando il conto "sopravvenienza passiva", la stessa deve essere indicata tra le variazioni in aumento in sede di redazione della dichiarazione dei redditi;

- gli utili accantonati a riserva, tranne quelli a riserve non disponibili (ad esempio, riserva da acquisto azioni proprie, riserva obbligatoria delle società cooperative). Questi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve si sono formate, ciò in conformità a quanto era disposto per la vecchia DIT (ad esempio, gli utili del 2011 accantonati a riserva in base alla deliberazione dell'assemblea del 28 aprile 2012 formeranno incremento rilevante a decorrere dal 1° gennaio 2012). In sostanza gli incrementi per accantonamenti di utili rileveranno sempre per il loro intero ammontare.

Per le società costituite successivamente al 31 dicembre 2010 la normativa prevede l'integrale rilevanza del patrimonio conferito (il fatto che la norma faccia riferimento anche alle "aziende ... di nuova costituzione" è da collegarsi alle nuove attività imprenditoriali svolte nella forma dell'impresa individuale). In relazione a tale casistica, vale quanto stabilito in relazione ai conferimenti di beni diversi dal denaro; infatti, in correlazione a quanto valevole a suo tempo in tema di DIT, sarà da chiarire se sono agevolabili le costituzioni di società create a seguito di conferimento di aziende.

Quanto invece ai decrementi rilevanti ai fini riduttivi dell'agevolazione in oggetto della presente trattazione possiamo individuare i seguenti:

- le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione a qualsiasi titolo ai soci e di qualunque parte di patrimonio sia oggetto della riduzione. Dalla lettura pare evincersi che rilevano in diminuzione le attribuzioni ai soci in natura con corrispondente diminuzione del patrimonio netto: questa operazione è rilevante in questo momento stante le attuali disposizioni

relative al godimento di beni da parte dei soci ex D.L. n. 138/2011, che potevano dare luogo all'estromissione di beni sociali goduti dai soci per non incappare nell'attuale normativa. Inoltre, rilevano i decrementi relativi alla distribuzione di riserve e alla riduzione del capitale sociale. Ipotesi che potrebbe essere stata meno infrequente di quanto non si possa pensare in seguito alla modifica del carico tributario in capo alle rendite finanziarie che è passato dal 2012 dal 12,5% al 20% in tutti i casi di distribuzione di utili e riserve ai soci non qualificati;

- gli acquisti di partecipazioni in società controllate: questi riducono il patrimonio netto rilevante come accadeva in passato per DIT. Non si ritengono meritevoli investimenti nel capitale proprio finalizzati alla riorganizzazione del gruppo societario. D'altro canto si rileva che ACE, a parte questi, non presenta altri vincoli per investimenti in beni strumentali né per riduzione dei debiti;

- gli acquisti di aziende o rami di aziende: anche questi acquisti, a differenza di quanto avveniva in vigore della DIT che penalizzava soltanto gli acquisti di aziende detenute da società del medesimo gruppo, vengono considerati non meritevoli del beneficio. Sebbene quanto disponeva la vecchia DIT pareva avere un senso per evitare comportamenti non coerenti col beneficio, l'attuale lettura della normativa ACE pare comportare una eccessiva penalizzazione. Si pensi alla fattispecie ove una società venga costituita per l'acquisto di un'azienda terza: in questo caso il versamento iniziale capitale/patrimonio, magari pari al prezzo d'acquisizione dell'azienda, che per espressa disposizione di legge è integralmente rilevante ai fini ACE, in questo caso non avrebbe alcuna valenza. In tema siamo sommamente convinti che il legislatore abbia dimenticato di aggiungere che gli acquisti di aziende o rami di aziende siano quelli effettuati da società controllate, sembrando fuori logica ritenere non premiabile l'incremento del netto in correlazione a tali operazioni anche se poste in essere con soggetti terzi.

Non rilevano quali decrementi le riduzioni del patrimonio netto per effetto delle perdite, in quanto non configurano alcuna distribuzione ai soci. Ciò potrebbe portare i soci a considerare la possibilità di rendere vantaggioso il versamento soci in conto copertura perdite soprattutto nella fattispecie di rilevanti perdite di esercizio: l'incremento patrimoniale che si avrebbe potrebbe essere di ammontare superiore al patrimonio netto e, pertanto, comportare un rilevante beneficio ACE presente ma soprattutto futuro.

I decrementi del capitale proprio rilevano, come avveniva per la DIT, dall'inizio dell'esercizio in cui hanno luogo. Da quanto precede si annota che i decrementi dovrebbero comportare una diminuzione pari al loro valore della base ACE nell'anno in cui è avvenuta l'operazione e continuare, come avviene per gli incrementi, anche per le annualità successive.

Il rendimento percentuale accordato

Sugli incrementi di capitale si applicherà, almeno per il primo triennio di applicazione della norma, la percentuale di rendimento pari al 3% e ciò determinerà una deduzione dall'imponibile Ires (o Irpef) valida nell'anno dell'aumento e in ciascun esercizio successivo

fino a quando il patrimonio non dovesse subire una diminuzione a seguito di assegnazioni o rimborsi fatti ai soci.

Considerando l'aliquota Ires del 27,5%, si può affermare che il risparmio fiscale effettivo dell'ACE (con il rendimento del 3%) è, per ogni anno, pari allo 0,825% dell'incremento patrimoniale.

Il beneficio non rileva ai fini Irap, in quanto si esprime mediante una variazione fiscale in diminuzione extra-contabile che, peraltro, non può determinare una perdita ma un eventuale riporto in avanti.

È ragionevole prevedere, comunque, che, nei casi di operazioni neutrali caratterizzate dalla continuità tra soggetti, gli incrementi di capitale investito formati in capo al dante causa, si trasferiscono all'avente causa, come ad esempio nelle operazioni di fusione ovvero di scissione.

Il rendimento nozionale

A partire dal quarto periodo d'imposta, con apposito decreto del Ministro dell'economia delle finanze da emanarsi entro il 31 gennaio di ogni anno, tenuto conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio di impresa verrà determinato il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio.

L'AMMONTARE MASSIMO DELL'AGEVOLAZIONE

La novella normativa ha stabilito che *“la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito del periodo d'imposta successivi”*.

Pertanto l'ammontare escluso dall'imposizione fiscale non potrà eccedere il reddito complessivo netto dichiarato, portando il contribuente a realizzare una perdita fiscale, differentemente, quindi, ma comprensibilmente e condivisibilmente, da quanto è avvenuto per altre agevolazioni, come ad esempio la *Tremonti per gli investimenti*. In caso contrario il soggetto avrebbe corso il rischio di incorrere nelle pene delle società in perdita sistemica ovvero dei nuovi rigori delle previsioni legislative in ambito società non operative da perdite sistemiche appunto.

L'importo del rendimento nozionale potrà essere quindi utilizzato per azzerare il reddito imponibile, mentre l'eventuale eccedenza dovrà essere scomputata nei periodi di imposta successivi, senza limitazioni di ordine temporale. Laddove ne ricorressero le condizioni, evidenziate dal principio contabile OIC 25, dovrebbero essere, pertanto, stanziati corrispondenti imposte differite attive.

IL DECRETO ATTUATIVO

La norma istitutiva dell'ACE prevede espressamente la possibilità, attraverso l'emanazione di un apposito decreto attuativo, di introdurre disposizioni aventi finalità antielusiva specifica, al fine di evitare possibili abusi nell'utilizzo dell'agevolazione.

Tale decreto attuativo, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, avrebbe dovuto essere emanato entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione: considerato che la legge è entrata in vigore il 27 dicembre 2011, data di sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, le disposizioni attuative avrebbero dovuto essere emanate entro il 26 gennaio 2012.

L'ACE IN UNICOSC 2012

Dal punto di vista operativo, o per meglio dire dichiarativo, l'ACE troverà una doppia collocazione nelle dichiarazioni dei redditi; infatti, oltre ad essere esposto al rigo RF50 tra le variazioni in diminuzione, dovrà essere anche dettagliato in un apposito quadro di supporto.

Analizzando la modulistica di UNICOSC 2012 si osserva che l'ACE viene trattata come una variazione in diminuzione del reddito imponibile da indicare nel rigo RF50. Tuttavia, si tratta di una variazione in diminuzione mitigata, in quanto la norma afferma che l'importo detassato non può eccedere il reddito complessivo netto dichiarato.

Come già osservato in precedenza in questo contributo, e diversamente da altre tipologie di agevolazioni, che proprio per effetto della variazione in diminuzione potevano determinare perdite fiscali riportabili in capo ai beneficiari, ciò non vale per l'ACE, che può al massimo azzerare l'imponibile, permettendo all'impresa di scomputare l'importo non utilizzato dal reddito imponibile dei periodi d'imposta successivi, non fissando la norma, tra l'altro, alcuna limitazioni di carattere temporale.

Quanto invece alle annotazioni di dettaglio si deve invece precisare infatti si precisa che, nel rigo RS113, colonna 6, si dovrà procedere all'indicazione dell'importo del rendimento nozionale eccedente quello che è stato possibile utilizzare in deduzione dal reddito nel quadro RF.

Tale importo sarà computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi di imposta successivi. L'individuazione di un'eccedenza in tale rigo, quindi, conferma che essa non può connotarsi quale in perdita tributariamente compatibile.

Approfondendo l'argomento possiamo effettuare le seguenti riflessioni.

La compilazione del quadro RS, dunque, permette di determinare il rendimento nozionale, che sarà indicato nel quadro RN a scomputo del reddito complessivo netto.

Il comma 4 dell'art. 1 in esame stabilisce che, in caso di eccedenza del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo netto dichiarato nel periodo d'imposta, viene reso possibile computare la parte eccedente in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

Sul punto, le istruzioni sottolineano che l'eccedenza non utilizzata nel periodo d'imposta va evidenziata nella colonna 11 del rigo RS113. In pratica, nell'ipotesi in cui il reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta 2011 è di 10.000 euro e la "detassazione ACE" è pari a 12.000 euro, nella colonna 11 del rigo RS113 va indicato l'importo di 2.000 euro da utilizzare nel periodo d'imposta 2012 e successivi.

Questa impostazione, seppur condivisibile, fa emergere dei dubbi in merito all'utilizzo dell'agevolazione in sede di operazioni di trasformazioni di società ovvero in caso di affitto dell'unica azienda.

In particolare, ci si chiede come comportarsi nell'ipotesi in cui una società a responsabilità limitata, che ha determinato l'ACE e che ha un residuo di rendimento nozionale da utilizzare in periodi d'imposta successivi, si trasformi in società di persone, optando per il regime di contabilità semplificata.

È noto che l'ACE si applica solo ai soggetti in contabilità ordinaria, mentre, nel caso esposto, la società di persone determina il reddito secondo la disciplina delle imprese minori. È noto, altresì, che l'operazione di trasformazione non produce effetto estintivo-novativo, ma semplicemente modificativo. Infatti, l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione, compresa la prosecuzione dei rapporti processuali.

Ne consegue che, con la trasformazione, non si estingue il soggetto giuridico, ma si ha solo mutamento della veste legale e conservazione della medesima identità precedente alla modifica statutaria. Sulla base di quanto precede, il residuo rendimento potrebbe essere utilizzato dalla società di persone anche se in contabilità semplificata.

Ancora più interessante si prospetta la situazione dell'imprenditore che affitti l'unica azienda e che ha un residuo di ACE da computare nei periodi d'imposta successivi. Si ricorda che, con l'affitto dell'unica azienda, il contribuente perde la qualifica dell'imprenditore, con la conseguenza che il reddito che realizza è annoverato tra i redditi diversi e non tra i redditi d'impresa. Il canone percepito viene tassato secondo le disposizioni contenute nell'art. 67, comma 1, lett. h) del TUIR. Il locatore dell'unica azienda, quindi, non può utilizzare il residuo relativo alla "detassazione Ace", perché non determina reddito d'impresa.

L'interrogativo è simile a quello concernente l'operazione di trasformazione. In sostanza, in costanza di affitto d'azienda, è necessario conoscere la destinazione del residuo rendimento nozionale non utilizzato dall'imprenditore/locatore. Su questi argomenti, appare doveroso un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine anche di dissipare i dubbi manifestati.

Con l'approvazione definitiva del modello UNICO 2012 SC da parte dell'Agenzia delle Entrate, vengono chiariti diversi aspetti riguardanti il cosiddetto "Aiuto alla Crescita Economica" o ACE introdotta dall'art. 1 del DL 201/2011 (conv. L. 214/2011) ed in vigore già per il 2011.

L'agevolazione consiste nella possibilità di scomputare dal reddito d'impresa il rendimento nozionale del "nuovo capitale proprio". Il rendimento nozionale si ottiene moltiplicando i seguenti fattori:

- un coefficiente, pari al 3% per il primo triennio di applicazione della norma;
- la variazione in aumento del "nuovo capitale proprio" rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010.

Il capitale proprio esistente al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio, consentendo di fruire della detassazione anche per gli utili del 2010 accantonati a riserva.

Riguardo alle modalità con le quali viene applicata la detassazione, il modello UNICO 2012 fa comprendere come l'ACE non costituisca una mera variazione in diminuzione del reddito, indicata nel quadro RF. Attraverso la sua collocazione nel rigo RN6, infatti, l'ACE rappresenta una vera e propria misura agevolativa che può essere scomputata sia dal reddito minimo, calcolato applicando la disciplina delle società non operative, sia dal reddito determinato secondo le disposizioni ordinarie del TUIR.

Ad ogni modo, viene chiarito soprattutto un altro aspetto determinante: l'ACE può ridurre l'effetto della riforma intervenuta sull'art. 84 del TUIR ad opera del DL 98/2011, a seguito della quale le perdite sono diventate illimitatamente riportabili, ma non possono essere scomputate in misura superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun esercizio.

Il modello UNICO 2012, infatti, consente di utilizzare l'agevolazione in argomento per ridurre il reddito imponibile dell'esercizio, risultante dopo lo scomputo delle perdite riportate dagli esercizi precedenti, riducendo quindi quel 20% di reddito dell'esercizio che, secondo la nuova formulazione dell'art. 84, dovrebbe risultare sempre imponibile.

Resta fermo comunque che l'ACE non può incrementare le perdite fiscali riportabili, ma può al massimo "azzerare" il reddito imponibile. L'eccedenza di ACE può essere autonomamente riportata agli esercizi successivi, compilando il rigo RS113 del modello UNICO 2012 SC.

Si suppone quindi che una società denominata Alfa spa possieda:

- imponibile 2011 pari a 200;
- perdite riportabili per 400, tutte utilizzabili nel limite dell'80% del reddito imponibile;
- una detassazione ACE "teorica" pari a 80.

In tal caso, si produce un reddito imponibile pari a zero, in quanto il medesimo viene annullato per 160 da perdite riportabili e per 40 dall'ACE.

Le eccedenze di perdite e di ACE rimanenti possono poi essere riportate in avanti senza limiti di tempo.

Si osserva, poi, che le istruzioni al modello UNICO sembrano anticipare diverse disposizioni che saranno contenute nel decreto attuativo che dovrà essere emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ai sensi dell'art. 1, comma 8, del DL 201/2011.

Secondo la disposizione primaria, rilevano come variazioni in aumento di capitale proprio i conferimenti in denaro nonché gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; rilevano, invece, come variazioni in diminuzione:

- le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
- gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

Viene previsto inoltre che gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a

partire dalla data del versamento; quelli derivanti dall'accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

A tali disposizioni, le istruzioni al modello UNICO 2012 affiancano però una limitazione, affermando che "in ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, escluso l'utile del medesimo periodo". Tale condizione non è presente nell'art. 1 del DL 201/2011 istitutivo dell'ACE e probabilmente verrà prevista dal decreto attuativo. Ne consegue che all'interno del decreto attuativo della disciplina potrebbero essere previste anche altre disposizioni aventi finalità antielusiva.

A partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011 (quindi in UNICO 2012), è possibile avvalersi dell'ACE, ossia di una detassazione applicabile al reddito complessivo netto, corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio immesso nell'impresa.

In sintesi, l'agevolazione consiste nella possibilità di scomputare dal reddito d'impresa il rendimento nozionale del "nuovo capitale proprio". Il rendimento nozionale si ottiene moltiplicando i seguenti fattori:

- un coefficiente, pari al 3% per il primo triennio di applicazione della norma;
- la variazione in aumento del "nuovo capitale proprio" rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010.

Il capitale proprio esistente al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio, consentendo di fruire della detassazione anche per gli utili del 2010 accantonati a riserva.

L'ACE non può incrementare le perdite fiscali e, secondo quanto si evince dai modelli di dichiarazione, la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato può essere:

- computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi;
- trasferita al gruppo da una società aderente al consolidato fiscale (in tal caso, invece di compilare il rigo RN6, si compila il rigo GN6 del modello).

Le istruzioni al modello UNICO 2012 SC chiariscono che, qualora il dichiarante abbia aderito al regime del consolidato fiscale, l'ammontare del rendimento nozionale non utilizzato nel rigo GN6 a scomputo del proprio reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso.

Nella sezione XII del quadro NX del modello CNM 2012, la consolidante indica l'importo della deduzione trasferito da ciascuna società aderente al consolidato ai fini della determinazione del reddito complessivo del gruppo, che corrisponde a quello indicato nel quadro GN, rigo GN22 dell'UNICO 2012 SC di ciascuna società.

L'eccedenza dell'ACE che invece non trova capienza nel reddito complessivo globale netto di gruppo è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

In sostanza, quindi, per applicare l'agevolazione:

- l'ACE deve in primo luogo essere scomputata dal reddito imponibile dell'esercizio prodotto dalla società che ha aderito al consolidato;

- l'eventuale eccedenza può essere trasferita al gruppo, ma nel limite del reddito prodotto dal gruppo; ossia, nemmeno a livello di gruppo l'ACE può incrementare le perdite fiscali.

Tale impostazione si rinviene dalle istruzioni alla compilazione del rigo GN22, nel quale va indicato l'ammontare utilizzabile a scomputo del reddito complessivo netto di gruppo, ma esso non può essere superiore alla differenza tra l'importo di cui al rigo RS113, colonna 10, e quello di cui al rigo GN6, colonna 3.

L'eventuale importo che non trova capienza nel suddetto reddito va indicato nella colonna 11 del citato rigo RS113.

Ciascuna società, quindi, riporta autonomamente l'ACE non assorbita dal gruppo come avviene per le eccedenze di ROL che non vengono utilizzate a livello di gruppo per insufficienza di interessi indeducibili disponibili a livello consolidato.

Pertanto, anche a proposito dell'ACE è necessario chiarire se tale eccedenza "non assorbita" può essere conferita al gruppo nei successivi periodi di imposta oppure se tale ipotesi non rispetta la *ratio* della norma.

Inoltre, analizzando la questione sotto un profilo più generale, si osserva che la possibilità di conferire l'ACE al gruppo obbliga anche ad integrare gli accordi di consolidamento in essere tra le società che hanno optato per la tassazione di gruppo.

Il beneficio che viene trasferito alla consolidante attraverso il conferimento dell'ACE, infatti, deve essere remunerato a ciascuna società.

Ovviamente, tale compensazione infragruppo non possiede natura reddituale ai fini IRES, in quanto rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 118, comma 4 del TUIR.

§§§

APPENDICE NORMATIVA

ARTICOLO 1 D.L. n. 201 DEL 2011

1. In considerazione della esigenza di rilanciare lo sviluppo economico del Paese e fornire un aiuto alla crescita mediante una riduzione della imposizione sui redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio, nonché per ridurre lo squilibrio del trattamento fiscale tra imprese che si finanziano con debito ed imprese che si finanziano con capitale proprio, e rafforzare, quindi, la struttura patrimoniale delle imprese e del sistema produttivo italiano, ai fini della determinazione del reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti

indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è ammesso in deduzione un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio, secondo le disposizioni dei commi da 2 a 8 del presente articolo. Per le società e gli enti commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del citato testo unico le disposizioni del presente articolo si applicano relativamente alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

2. Il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale individuata con il provvedimento di cui al comma 3 alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

3. Dal quarto periodo di imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è determinata con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici, aumentabili di ulteriori tre punti percentuali a titolo di compensazione del maggior rischio. In via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al 3 per cento.

4. La parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

5. Il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio. Rilevano come variazioni in aumento i conferimenti in denaro nonché gli utili accantonati a riserva ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili; come variazioni in diminuzione: a) le riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti; b) gli acquisti di partecipazioni in società controllate; c) gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

6. Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento; quelli derivanti dall'accantonamento di utili a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate. I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati. Per le aziende e le società di nuova costituzione si considera incremento tutto il patrimonio conferito.

7. Il presente articolo si applica anche al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, con le modalità stabilite con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui al comma 8 in modo da assicurare un beneficio conforme a quello garantito ai soggetti di cui al comma 1.

8. Le disposizioni di attuazione del presente articolo sono emanate con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Con lo stesso provvedimento possono essere stabilite disposizioni aventi finalità antielusiva specifica.

9. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011.

LA NUOVA DISCIPLINA DEL RIPORTO DELLE PERDITE

Distinzione delle perdite in base al loro utilizzo "in misura limitata" o "in misura piena". Così il modello UNICO SC 2012 recepisce le novità relative alla disciplina del riporto delle perdite, contenuta nell'art. 84 commi 1 e 2 del TUIR, con riferimento ai soggetti IRES.

Come già analizzato su questo quotidiano, con l'art. 23, comma 9 del DL 6 luglio 2011 n. 98 (conv. L. 15 luglio 2011 n. 111), il Legislatore ha riformulato i commi 1 e 2 dell'art. 84 del TUIR, che disciplinano i criteri di utilizzo delle perdite fiscali in ambito IRES.

Più precisamente, è stata prevista:

- la possibilità di compensare le perdite non più in misura integrale, ma sino a concorrenza dell'80% del reddito imponibile dei successivi periodi d'imposta;

- l'assenza di limitazioni temporali al suddetto riporto.

Le novità non coinvolgono la disciplina di favore prevista dall'art. 84, comma 2 del TUIR con riferimento alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, qualora si tratti di una nuova attività produttiva; il beneficio fiscale, che in passato consisteva più che altro nella possibilità di riporto illimitato delle perdite, si sostanzia ora nella possibilità di scomputare le perdite "in misura piena".

In altri termini, il limite di utilizzo delle perdite (80%) non si applica alle perdite generate "nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione", che sono quindi utilizzabili senza alcun limite temporale e quantitativo (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2011 n. 53, § 1.3). Tali perdite rimangono, pertanto, compensabili:

- senza limiti temporali (caratteristica che, a seguito delle novità del DL, è comune alle perdite realizzate dal quarto periodo d'imposta in poi);

- al 100%, quindi senza la limitazione pari all'80% del reddito imponibile che, invece, caratterizza le perdite "ordinarie" dopo la manovra correttiva.

Utilizzando le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta, è dunque possibile azzerare il reddito imponibile.

Le nuove regole in materia di riporto delle perdite sono efficaci a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011) e, quindi, dal periodo d'imposta 2011, per le società il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (circ. 6 dicembre 2011 n. 53, § 1.7), sono interessate dalla nuova disciplina anche le perdite dei periodi d'imposta 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 (per i soggetti "solari").

Il modello UNICO SC 2012 accoglie la nuova disciplina di riporto delle perdite. Al rigo RN4 va infatti indicato, nella colonna 1, l'ammontare delle perdite di periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito in misura non superiore all'80% del reddito (art. 84, comma 1, del TUIR) e, nella colonna 2, l'ammontare delle perdite di

periodi di imposta precedenti computabili in diminuzione del reddito in misura piena (art. 84, comma 2, del TUIR).

Analogamente, è stato modificato il prospetto relativo alle perdite non compensate contenuto nel quadro RS del modello UNICO SC 2012; in particolare, vengono ora distinte le perdite d'impresa utilizzabili "in misura limitata" (rigo RS44) e "in misura piena" (rigo RS45).

Indipendentemente dall'ordine proposto nel modello UNICO, le imprese possono scegliere di utilizzare prioritariamente le perdite prodotte nei primi tre periodi di imposta dalla loro costituzione, che consentono l'abbattimento integrale del reddito di periodo, e, dopo averle esaurite, possono utilizzare le altre perdite che consentono di abbattere il reddito all'80% (chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2012); nulla vieta di impiegare per prime le perdite utilizzabili in misura limitata.

In ogni caso, a prescindere dalla scelta operata, l'Amministrazione finanziaria ritiene che, in linea con il dato normativo, il limite dell'80% si calcoli sempre sul valore del reddito lordo, e non, quindi, al netto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta.

Potrebbe perciò risultare più favorevole utilizzare dapprima le perdite riportabili "in misura limitata", per poi abbattere il residuo 20% di reddito imponibile con le perdite del primo triennio scomputabili "in misura piena".

Chiarimenti, inoltre, in merito al riporto a nuovo delle perdite anche prodottesi sino al 2010 sono state assunte dalla circolare CNDCEC n. 24/IR del 14 settembre 2011 in relazione alle modifiche apportate all'art. 84 del TUIR, per effetto di quanto previsto dal DL n. 98 del 2011 (conv. L. n. 111/2011).

Pertanto, in base a tale lettura della disposizione, la scomputabilità sino alla quota dell'80% del reddito imponibile dei periodi di imposta successivi non opererebbe limitatamente alle perdite prodotte dal 2011, ma interesserebbe anche quelle precedenti come pure immediatamente applicabile sarebbe il mantenimento dello scomputo integrale per le perdite dei primi tre periodi di imposta.

Come noto, il provvedimento normativo è intervenuto sulla complessiva disciplina del riporto a nuovo delle perdite di cui all'art. 84 del TUIR limitatamente al comparto IRES disciplinando che:

- le perdite prodottesi in un periodo d'imposta si scomputano sino a concorrenza dell'80% dei redditi imponibili dei periodi di imposta successivi senza alcun limite di riporto quinquennale;

- le perdite che si sono prodotte nei primi tre periodi d'imposta, a condizione che siano prodotte in relazione ad una nuova attività produttiva, possono invece azzerare completamente il reddito dei periodi d'imposta successivi o, per meglio dire, essere utilizzate sull'intero ammontare di reddito stesso.

Come osservato dalla circolare, anche prendendo spunto dalla relazione tecnica al DL n. 98/2011, che prevede un gettito sostanzialmente immediato dalla misura in questione, le modifiche all'art. 84 del TUIR produrrebbero un effetto positivo per l'Erario che, di fatto, avrebbe la garanzia, in linea di principio, che il reddito, per una quota del 20% dello stesso, sia assoggettato comunque a tassazione.

Un'interessante notazione riguarda i soggetti interessati dalla norma in questione in quanto, posto che la modifica riguarda esclusivamente i soggetti IRES, non si comprenderebbe l'esclusione dei soggetti IRPEF, in virtù del fatto che la modifica in questione (soprattutto in relazione all'eliminazione del vincolo temporale del quinquennio di riporto a nuovo) ha come finalità quella di aiutare le imprese in un momento di difficoltà.

L'impatto della norma, peraltro, non si verifica esclusivamente nei casi ordinari dove vi è un solo soggetto che determina il reddito in modo autonomo ma lo stesso si riverbera anche nei casi di tassazione di gruppo ovvero di trasparenza fiscale. Con particolare riferimento al caso del consolidato fiscale, si osserva che, per le perdite di periodo che affluiscono al consolidato in quanto prodotte in costanza di opzione, le modifiche apportate all'art. 84 non dovrebbero operare.

Ciò in considerazione del fatto che il principio che informa la tassazione di gruppo è quello della compensazione intersoggettiva dei risultati dei diversi soggetti. Le novità, invece, opererebbero nel momento in cui le perdite in questione sono riportate a nuovo al fine di compensare i redditi dei successivi periodi di imposta.

Più in generale, va osservato come il legislatore, nell'ultimo biennio, abbia posto particolare attenzione al regime ed alla disciplina fiscale delle perdite in quanto vanno annoverati in materia ben tre interventi:

- il primo, contenuto nel DL n. 78/2010 (conv. L. n. 122/2010), il quale, con finalità di accertamento, paventa la formazione di liste selettive di accertamento nei confronti dei soggetti che, sistematicamente, dichiarano delle perdite fiscali, fatta eccezione per quelle perdite che sono bilanciate da redditi che altri soggetti dichiarano (compensi a soci e amministratori) ovvero nell'ipotesi in cui la perdita risulti coperta;
- il secondo, contenuto appunto nel DL n. 98/2011, che ha come finalità quella di modificare radicalmente la disciplina sul riporto a nuovo con la riscrittura dell'art. 84 del TUIR;
- il terzo, contenuto nel DL n. 138/2011 (conv. L. n. 148/2011), che riguarda, nello specifico, i soggetti che per tre periodi d'imposta consecutivi dichiarano delle perdite fiscali evidenziando come i soggetti in questione siano da considerarsi a tutti gli effetti società non operative. Soprattutto in relazione a tale ipotesi, andrà chiarito proprio il rapporto tra il meccanismo di riporto a nuovo come codificato dall'art. 84 del TUIR e la nuova presunzione in materia di società non operative in base alla quale, di fatto, le perdite fiscali vengono cancellate in capo a soggetti che, in linea di principio, possono avere superato il cosiddetto "test di operatività" previsto dall'art. 30 della L. n. 724/1994. Sul punto, peraltro, il documento del Consiglio nazionale afferma la possibile coesistenza della nuova disciplina introdotta ai fini del riporto a nuovo ed il regime speciale previsto per le società non operative, nell'ambito del quale la compensazione della perdita è possibile solo per l'eccedenza rispetto al reddito minimo.

Come noto, la nuova formulazione dell'art. 84 del TUIR consente il riporto a nuovo senza limiti di tempo delle perdite in capo ai soggetti IRES. La norma, prevede, peraltro, alcune particolarità:

- il riporto al periodo di imposta successivo trova comunque una limitazione in relazione al fatto che la compensazione può avvenire, al massimo, con l'80% del reddito complessivo del periodo d'imposta successivo;

- le perdite che si sono generate nei primi tre periodi di imposta in cui viene svolta una nuova attività produttiva non incontrano il limite di compensazione e possono dunque essere integralmente utilizzate.

Sulle novità normative, l'Agenzia delle Entrate si è espressa recentemente con la circolare n. 53/2011, nella quale sono stati fornite le indicazioni di natura interpretativa in merito alla nuova formulazione dell'art. 84 del TUIR. L'appuntamento di Telefisco è stata comunque l'occasione per ottenere nuovi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria in relazione a specifici quesiti.

In relazione all'ordine di priorità nella compensazione delle perdite, l'Agenzia delle Entrate, condivisibilmente, precisa che la disposizione di cui all'art. 84 del TUIR non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo, qualora il contribuente disponga di perdite pregresse, in parte riferibili ai primi tre periodi d'imposta in parte ai successivi. Viene dunque ritenuto come, in assenza di specifiche indicazioni, il contribuente abbia la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi tre periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi.

In ogni caso, a prescindere dalla scelta operata, l'Amministrazione finanziaria ritiene che, in linea con il dato normativo, ai fini del calcolo del limite forfetario dell'80% il predetto limite va calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai prime tre periodi d'imposta.

Più articolata è la questione, che è stata sottoposta all'Agenzia, relativa al rapporto tra quanto previsto dall'art. 84 del TUIR e quanto disciplinato in materia di società non operative dove, come noto, le perdite pregresse possono essere utilizzate in compensazione soltanto con l'ammontare eccedente il reddito minimo. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i limiti trovano congiuntamente applicazione e, dunque, le perdite relative ai precedenti periodi d'imposta (perdite pregresse) delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione dal reddito imponibile, con due limitazioni:

- le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'80% del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84, comma 1 del TUIR

e

- le perdite pregresse effettivamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate al punto precedente, possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'art. 30, comma 3 della L. n. 724/1994. Quanto al limite citato al punto precedente, il "reddito imponibile" rilevante ai fini del calcolo dell'80% è rappresentato dall'intero importo del reddito imponibile del periodo d'imposta.

In tal modo, dunque, l'Agenzia delle Entrate descrive in questa ipotesi un ordine di priorità nello scomputo delle perdite che si ritiene di poter condividere, nel senso che, in primo luogo, si dà rilevanza alla norma di carattere sostanziale quale quella di cui all'art. 84 del TUIR.

Perdite e società non operative

Ulteriore precisazione fornita dall'Amministrazione finanziaria ha infine riguardato il rapporto tra la compensazione delle perdite da parte delle società non operative e l'eliminazione del limite temporale di riporto. Sul punto, l'Agenzia ha precisato come anche le società non operative "congeleranno" le proprie perdite realizzate in periodi in cui erano considerate "operative", in attesa di utilizzarle nei periodi in cui ritorneranno ad essere "operative" ovvero, ancorché rimangano non operative, conseguano un reddito imponibile superiore quello minimo presunto. Peraltro, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011, le limitazioni in materia di società non operative trovano applicazione anche per i cosiddetti soggetti anti economici.

IL RIPORTO DELLE PERDITE PREGRESSE**Premessa**

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011 ha chiarito le modifiche apportate dal D.L. n. 98/2011 in merito alla deducibilità delle perdite pregresse. Tali delucidazioni si sono rese necessarie in quanto il disposto normativo lasciava dubbi interpretativi con riferimento alla decorrenza del nuovo impianto normativo nonché al riporto illimitato delle perdite conseguite nei primi 3 periodi d'imposta per le nuove attività produttive.

Si ricorda che l'art. 23, comma 9, del D.L. n. 98/2011 (pubblicato sulla G.U. n. 155 del 6 luglio 2011) ha riscritto i commi 1 e 2 dell'art. 84 del Tuir, avente ad oggetto il riporto delle perdite di natura fiscale.

La modifica apportata al comma 1 dell'art. 84 del Tuir comporta, diversamente da quanto accadeva fino ad oggi, che la perdita di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Ne consegue che, sulla base di tale nuova previsione normativa, le perdite fiscali:

- sono riportabili senza limiti di tempo, laddove in precedenza esse potevano essere utilizzate per compensare i redditi dei soli 5 esercizi successivi a quello di formazione;
- possono essere utilizzate per compensare al massimo l'80% del reddito imponibile degli esercizi successivi, laddove in precedenza il loro utilizzo poteva comportare l'azzeramento del reddito imponibile.

Con riferimento alla sostituzione del comma 2 dell'art. 84 del Tuir, sembrava, a prima vista, che per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione non fosse cambiato nulla; invece, leggendo attentamente la modifica apportata dall'art. 23 del decreto legge in commento viene riportato che per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono essere "...con le modalità previste dal comma 1...", computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi.

Conseguentemente, sembrava, stante il rinvio al "nuovo" comma 1 dell'art. 84 del Tuir che anche per tali perdite tornasse applicabile la deducibilità limitata dell'80% del reddito imponibile, ancorché senza limiti di tempo.

Sul punto, in dottrina, si riteneva necessario attendere gli opportuni chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche perché nella relazione illustrativa al D.L. n. 98/2011 diversamente da quanto riportato all'interno dello stesso, veniva riportato che la modifica apportata all'art. 84 del Tuir ad opera del comma 9 dell'art. 23 del decreto legge in commento, "mantiene la possibilità, per le imprese di nuova costituzione, di computare in diminuzione del reddito imponibile le perdite prodotte nei primi tre anni in misura piena".

Ciò posto l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 53/E/2011, in via interpretativa, ha chiarito che le perdite generate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione da parte delle società neocostituite possono essere riportate senza alcun limite temporale e quantitativo (quindi, per questo caso valgono le medesime regole previste ante D.L. n. 98/2011).

Aspetto soggettivo

Il nuovo regime relativo alla compensazione delle perdite pregresse in redditi futuri, nel limite della quota dell'80%, così come confermato anche dalla Circolare n. 53/E/2011, torna applicabile unicamente ai soggetti IRES.

Tutto ciò in considerazione del fatto che l'art. 8 del Tuir, avente ad oggetto la compensazione delle perdite d'impresa delle persone fisiche e delle società di persone, non ha subito modifiche ad opera del D.L. n. 98/2011.

L'Agenzia delle Entrate con il documento di prassi citato ha chiarito, tra l'altro, che il nuovo limite del riporto delle perdite non incide sugli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa (art. 73, lettera c), del Tuir), in considerazione del fatto che l'art. 143 del Tuir rimanda alle regole previste per i soggetti Irpef (infatti, viene fatto richiamo al citato art. 8 del Tuir).

Con riferimento alle perdite prodotte nell'ambito della trasparenza e del consolidato fiscale l'Agenzia delle Entrate ha fatto presente che:

- le perdite attribuite dalle società del gruppo al consolidato fiscale sono integralmente compensabili orizzontalmente così come avveniva ante riforma del D.L. n. 98/2011. Invece, saranno soggette al limite dell'80% (tenendo presente che in tal caso non vi sarà più il vincolo temporale) le perdite formatesi prima dell'avvio del regime, per meglio dire prima dell'opzione, nonché le perdite che emergono dalla dichiarazione del gruppo e riportate a nuovo;
- la perdita generata da parte della società trasparente andrà assegnata ai soci senza l'obbligo di applicazione del limite quantitativo stabilito nella misura dell'80%, invece, le perdite che sono maturate precedentemente all'opzione sconteranno direttamente in capo

a chi le ha prodotte il limite quantitativo dell'80% così come le perdite che la trasparente non assegna in considerazione del fatto che le stesse sono eccedenti la quota di patrimonio netto del socio (si vedano gli esempi riportati all'interno della Circolare n. 53/E/2011).

Decorrenza del nuovo trattamento fiscale

In deroga all'art. 3, comma 1 , L. n. 212/2000, "Statuto del contribuente", sembrava, ancorché la norma non disponesse alcunché in merito alla decorrenza delle modifiche, che le nuove previsioni normative tornassero applicabili già a decorrere dal periodo d'imposta 2011.

Inoltre, non era chiaro quale fosse il trattamento da riservare alle perdite maturate fino all'esercizio 2010 e per le quali non è ancora scaduto il previgente termine quinquennale di utilizzo, per meglio dire le perdite maturate negli esercizi 2006-2010.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 53/E/2011 ha chiarito che il nuovo regime fiscale riservato alle perdite pregresse torna applicabile già dall'esercizio in corso al 6 luglio 2011. Inoltre, notevole importanza riveste la precisazione in merito al fatto che potranno usufruire del nuovo riporto temporalmente illimitato le perdite pregresse ancora compensabili nell'esercizio 2011, per meglio dire quelle che si sono generate dal 2006 al 2010. Al riguardo si tenga presente che sulla base di tale precisazione le perdite generate in tale arco temporale potranno essere riportate in avanti anche allo scadere del quinquennio ancorché le stesse, all'interno dell'UNICO 2012, dovranno essere sottoposte alla compensazione nel limite dell'80% del reddito.

Modalità di applicazione delle nuove regole

Come già anticipato, la normativa da prendere a riferimento per il riporto delle perdite fiscali è contenuta::

- nell'art. 8 del Tuir, per quanto riguarda le perdite fiscali in linea generale e
- all'art. 84 per quelle conseguite dai soggetti IRES.

Si fa presente, inoltre, che l'art. 84, commi 1 e 2 del Tuir (qui d'interesse), nella versione ante riforma del 6 luglio scorso, prevedeva che la perdita fiscale realizzata da un soggetto, potesse essere portata in diminuzione del reddito realizzato nei periodi successivi per l'intero importo, a condizione che venisse rispettato il limite dei cinque periodi d'imposta.

Ora l'art. 84 del Tuir post riforma, stabilisce che le perdite fiscali dei soggetti IRES potranno essere riportate senza limiti temporali. Tuttavia, viene posta una diversa condizione, ossia che le stesse dovranno produrre l'abbattimento del reddito realizzato negli esercizi successivi, soltanto per la quota stabilita in misura corrispondente all'80% del reddito prodottosi in ogni esercizio, sino al totale riassorbimento.

Si tenga presente che resta immutato il trattamento fiscale per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile realizzato. In tali casi la perdita si riporta in riferimento ad un

importo equivalente all'eccedenza dell'utile che non ha contribuito alla formazione del reddito negli esercizi anteriori.

Rimane immutata la disposizione secondo la quale la perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli indicati dall'art. 87 del Tuir, per la parte dell'ammontare che eccede i componenti negativi diversi da quelli indicati nell'art. 109 del Tuir.

Così ad esempio se una società nel 2011 ha realizzato una perdita di euro 200.000, nell'anno d'imposta 2012 ha realizzato un utile pari ad euro 100.000. Sulla base del nuovo regime fiscale in che misura potrà essere dedotta la perdita nel 2012 e nel 2013 (ipotizzando un utile di euro 150.000)?

La risposta è piuttosto banale, ma necessaria nell'esempio numerico sopra riportato. La perdita per l'anno d'imposta 2012 sarà utilizzabile nella misura di euro 80.000; che risulta da euro 100.000 * 80% (perdita residua riportata in avanti pari ad euro 120.000 dato dalla differenza tra euro 200.000 - 80.000). Mentre per il periodo d'imposta 2013 la perdita utilizzabile sarà pari ad euro 120.000 che risulta da euro 150.000 * 80% = 120.000 (e la perdita residua per gli anni successivi sarà pari a 0 in quanto totalmente compensata nel 2013).

Soggetti IRES ante D.L. n. 98/2011

Per completezza, si ricorda che il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile (o alla perdita) risultante dal conto economico le variazioni in aumento e in diminuzione derivanti dall'applicazione delle disposizioni sul reddito d'impresa.

La perdita, prima della pubblicazione del D.L. n. 98/2011, era deducibile dal reddito IRES degli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trovasse capienza nel reddito di tali esercizi.

Inoltre, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006, le perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta dalla costituzione potevano essere riportate senza limiti di tempo e senza vincoli d'importo, sempre che si riferissero ad una nuova attività produttiva.

Le norme relative al riporto delle perdite si rendono applicabili anche alle stabili organizzazioni in Italia di società non residenti.

Per avvalersi del riporto a nuovo delle perdite dell'esercizio, il contribuente è tenuto a esprimere la sua scelta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui la perdita si è originata.

Non è consentito il riporto delle perdite nell'ipotesi di trasformazione di società soggetta a IRES in società di persone ovvero di società di persone in società sottoposta a IRES.

In caso di trasformazione di società di capitali in società di persone, le perdite subite dal soggetto IRES prima della trasformazione sono ammesse in deduzione in capo alla società di persone, ma non in capo al singolo socio.

I casi della fusione e scissione societaria e le limitazioni al riporto delle perdite.

Le perdite pregresse non sono riportabili in caso di trasferimento a terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società che riporta le perdite e in caso di cambiamento dell'attività principale svolta nel periodo di imposta nel quale sono maturate le perdite.

In base all'art. 101, comma 6 , del D.P.R. n. 917/1986, le perdite subite dalla società di capitali che detiene quote di società in nome collettivo o in accomandita semplice, sono utilizzabili unicamente per ridurre gli utili generati dalla stessa società partecipata nel limite temporale di cinque anni (ante D.L. n. 98/2011).

1. La perdita riportabile a nuovo per i soggetti IRES che esercitano attività in regime di esenzione totale o parziale del reddito, a partire dai redditi prodotti e dagli utili realizzati dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, va diminuita in proporzione alla quota di esenzione dal reddito.

2. La perdita riportabile dai soggetti in regime di esenzione dell'utile, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, corrisponde all'importo eccedente rispetto all'utile escluso dal reddito in esercizi precedenti.

ECCEDENZE DI ROL 2010 UTILIZZABILI NEL CONSOLIDATO 2011

Il comma 7 dell'art. 96 del TUIR stabilisce che, per le società che partecipano al consolidato nazionale, l'eventuale eccedenza di interessi passivi e oneri assimilati indeducibili generatasi in capo ad un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione.

Le eccedenze possono essere trasferite al consolidato solo se e nella misura in cui si verifichi una corrispondenza tra le posizioni opposte, eccedenze di interessi passivi e eccedenze di ROL.

Ne deriva, pertanto, che le eccedenze di interessi passivi e di ROL che non siano state compensate in un esercizio, non vengono acquisite dal consolidato, ma rimangono di competenza e nella disponibilità delle società consolidate che le hanno generate.

A partire dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, inoltre, è possibile, ai sensi dell'art. 96, comma 1 del TUIR, portare ad incremento del ROL dei successivi periodi d'imposta l'eventuale quota di ROL non utilizzata.

Il 2011 rappresenta, quindi, il primo esercizio in cui le società devono gestire le eccedenze di ROL pregresse e particolarmente complessa può risultare la gestione in ambito consolidato.

In merito, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 19 del 21 aprile 2009, ha chiarito che il conferimento al gruppo del ROL "capiente" inutilizzato su base individuale rappresenta una facoltà della società consolidata ed il mancato utilizzo comporta l'impossibilità di conferire il ROL stesso alla *fiscal unit* in un successivo periodo ed ha assimilato la fattispecie al caso della società singolarmente considerata che non può riportare a nuovo il ROL pregresso qualora, in presenza di interessi passivi netti, non eserciti la facoltà di compensazione.

In altre parole, i soggetti partecipanti al regime consolidato per ogni anno di validità dell'opzione sono liberi di conferire o meno il proprio ROL disponibile alla *fiscal unit*, ma nel caso in cui una società decida di non attribuire al consolidato il proprio ROL capiente individuale, quest'ultimo non potrà essere attribuito alla *fiscal unit* in futuro.

La circolare ha, quindi, sancito due principi:

- l'importo di ROL individuale eccedente rispetto all'ammontare complessivo delle eccedenze di interessi passivi netti indeducibili evidenziate dai soggetti partecipanti al regime non può costituire una "franchigia ROL" di consolidato, in quanto non può essere trasferita al gruppo automaticamente, come succede invece per le perdite fiscali;
- qualora una società decida di non attribuire al consolidato il proprio ROL, non potrà più essere attribuito alla *fiscal unit* in un successivo esercizio, ma risulterà riportabile esclusivamente su base individuale.

Ciò che non è stato chiarito è, però, se il divieto della circolazione delle eccedenze si riferisca solamente alle eccedenze non volontariamente cedute al consolidato o se debba essere esteso anche quelle non sfruttate, come si è detto, per incapacità di eccedenze di interessi passivi a livello consolidato.

In merito, appare condivisibile la tesi secondo cui il divieto espresso dall'Amministrazione finanziaria operi esclusivamente nei casi in cui il mancato trasferimento al consolidato sia conseguenza di una mera scelta da parte della società e non nei casi d'incapacità.

Innanzitutto, la circolare ha negato espressamente la riportabilità solo al caso di mancato utilizzo volontario del ROL; inoltre, assimilando la situazione consolidata alla situazione della singola società, ha traslato a livello consolidato il principio secondo cui, dal meccanismo di funzionamento del confronto di cui all'art. 96, comma 1 del TUIR, discende un principio di priorità di utilizzo di ROL disponibile in compensazione degli interessi passivi netti.

Da ciò dovrebbe, quindi, discendere che qualora una società abbia "avanzato" nel 2010 del ROL, non sfruttato per incapienza di interessi passivi altrui, potrà metterlo a disposizione del gruppo nel consolidato 2011, sempreché abbia prioritariamente determinato la sua posizione individuale ai fini della disciplina dell'art. 96 del TUIR .

LA NUOVA SCADENZA DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO UNICO ANTE LIQUIDAZIONE

Con l'intervento operato dal DL 16/2012, il legislatore ha ridefinito le tempistiche di presentazione delle dichiarazioni dei redditi in caso di liquidazione, prevedendo che le dichiarazioni del periodo "ante liquidazione" debbano essere presentate entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società, a norma degli artt. 2484 e 2485 c.c..

Tecnicamente, la nuova norma (art. 2, comma 5, del decreto legge), modifica l'art. 5 del DPR 322/98, il quale in precedenza prevedeva che il termine di nove mesi decorresse dalla data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione.

Per effetto della modifica, pertanto, il nuovo termine decorre:

- dalla data d'iscrizione presso il Registro delle imprese della dichiarazione degli amministratori che accerta una delle cause di scioglimento previste dall'art. 2484, comma 1, c.c. (decorso del termine, conseguimento dell'oggetto sociale, impossibilità di funzionamento o inattività dell'assemblea, riduzione del capitale sotto il minimo legale, ecc.);
- dalla data d'iscrizione della delibera assembleare, nel caso di scioglimento conseguente a decisione dei soci;
- dalla data prevista dall'atto costitutivo o dallo Statuto, nel caso di scioglimento per le altre cause previste da tali atti;
- dalla data d'iscrizione del decreto del Tribunale che accerta il verificarsi di una causa di scioglimento, nel caso di inerzia degli amministratori.

Il quadro normativo diviene, pertanto, certo, superando i tanti dubbi che si erano manifestati in sede dottrinale in vigenza della vecchia normativa. In determinati casi, tuttavia, per effetto della nuova norma vi saranno adempimenti ancora maggiori rispetto al passato, in quanto la dichiarazione "ante liquidazione" deve chiaramente essere predisposta sulla base di un apposito bilancio intermedio, ancora redatto secondo criteri di funzionamento, al quale apportare tutte le variazioni fiscali di legge. Con l'impostazione assunta dal DL 16/2012 tale bilancio intermedio potrà non coincidere con il cosiddetto "rendiconto sulla gestione", ovvero con il bilancio straordinario che il documento OIC n. 5 impone di redigere con riferimento alla frazione di esercizio che si chiude alla data di avvio della gestione liquidatoria, rappresentata dalla data di iscrizione presso il Registro delle imprese della nomina dei liquidatori.

Va detto che, sotto il profilo pratico, nella maggioranza dei casi (tipicamente, nelle liquidazioni decise per volontà dei soci con una delibera assembleare di scioglimento anticipato e contestuale nomina dei liquidatori), la data di riferimento del rendiconto sulla

gestione coincide con quella in cui si determinano gli effetti dello scioglimento della società, ovvero con la data di iscrizione della suddetta delibera.

Rischio di duplicazione di adempimenti

In tutti gli altri casi, però, i due termini non coincidono: questo avviene quando viene prima accertata (mediante delibera consiliare iscritta presso il Registro delle imprese) una causa di scioglimento della società e successivamente nominato il liquidatore, con delibera assembleare anch'essa, naturalmente, iscritta presso il Registro delle imprese. In tali evenienze, occorrerà redigere un bilancio alla data di efficacia dello scioglimento, ai soli fini fiscali, che servirà quale base per la redazione della dichiarazione "ante liquidazione", e il successivo rendiconto sulla gestione ai soli fini civilistici, anche se il documento reca la stima delle imposte determinate per competenza.

Al lato pratico, questo bilancio da redigere ai soli fini fiscali dovrà partire dalla cosiddetta "situazione dei conti", che il documento OIC n. 5 impone di redigere alla data in cui si producono gli effetti dello scioglimento, pur senza la necessità di includervi le scritture di assestamento e di rettifica (si tratta, di fatto, di un semplice bilancio di verifica).

Per fare un'esemplificazione pratica degli effetti della nuova normativa, se la società viene messa in liquidazione con delibera assunta il 27 marzo 2012 e iscritta presso il Registro delle imprese il 4 aprile 2012 (la quale reca la contestuale nomina dei liquidatori), il termine per la presentazione della dichiarazione "ante liquidazione" è fissato al 31 gennaio 2013. Lo stesso termine dovrebbe essere osservato se, ad esempio, il 27 marzo 2012 il Consiglio di Amministrazione accertasse solamente la sussistenza di una causa di scioglimento, la delibera consiliare venisse iscritta presso il Registro delle imprese in data 4 aprile 2012, e la successiva delibera assembleare di nomina del liquidatore iscritta in data 25 maggio 2012, anche se in questo secondo caso il rendiconto sulla gestione recherebbe quale data di riferimento proprio il 25 maggio 2012.

STUDI DI SETTORE 2012

NUOVO REGIME DI APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

Con la Manovra Salva-Italia, ma non solo (!), è stata novellata la disciplina relativa ai limiti dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti "congrui" agli studi di settore, purché questi abbiano adempiuto agli obblighi di comunicazione e trasparenza nei confronti dell'amministrazione medesima.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 10 della L. n. 146/1998, gli accertamenti basati sugli studi di settore operano nei confronti dei contribuenti che abbiano dichiarato un ammontare di ricavi o di compensi inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi; in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, la legge consente che siano attestate le cause che giustificano la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi medesimi, ovvero le cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi.

Come già visto supra, sono previste ex lege alcune ipotesi di uso degli studi di settore ai fini dell'accertamento.

Il comma 4-bis dell'articolo 10 dispone alcune limitazioni al potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti cd. "congrui" agli studi di settore.

In particolare, in sede di rettifica del reddito d'impresa o dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione, è precluso l'utilizzo di presunzioni semplici - anche se gravi, precise e concordanti - qualora il contribuente destinatario dell'accertamento abbia dichiarato, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello di congruità rilevante ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

La preclusione opera a condizione che l'ammontare delle attività non dichiarate non sia superiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati. In ogni caso, la preclusione non si applica se l'ammontare delle attività non dichiarate supera la soglia dei 50 mila euro. In altri termini, se il contribuente risulta congruo rispetto agli studi di settore, l'amministrazione finanziaria non potrà esperire nei suoi confronti rettifiche di tipo analitico - induttivo, basate su presunzioni semplici, fino al 40 per cento dei ricavi o dei compensi dichiarati dal contribuente medesimo ed entro il limite massimo di 50 mila euro.

La norma non preclude all'amministrazione di effettuare, per i soggetti "congrui", altre tipologie di rettifiche, quali gli accertamenti di tipo analitico ovvero di natura presuntiva basati su presunzioni legali. A seguito delle modifiche apportate con l'articolo 2, comma 35 del già citato D.L. 138/2011, la limitazione ai poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria operi ove il soggetto passivo sia congruo, anche a seguito di adeguamento, alle risultanze degli studi di settore anche in relazione al periodo di imposta precedente.

In tale ipotesi, infatti, il Fisco non potrà procedere a rettifiche sulla base di presunzioni semplici. In sostanza, per limitare l'accertamento, occorrerà che il contribuente sia stato congruo anche l'anno precedente a quello accertato.

In particolare, la nuova disciplina prevede limitazioni ai poteri di accertamento del fisco (comma 9) nei confronti dei soggetti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi di settore, purché adempiano ai seguenti, specifici doveri di comunicazione e di trasparenza (comma 10):

- abbiano regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
- sulla base di tali dati, la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili.

Nei confronti dei predetti soggetti:

a) sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (di cui al citato articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972);

b) è ridotto di un anno il termine di decadenza per l'attività di accertamento delle imposte dirette (ai sensi dell'articolo 43, primo comma, del citato D.P.R. n. 600/1973) e dell'IVA (articolo 57, primo comma, del citato D.P.R.n. 633/1972)

c) la determinazione sintetica del reddito complessivo (di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), è ammessa solo a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un terzo quello dichiarato (in luogo di almeno un quinto, come previsto dal sesto comma del citato articolo 38).

Mediante il cd. "accertamento sintetico" (disciplinato dal citato articolo 38 del D.P.R. 600/1973) l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, determina il reddito complessivo del contribuente ai fini Irpef, prescindendo dalla individuazione della categoria reddituale che ne è fonte.

Nell'ambito di tale metodologia di controllo, gli uffici finanziari, in presenza di determinate condizioni di legge, si avvalgono di una presunzione legale relativa per risalire da un fatto noto, individuabile in una manifestazione di capacità contributiva del soggetto controllato, a un fatto ignoto, cioè all'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato.

L'accertamento sintetico trova il suo fondamento giuridico nell'articolo 38 del D.P.R. 600/1973. Da ultimo, importanti modifiche alla disciplina dell'accertamento sintetico sono state apportate dall'articolo 22 del D.L. n. 78 del 2010 al fine di aggiornare l'accertamento sintetico per tener conto dei cambiamenti, connessi ai mutamenti sociali, verificatisi nel

tempo in ordine alle tipologie di spesa sostenute dai contribuenti ed alle preferenze nella propensione ai consumi, rendendolo più efficiente e dotandolo di maggiori garanzie per il contribuente.

Per quanto concerne i termini di applicazione della nuova disciplina, il comma 13 prevede che i citati commi 9 e 10 si applichino con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 ed a quelle successive, ferma restando l'applicazione - per le attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità antecedenti il 2011 - del previgente comma 4-bis dell'articolo 10 e dall'articolo 10-ter della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Ai sensi del comma 11 dell'articolo in esame, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza destinano parte della capacità operativa alla effettuazione di specifici piani di controllo sui contribuenti soggetti agli studi di settore per i quali non sono applicabili le predette norme che limitano la potestà accertativa.

Tali controlli sono articolati su tutto il territorio in modo proporzionato alla numerosità dei contribuenti interessati e sono basati su specifiche analisi del rischio di evasione, che tengano anche conto delle informazioni presenti nella apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

In particolare, nei confronti dei contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore e che non abbiano una posizione coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore applicabili, lo svolgimento dei controlli avviene prioritariamente con l'utilizzo dei poteri di indagine finanziaria attribuiti all'Amministrazione in materia di imposte dirette e di IVA (in particolare, rispettivamente, coi poteri di cui ai numeri 6-bis e 7 del primo comma dell'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 e ai numeri 6-bis e 7 del secondo comma dell'articolo 51 del D.P.R. n. 633/1972).

Si ricorda che l'attività di "indagine finanziaria" svolta dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza consiste nella richiesta di informazioni ad enti creditizi e finanziari volta ad acquisire elementi utili a ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale (o l'effettivo volume di operazioni imponibili a fini IVA e degli acquisti effettuati dal contribuente).

Nell'esercizio del predetto potere, l'Amministrazione - previa autorizzazione dei competenti organi e uffici delle Entrate e della Guardia di Finanza - può raccogliere dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, tra enti creditizi e finanziari e i rispettivi clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi.

In particolare, le norme richiamate fanno riferimento: al potere di richiedere il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con banche, Poste italiane Spa, intermediari finanziari e soggetti operanti nel settore finanziaria, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta; al potere di richiedere ai medesimi soggetti dati, notizie e documenti relativi a

qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi, o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria.

Si ricorda che il D.L. 98/2011 (all'articolo 23, commi da 24 a 27) ha ampliato i destinatari delle richieste di indagini finanziarie dell'Amministrazione fiscale, consentendo agli uffici dell'amministrazione finanziaria di acquisire informazioni anche da società ed enti di assicurazione per quanto riguarda le attività di natura finanziaria; sono state introdotte inoltre disposizioni volte a razionalizzare l'attività di indagine, mediante accesso, sull'industria finanziaria.

Il comma 12 abroga il già citato comma 4-bis dell'articolo 10 e l'articolo 10-ter della legge 8 maggio 1998, n. 146.

Si ricorda che l'articolo 10-ter pone(va) limiti ad ulteriori attività di accertamento presuntivo nei confronti dei contribuenti che aderiscono agli inviti a comparire emessi in relazione degli studi di settore, per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi. L'invito a comparire innanzi agli uffici del Fisco costituisce la prima fase del procedimento per la definizione degli accertamenti con adesione del contribuente (sia nelle imposte sui redditi che nell'imposta sul valore aggiunto).

Esso è dunque antecedente all'instaurazione del vero e proprio contraddittorio tra le parti.

Nel corso del tempo il legislatore ha progressivamente ampliato l'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, consentendo ai contribuenti di aderire anche agli inviti emessi in tale fase dall'Amministrazione finanziaria.

Nel dettaglio, il primo comma dell'articolo 10-ter dispone che l'adesione ai contenuti degli inviti a comparire relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi preclude all'Amministrazione finanziaria (ai fini dell'accertamento dell'imposta sui redditi e dell'IVA) di effettuare ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici, anche se gravi, precise e concordanti (di cui ai citati all'articolo 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Tale limite opera qualora l'ammontare delle attività non dichiarate dal contribuente, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi definiti.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sentite le associazioni di categoria, possono essere differenziati i termini di accesso alla nuova disciplina, tenuto conto del tipo di attività svolta dal contribuente.

Con lo stesso provvedimento sono dettate le relative disposizioni di attuazione.

MEMORIA LABILE? STUDI DI SETTORE OMESSI? C'È L'INTEGRATIVA!

In caso di omissione della comunicazione dei dati rilevanti, l'applicazione delle sanzioni maggiorate è evitata presentando una dichiarazione integrativa.

Come già ampiamente considerato gli interventi apportati dalla manovra correttiva estiva (DL 98/2011) alla disciplina degli studi di settore hanno incrementato le sanzioni applicabili nel caso di omessa presentazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti.

A decorrere dal 6 luglio 2011, infatti, a tale violazione sono applicabili:

- la sanzione fissa nella misura massima di 2.065 euro (art. 8 comma 1 del DLgs. 471/97);
- le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette, IVA e IRAP maggiorate del 50%, qualora, a seguito di accertamento basato sugli studi di settore, l'Amministrazione proceda a rettifica delle relative dichiarazioni, a condizione che accerti un maggior reddito, una maggiore imposta o un maggior imponibile superiori al 10% di quanto dichiarato (considerando le imposte dirette, le sanzioni diventerebbero variabili dal 150 al 300% della maggiore imposta).

L'applicazione delle sanzioni è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- la presentazione della comunicazione dei dati rilevanti deve essere dovuta;
- il contribuente non deve avervi provveduto anche a seguito di specifico invito rivoltagli dall'Agenzia delle Entrate.

Sembrebbero assoggettati alle sanzioni maggiorate solo i contribuenti effettivamente soggetti agli studi di settore e non quelli esclusi con l'obbligo di presentazione del modello "a fini statistici", come i contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore a 5.164.569 euro e inferiore a 7.500.000 euro, oppure che rientrano in una delle cause di esclusione previste nelle ipotesi di cessazione dell'attività o non normale svolgimento dell'attività.

Il punto, peraltro, necessiterebbe di un ulteriore chiarimento ufficiale poiché la circolare Agenzia delle Entrate n. 41/2011 si è occupata di tale aspetto solo con riferimento alla possibilità di procedere ad accertamento induttivo.

Come precisato nella circolare 41/2011, le sanzioni nelle predette misure presuppongono che la comunicazione dei dati rilevanti non sia stata presentata, neppure mediante dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito.

Se ne dovrebbe dedurre, al contrario, che la presentazione dell'integrativa impedisca l'applicazione delle sanzioni "maggiorate", restando comunque applicabili:

- la prima nella misura variabile da 258 a 2.065 euro;
- la seconda, di regola, dal 100 al 200% della maggior imposta accertata.

Si ricorda poi che, se il contribuente presenta la dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'omissione si è verificata, lo stesso può versare la sanzione per irregolare dichiarazione avvalendosi del ravvedimento operoso e, quindi, versando un ottavo del minimo di 258 euro (pari a 32,25 euro).

Qualora detto termine sia decorso, il contribuente, pur non potendo più beneficiare del ravvedimento operoso, mantiene comunque interesse a presentare l'integrativa, in quanto ciò gli consente, nell'eventualità in cui venga sottoposto ad accertamento, di evitare l'applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione maggiorate del 50%.

Con riferimento al termine entro cui può essere presentata la dichiarazione integrativa, si ritiene possibile far riferimento all'art. 2 comma 8 del DPR 322/98, che fissa il termine entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione originaria, nel caso in cui la correzione della violazione comporti una rettifica dei dati a favore del Fisco (come nell'ipotesi in cui, per effetto dell'applicazione dello studio in precedenza omessa, il contribuente risulti non congruo e ritenga di adeguarsi ai maggiori ricavi o compensi in sede di dichiarazione integrativa).

Viceversa, può accadere che lo studio sia stato applicato con eventuale adeguamento, ma che il contribuente, per motivi vari, non abbia allegato il modello, oppure che lo studio non sia stato applicato prima (ad esempio, perché si riteneva operante una causa di esclusione o di inapplicabilità) e il contribuente risulti congruo, senza necessità di effettuare l'adeguamento. In questi ultimi casi, l'applicabilità del termine ex art. 2 comma 8 citato è dubbia, poiché la sanatoria dell'omissione risulta "neutra" rispetto all'imponibile e l'imposta a suo tempo dichiarati.

LE ULTERIORI NOVITA' IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE DERIVANTI DAL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Extratime per la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle integrazioni agli studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2011: il termine del 31 marzo slitta al 30 aprile 2012.

Il tempo in più è accordato per consentire la revisione o l'istituzione di indicatori di coerenza o normalità economica, attraverso un monitoraggio attendibile degli andamenti economici e dei mercati, forte di un'attenzione particolare verso settori produttivi o aree territoriali maggiormente esposti agli effetti della crisi. Questo il senso della disposizione contenuta nel primo comma, articolo 5, del decreto legge n. 16/2012, che discende direttamente dal nuovo regime premiale introdotto dal "Salva Italia" (articolo 10, DI 201/2011).

In sostanza, la recentissima norma preclude gli accertamenti fondati su presunzioni semplici nei confronti di coloro che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi in misura uguale o superiore alle stime degli studi di settore e sono in regola con gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione dello "studio". Inoltre, la determinazione sintetica del reddito complessivo (articolo 38 del Dpr 600/1973) è ammessa a condizione che lo stesso ecceda di almeno un terzo (invece che un quinto) quello dichiarato.

Da un lato, quindi, il decreto si pone in linea con l'atteggiamento premiale fissato nel "Salva Italia" nei confronti di chi collabora, dall'altro, nella parte in cui interviene per potenziare il contrasto all'evasione (articolo 8), stabilisce che, in caso di mancata

presentazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, di compilazione infedele dello stesso o di indicazione di inesistenti cause di esclusione o di inapplicabilità, l'Agenzia delle Entrate può determinare il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, prescindendo in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili. Via libera, dunque, in queste ipotesi, all'utilizzo dell'accertamento induttivo.

Per comprendere a pieno la portata della disposizione, l'infedeltà della comunicazione è ora misurata in *“una differenza superiore al quindici per cento, o comunque ad euro cinquantamila, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione”*.

La norma precedente, invece, prevedeva che la rettifica induttiva era possibile quando il maggior reddito accertato per effetto della corretta applicazione degli studi superava di almeno il 10% il reddito dichiarato, in tutte le ipotesi sopra descritte. Ora, in pratica la nuova franchigia del 15% vale soltanto in caso di comunicazione di dati errati relativi a ricavi o compensi, mentre, non c'è più limite all'induttivo nei casi di mancata presentazione o falsa indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi.

LA SCANSIONE TEMPORALE DELL'ADDIVENIRSI DELLE NORME

Per la preclusione degli accertamenti analitico-induttivi, in ragione della congruità da studi di settore, la regola della “doppia congruità” vale anche per i periodi d'imposta anteriori al 2010: è l'interpretazione alla quale è giunta l'Agenzia delle Entrate nel corso di “Telefisco 2012”.

Interpretazione non condivisibile – per i motivi che saranno esposti – che fa perno sull'ormai ricorrente valutazione della portata “procedurale” della previsione normativa di interesse. Ma andiamo con ordine.

La prima versione del beneficio, consistente nella preclusione degli accertamenti analitico-induttivi, prevedeva che le rettifiche fondate sulle presunzioni semplici, di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, del DPR 600/73, e all'art. 54, comma 2, ultimo periodo, del DPR 633/72, non potevano essere effettuate nei confronti dei contribuenti congrui, anche per adeguamento, e coerenti agli indicatori previsti per gli studi di settore: per un importo massimo di 50.000 euro per le attività non dichiarate e a condizione che, lo stesso, non superi il 40% dei ricavi o compensi dichiarati e che i dati da studi siano stati trasmessi fedelmente.

La scorsa estate, grazie ai DL 98/2011 e 138/2011, giungono due modifiche che riducono sensibilmente il beneficio.

Con il primo intervento di luglio arriva l'eliminazione dell'obbligo per l'ufficio, in caso di rettifica, di motivare specificamente nell'atto le ragioni che lo avevano indotto a disattendere le risultanze degli studi di settore, in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.

A settembre, il secondo decreto legge subordina lo “scudo” alla congruità, anche a seguito di adeguamento, non solo per il periodo d’imposta in cui lo scudo può essere fatto valere, ma anche per il periodo di imposta precedente.

Con il decreto Monti – DL 201/2011 – il regime di favore viene abrogato, con validità dal periodo d’imposta 2011, per far spazio al nuovo regime premiale per i congrui e coerenti, che prevede, tra l’altro, la preclusione degli accertamenti analitico-presuntivi senza alcun limite quantitativo, ferma restando la correttezza del contribuente quanto ai dati rilevanti.

A nostro avviso, la sequenza normativa determina che:

- sino al periodo d’imposta 2009 valgono le regole modificate dai DL 98/2011 e 138/2011;
- per il 2010 valgono le nuove regole disposte dal combinato delle innovazioni recate dai DL appena citati, suscettibili di incidere sulle dichiarazioni dei redditi per il 2010;
- per il 2011 valgono le nuove regole la cui decorrenza è espressamente prevista dal DL 201/2011.

L’Agenzia delle Entrate, durante l’ultimo Telefisco, riguardo la decorrenza applicativa del requisito della “congruità” anche per il periodo precedente ha invece affermato che la disposizione ha natura procedimentale “atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati”, da cui “ne consegue che la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta, sino al 2010, ancora accertabili”: di conseguenza, la stessa “interpretazione” riguarda anche le modifiche recate dal DL 98/2011 riguardo l’obbligo della motivazione “rinforzata”.

Con tale intervento nel corso di Telefisco 2012, l’Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato che la disposizione recata dal DL 138/2011 ha natura procedimentale, “atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi interessati”. Conseguentemente, la stessa sarebbe applicabile retroattivamente anche ai periodi precedenti la sua introduzione; in particolare, viene precisato che “la stessa ha efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d’imposta, sino al 2010, ancora accertabili”. L’applicabilità limitata fino al periodo d’imposta 2010 è dovuta all’abrogazione della norma di esonero disposta dal “Decreto Monti”, operativa “con riferimento alle dichiarazioni relative all’annualità 2011 e successive”.

In conclusione, ai fini dell’azione di accertamento relativa ai periodi d’imposta ancora accertabili fino al 2010, l’Amministrazione finanziaria considererà esclusi dagli accertamenti presuntivi, in presenza di tutti i requisiti necessari, solo i soggetti che risulteranno congrui per il periodo oggetto di controllo e per quello precedente.

L’assunto non è affatto condivisibile: il generale principio del *tempus regit actum* prevede che la nuova normativa non sia invocabile quando il procedimento abbia già esaurito la fase più significativa dal punto di vista sostanziale, come nella specie avviene con il raggiungimento dei requisiti previsti *pro tempore* dalla legge per la fruizione del beneficio da parte del contribuente.

D’altronde, il procedimento amministrativo è regolato dal principio *tempus regit actum* (su tale principio *ex plurimis* Consiglio di Stato, IV, 8 giugno 2007, n. 3027) e ciò comporta che la legittimità di un provvedimento va valutata in relazione alle norme vigenti al tempo in cui lo stesso è adottato, in relazione agli interessi sostanziali tutelati in quella fase del procedimento. Gli interessi tutelati sono quelli del contribuente, vista la “prezialità”,

seppure condizionata, del regime previsto in caso di congruità e fedeltà dei dati comunicati all'Amministrazione finanziaria.

Che l'interesse tutelato sia quello del contribuente è ulteriormente avvalorato dalla circostanza che la norma, sino alla scorsa estate, obbligava l'Agenzia delle Entrate a "rinforzare" appositamente la motivazione dell'atto impositivo emesso nei confronti di un contribuente legittimamente al riparo dello "scudo" da accertamenti analitico-induttivi.

Ora, se questa "interpretazione" venisse ratificata nella consueta circolare, si aprirebbero scenari del tutto imprevisi quanto all'attività di accertamento per le annualità sino al 2009, la quale potrebbe essere rivolta anche a contribuenti che ritenevano di essere al riparo dai controlli analitico-induttivi. È facile ipotizzare come, in ragione dello *ius superveniens*, che viene ritenuto applicabile retroattivamente ma che il contribuente riterrà trattarsi della modifica delle regole a rapporto decisamente esaurito dal punto di vista sostanziale, si avvierà l'ennesimo filone contenzioso.

UN UTILE RICORDO PER UNICO2012

È un "incrocio" immediato quello che si profila tra gli accertamenti da studi di settore e le indagini finanziarie, in ragione di quanto prevede il Decreto Monti varato lo scorso mese di dicembre: immediato in quanto, in base alle disposizioni normative che legano espressamente l'automatismo accertativo e lo strumento di controllo, potrà essere giustificato dalla natura "procedimentale" della novità legislativa.

Procedendo per ordine, l'art. 10 del DL n. 201/2011 prevede, tra le altre disposizioni, un regime "premiante" per i contribuenti allineati alle risultanze degli studi di settore, tanto in termini di congruità e coerenza quanto in termini di fedeltà dei dati rilevanti trasmessi con l'apposito modello.

I benefici previsti sono infatti accordati a condizione che il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti con l'indicazione fedele di tutti i dati previsti, e che la posizione soggettiva risulti coerente con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione degli studi di settore o degli studi di settore applicabili.

Ebbene, tanto i benefici, sui quali non ci soffermiamo dettagliatamente in quanto non di interesse per la trattazione, quanto i requisiti richiesti appena descritti, per espressa previsione normativa, si applicano con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e successive: così prevede il comma 13, con riferimento alle disposizioni dei commi 9 (benefici) e 10 (requisiti).

Veniamo al punto di interesse, ossia al successivo comma 11, il quale, strutturato in due periodi, prevede specifici piani di controllo per i contribuenti nei cui confronti non si applicano i nuovi benefici di legge e, al secondo periodo, l'incrocio tra le indagini finanziarie e i controlli fondati sugli studi di settore.

Cominciamo col sottolineare la circostanza che l'intero comma 11 non soggiace ad alcuna decorrenza espressamente prevista dalla legge: infatti, come detto, le sole disposizioni di cui ai commi 9 e 10 si applicano con riferimento alle dichiarazioni relative all'annualità 2011 e a quelle successive.

Calandoci nell'analisi dei due periodi del comma 11, è interessante rilevare che soltanto il primo periodo sembra "dipendere" funzionalmente dal nuovo regime premiante e, dunque, essere applicabile per il periodo d'imposta 2011 e successivi.

La norma prevede infatti che, con riguardo ai soggetti sottoposti agli studi di settore per i quali non si rende applicabile quanto stabilito dal comma 9, che dispone in materia dei nuovi benefici, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza destinano parte della capacità operativa per effettuare specifici piani di controllo basati su specifiche analisi del rischio di evasione: appunto, proprio il richiamo all'inapplicabilità del nuovo regime premiale, quale possibile fonte d'innescio degli specifici piani operativi, depone incontrovertibilmente per l'applicazione del primo periodo per gli accertamenti concernenti i periodi d'imposta 2011 e successivi.

Non altrettanto può dirsi in riferimento al secondo periodo del comma 11, il quale prevede che, nei confronti dei contribuenti che dichiarano ricavi o compensi inferiori a quelli risultanti dagli studi di settore e per i quali non si riscontra la fedeltà dei dati trasmessi e/o la non coerenza agli indicatori, "controlli sono svolti prioritariamente con l'utilizzo dei poteri istruttori di cui ai numeri 6-bis e 7 del primo comma dell'articolo 32" del DPR n. 600/73 e dei corrispondenti articoli previsti dalla legge IVA: in altre parole, le indagini "finanziarie".

È interessante, e a nostro avviso dirimente, rilevare come la previsione del secondo periodo sia completamente "disancorata" dall'applicazione del nuovo regime premiale: essa, infatti, non sembra presentare alcun legame funzionale con i nuovi benefici previsti per i "veri" congrui e coerenti e, dunque, immediatamente applicabile e anche per i periodi d'imposta pregressi.

Ciò in ragione dell'ennesima chiave di lettura della novella legislativa in termini di norma "procedimentale", ossia portatrice di un ampliamento e di una razionalizzazione dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria e, in quanto tale, suscettibile di essere applicata anche retroattivamente, ossia per le annualità d'imposta per le quali non siano ancora decorsi i termini per l'esercizio dell'azione accertatrice.

Il che potrebbe significare che, se questa nostra interpretazione risultasse corretta, l'incrocio tra studi di settore e indagini finanziarie potrebbe già essere realtà per i controlli, per quanto residui, sulle risultanze dell'automatismo per il 2007.

QUALCHE RIFLESSIONE GIURISPRUDENZIALE IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE

A dispetto di alcune pronunce di merito di segno opposto, la Corte di Cassazione ha confermato e ribadito l'orientamento sancito nel 2009 dalle Sezioni Unite.

La Corte di Cassazione ha ribadito la natura di mera presunzione semplice dei risultati derivanti dagli studi di settore e dai parametri contabili. Con l'ordinanza n. 23015 del 4 novembre 2011, infatti, la Suprema Corte ha riconfermato l'orientamento affermato nel 2009 dalle Sezioni Unite (*cf.* sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009), sottolineando che i risultati degli studi di settore e dei parametri costituiscono presunzioni semplici, insufficienti, da soli, a legittimare l'accertamento di maggiori ricavi o compensi.

A tal proposito, si ricorda che alcune pronunce delle Commissioni tributarie che, sostenendo la natura di presunzione qualificata dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza degli studi di settore, legittimavano gli avvisi di accertamento emessi

dall’Agenzia delle Entrate sulla base di questi soli risultati, indipendentemente dalla valutazione delle caratteristiche particolari della situazione economica evidenziata dal contribuente in sede di contraddittorio preventivo e senza effettuare ulteriori verifiche.

A dispetto di tali pronunce, la Cassazione è nuovamente intervenuta con l’ordinanza sopraevidenziata.

Il ricorso in Cassazione era stato presentato dall’Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale, che aveva confermato l’annullamento dell’avviso di accertamento in quanto l’ufficio aveva applicato in maniera automatica i risultati dei parametri contabili, senza nemmeno tenere conto della “realtà reddituale dell’accertato, realtà che in effetti ha condotto in breve tempo alla cessazione dell’attività e alla restituzione al Comune della licenza commerciale senza che sia stato possibile procedere neppure ad una cessione a qualsiasi titolo dell’azienda”.

Nell’ordinanza, la Cassazione censura entrambi i motivi di impugnazione basati sull’“autosufficienza dei soli parametri” a fondare l’accertamento annullato e, condividendo i principi di diritto affermati dalle Sezioni Unite, ribadisce che:

- la procedura di accertamento standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici;
- i caratteri di gravità, precisione e concordanza della presunzione possono essere acquisiti solo in sede di contraddittorio, adattando i risultati presunti all’effettiva situazione del contribuente;
- la motivazione dell’avviso di accertamento non può limitarsi a rilevare lo scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell’applicabilità in concreto dello standard e delle ragioni per le quali sono disattese le contestazioni del contribuente emerse in contraddittorio.

Dato questo ulteriore intervento del giudice di legittimità nella stessa direzione tracciata dalle Sezioni Unite, sarebbe opportuno che anche la giurisprudenza di merito ancora di segno opposto si conformasse a tale orientamento, quantomeno consentendo ai contribuenti di risparmiare lunghi e costosi procedimenti giudiziari.

A CHI L’ONERE DELLA PROVA ?

La Corte di Cassazione con la Sentenza n. 1864/2012, depositata lo scorso 8 febbraio 2012, a cura della sesta sezione civile – la cosiddetta sezione “filtro” –, in materia di studi di settore, rafforzando il principio sancito dalla sentenza delle Sezioni Unite del 2009, la n. 26635, secondo il quale gli studi di settore non sono suscettibili di generare presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

La questione investe un accertamento fondato sui parametri accertativi, concernente il periodo d’imposta 1996, che vedeva il contribuente ricorrere per Cassazione avverso la decisione sfavorevole della C.T. Reg. del Lazio (sentenza n. 287/14/2009 del 15 luglio 2009): decisione, quella dei giudici regionali, che si fondava sulla ritenuta legittimità e congruità dei parametri accertativi e alla stregua dell’inconcludenza del contribuente in termini di onere probatorio.

Peraltro, la relazione depositata sul ricorso evidenziava, tra gli altri argomenti, l'inammissibilità dello stesso, tanto in ragione delle censure, che apparivano mosse all'accertamento impugnato e non alla decisione d'appello, quanto per il fatto che le stesse non aggredivano specificamente la *ratio* della decisione impugnata, la quale aveva valorizzato la circostanza che il contribuente non aveva prodotto prove idonee a superare e a vincere la prova presuntiva offerta dai coefficienti parametrici: da cui la richiesta di rigetto del ricorso per inammissibilità dei motivi o per manifesta infondatezza.

La sezione ha invece deciso per l'accoglimento del ricorso del contribuente, ribadendo che la procedura di accertamento tributario "standardizzato", mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati: affermando nuovamente, in sostanza, che alcuna significatività può derivare automaticamente dalle risultanze matematico-statistiche (definiti "meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività").

Significatività che nasce, dunque, soltanto in esito al contraddittorio eventualmente svolto tra Ufficio e contribuente, il quale, tuttavia, non è nemmeno suscettibile di condizionare l'impugnabilità dell'accertamento, atteso che il Giudice tributario può liberamente valutare sia l'applicazione degli standard al caso concreto, da dimostrare a cura dell'Ufficio tanto in termini motivazionali quanto probatori, sia la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è nemmeno vincolato alle eccezioni eventualmente sollevate in ambito endoprocedimentale.

Tant'è che alcuna conseguenza può derivare a quest'ultimo nel caso in cui scelga di restare inerte nell'obbligatoria fase contraddittoria preventiva, atteso che ciò può certo costituire oggetto di motivazione dell'atto, a questo punto fondato sulla sola applicazione dello strumento matematico-statistico, ma non preclude affatto, o limita, alcuna azione difensiva da dispiegare dinanzi al giudice (che potrà, nel caso, valutare la mancata risposta all'invito nel complessivo quadro probatorio).

La Cassazione ha dunque accolto il ricorso del contribuente, tanto per effetto del principio affermato dalle Sezioni Unite quanto in considerazione del fatto che non sono state esplicitate considerazioni di sorta, a cura della controparte resistente, circa le ragioni idonee a superare le difese opposte in merito alle censure per le quali il reddito dichiarato risultava congruo in base ai parametri applicabili *pro tempore*.

Confermando, così, che se certamente alcuna delle parti in causa può vantare un'esimente in termini probatori, è altrettanto certo che, però, la prima mossa spetta all'Ufficio, la cui pretesa ben difficilmente potrà resistere in sede contenziosa se fondata esclusivamente sulle risultanze matematico-statistiche, ormai definitivamente acclarati quali semplici elementi indiziari (si veda anche Cassazione, sezione tributaria, ordinanza n. 29185/2011).

NOVITA'
IRAP 2012

La modulistica, che servirà ai contribuenti per effettuare la dichiarazione dell'imposta relativa al 2011, recepisce alcune novità normative.

Per cominciare, il frontespizio contiene la nuova casella "Dichiarazione integrativa" (ex art. 2, comma 8-ter del DPR 322/98). Fino a 120 giorni dalla scadenza dell'ordinario termine di presentazione, il contribuente che – avendo già presentato una dichiarazione IRAP – voglia trasformare la richiesta di rimborso dell'imposta eccedente in credito da utilizzare in compensazione, potrà barrare la citata casella.

Conditio sine qua non è, ovviamente, che il rimborso non sia già stato erogato, né in tutto né in parte. Come si ricorderà, la facoltà di cambiare la scelta dell'utilizzo dell'eccedenza d'imposta è stata introdotta dall'art. 7 comma 2 lett. i) del DL 70/2011 (conv. in L. 106/2011), e riguarda tanto le dichiarazioni IRAP quanto quelle dei redditi.

Inoltre, è stata aggiornata la tabella delle aliquote IRAP applicabili, sulla base dell'art. 23, commi 5 e 6, del DL 98/2011 (conv. L. 111/2011). Oltre all'aliquota ordinaria del 3,9%, sono previste aliquote maggiorate per le banche e gli altri soggetti finanziatori, le imprese di assicurazione, le società di capitali e gli enti commerciali che esercitano attività di imprese concessionarie (escluse quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori). Ad ogni aliquota, segnalata sulla tabella Regione per Regione, corrisponde un codice da riportare nel quadro IR.

Ulteriore novità, per quanto riguarda lo stesso quadro IR, è l'inserimento della colonna "Deduzioni regionali": possono avvalersene, al momento, i contribuenti del Piemonte (ex L. Reg. Piemonte n. 19/2010) e dell'Umbria (ex L. Reg. Umbria n. 4/2011), nel caso in cui abbiano aumentato il numero di lavoratori con contratto a tempo indeterminato.

Nei quadri IP e IC, due nuovi righe consentono di riportare le variazioni in aumento o in diminuzione derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS. In base all'art. 2 comma 2 del DM 8 giugno 2011, infatti, i componenti rilevanti ai fini IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di Conto economico complessivo, per i quali non è mai prevista l'imputazione a Conto economico, concorrono alla formazione del valore della produzione netta (ex DLgs. 466/97) e devono essere oggetto di variazione in aumento o in diminuzione.

Quanto all'affrancamento dei maggiori valori delle partecipazioni, i contribuenti potranno utilizzare la nuova apposita sezione X del quadro IS. Occorre indicarvi gli importi assoggettati a imposta sostitutiva riguardo ai valori delle voci avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali suscettibili di affrancamento.

**CONSIGLI
PER GLI ACQUISTI !!!**

LE NUOVE SOGLIE DI PUNIBILITA' IN AMBITO PENALE – TRIBUTARIO

L'art. 2, comma 36-*vicies semel* del DL 13 agosto 2011 n. 138 (c.d. "manovra di Ferragosto"), inserito in sede di conversione nella legge 14 settembre 2011 n. 148, apporta rilevanti modifiche alla disciplina dei reati tributari (DLgs. 10 marzo 2000 n. 74).

In particolare, le novità introdotte determinano: l'abrogazione delle ipotesi attenuate connesse alle fattispecie di emissione ed utilizzazione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti; una minor riduzione di pena in relazione alla circostanza attenuante correlata al pagamento dei debiti tributari (circostanza che diviene condizione imprescindibile per richiedere il c.d. "patteggiamento"); limiti, per talune fattispecie, al riconoscimento della sospensione condizionale della pena; l'ampliamento, per talune fattispecie, dei termini di prescrizione.

Particolarmente rilevante, inoltre, risulta l'irrigidimento delle soglie di punibilità delle fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione; reati che, si badi bene, si perfezionano al momento della presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o ai fini IVA.

L'integrazione della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del DLgs. 74/2000) richiede il superamento congiunto di due soglie di punibilità: la soglia correlata all'imposta evasa passa da 77.468,53 euro a 30.000 euro, con riferimento a taluna delle singole imposte; quella legata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, in valore assoluto, passa da 1.549.370,70 euro a 1.000.000 di euro.

Resta ferma, invece, l'alternativa ("percentuale") rispetto a quest'ultima soglia. La fattispecie in esame, quindi, deve ritenersi integrata quando, non solo l'imposta evasa (sui redditi o IVA) è superiore a 30.000 euro, ma l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, seppure non superiore a 1.000.000 di euro, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Anche l'integrazione della dichiarazione infedele (art. 4 del DLgs. 74/2000) richiede il superamento congiunto di due analoghe soglie di punibilità. In tal caso, la soglia correlata all'imposta evasa passa da 103.291,38 euro a 50.000 euro, con riferimento a taluna delle singole imposte; mentre quella legata all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, in valore assoluto, passa da 2.065.827,60 euro a 2.000.000 di euro.

Resta ferma, anche in tal caso, l'alternativa ("percentuale") rispetto a quest'ultima soglia.

La fattispecie in esame, quindi, deve ritenersi integrata quando, non solo l'imposta evasa (sui redditi o IVA) è superiore a 50.000 euro, ma l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, seppure non superiore a 2.000.000,00 di euro, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Con riguardo, infine, all'omessa dichiarazione (art. 5 del DLgs. 74/2000), occorre il superamento di un'unica soglia di punibilità correlata all'imposta evasa. Questa dovrà essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte (sui redditi o IVA), non più a 77.468,53 euro, ma a 30.000 euro.

RISPOSTE AI QUESTIONARI E RILEVANZA PENALE: IL MENDACIO FISCALE UNA NORMA ... ABNORME!!!

Il comma 1 dell'art. 11 del D.L. n. 201/2011 ha esteso alla materia tributaria l'ambito di applicazione del reato di cui all'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000, il quale prevede che "Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia".

Difatti, l'esibizione, la trasmissione di atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero il fornire dati e notizie non rispondenti al vero, a seguito delle richieste effettuate dall'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punita ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Tuttavia, la prima versione della norma - decisamente rigorosa - è stata modificata dalla legge di conversione, la quale ha disposto che tale reato è punibile solo se, a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo, si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 .

Pertanto, la punibilità del reato soggiace all'ulteriore condizione che il comportamento del contribuente sia teso a celare uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 .

Risposte ai questionari e rilevanza penale

Le modifiche al Decreto "Salva Italia" introdotte in sede di conversione, tra gli altri effetti, hanno tentato di mitigare la previsione della rilevanza penale delle risposte mendaci o contenenti dati e notizie non rispondenti al vero, a seguito delle richieste rivolte dall'Amministrazione finanziaria in esito ai poteri e alle attribuzioni di cui alle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e di IVA (rispettivamente, artt. 32 e 33 del DPR n. 600/1973 e artt. 51 e 52 del DPR n. 633/1972).

Il secondo periodo del primo comma dell'articolo 10, appunto aggiunto in sede di conversione del Decreto, stabilisce che la sanzione prevista dall'articolo 76 del DPR n. 445/2000 è comminabile soltanto se "a seguito delle richieste (...) si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74", relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero.

Va innanzitutto rilevata la circostanza che l'attenuazione – se così la si può definire – per l'ipotesi di incriminazione di cui al citato articolo 76 riguarda la sola fattispecie dei dati e delle notizie non rispondenti al vero: ciò significa, quindi, che la mendacità delle risposte è "sempre" suscettibile di determinare l'incriminazione, a nulla rilevando l'eventuale successiva emersione della fattispecie penalmente rilevante.

L'intento del Legislatore è evidente: da un lato, penalizzare – nel duplice significato che può essere ricondotto al termine – i casi in cui la falsità sia incontrovertibile ed evidentemente

volta a raggirare l'Amministrazione finanziaria con l'intento di condizionare, *in peius* per la stessa, gli esiti delle indagini; dall'altro, invece, prevedere la rilevanza penale della fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero soltanto quando "a seguito delle richieste (...) si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74".

La modifica, tuttavia, non convince affatto e finisce per tradire lo spirito – punitivo, senza dubbio – della norma. Infatti, pur non condividendo la previsione della punibilità penale in caso di dati e notizie "non rispondenti al vero" – resta da capire chi stabilisca il "vero" e se un errore da 1 euro, su un importo fornito in risposta ad un questionario, sia tecnicamente un dato non rispondente al vero e, dunque, suscettibile di condurre all'incriminazione – non si comprende perché sia stata prevista l'esimente nel caso in cui dall'indagine avviata non emergano fattispecie tributarie penalmente rilevanti, giungendo alla bizzarria secondo cui un'azione scientemente volta ad ostacolare l'attività di controllo, laddove non si traduca "anche" in un'ipotesi di reato di cui al DLgs. n. 74/2000, non determina il coinvolgimento del contribuente nel reato di cui all'articolo 76 del DPR n. 445/2000.

Ma c'è di più: stando alla lettera della legge, la punibilità per falso in atto "si applica solo se a seguito delle richieste (...) si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74", il che equivale a dire che la "materia" dalla quale deriva l'ipotesi di reato deve "necessariamente" essere fornita dalla risposta al questionario, stante la "derivazione diretta" di uno o più dei reati (di cui al decreto legislativo n. 74/2000) dai dati e notizie "non rispondenti al vero".

In sostanza, laddove l'Ufficio, pur ricevendo una risposta con dati non veritieri, riscontrasse un'ipotesi di fattispecie tributaria penalmente rilevante "avulsa" da detta risposta, non potrebbe ritenere integrato il requisito per l'incriminazione del contribuente da uso di atto falso: infatti, proprio questa "soluzione di continuità" tra la risposta fornita e la fattispecie penale del DLgs. n. 74/2000 preclude senza dubbio la contestazione di cui all'art. 76 del DPR n. 445/2000.

In proposito, non può essere sostenuta in alcun modo una tesi contraria, giacché laddove si fosse voluto ricondurre il falso in atto al "procedimento" caratterizzato dall'inquinamento della risposta con dati non veritieri, di cui il questionario è un mezzo istruttorio, la legge avrebbe dovuto fare riferimento al procedimento nella sua interezza e non, come ha fatto, alle "richieste".

La soggettivazione del questionario, insomma, determina un ritaglio "specifico" della fattispecie, diversamente da quanto, probabilmente, si voleva fare con una "oggettivazione" dell'intero procedimento di controllo.

REATI TRIBUTARI, STRETTA SU SOGLIE DI PUNIBILITÀ E SOSPENSIONE CONDIZIONALE

L'art. 2, comma 36-*vicies semel* del D.L. n. 138/2011, introdotto in sede di conversione, ha apportato diverse modifiche alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi ed IVA.

In primo luogo, è stato soppresso il comma 3 dell'art. 2 del DLgs. n. 74/2000, che prevedeva la riduzione della reclusione – da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni, anziché da un anno e mezzo a sei anni – al ricorrere di una particolare ipotesi: l'esposizione nella dichiarazione annuale dei predetti tributi, per finalità di evasione, di elementi passivi fittizi inferiori a 154.937,07 euro derivanti dall'utilizzo di fatture, ovvero altri documenti, per operazioni inesistenti, registrati nelle scritture contabili obbligatorie, oppure detenuti come prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La manovra-*bis* ha, inoltre, diminuito i limiti minimi di cui al successivo art. 3, riguardanti la punibilità della fattispecie di presentazione della dichiarazione fraudolenta, mediante artifici diversi da quelli di natura documentale. In particolare, è ora prevista la medesima reclusione ordinaria indicata nell'art. 2 (da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di sei anni) per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indichi nella dichiarazione annuale – sulla base di una falsa rappresentazione, nelle scritture contabili obbligatorie, ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento – elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo oppure elementi passivi fittizi, qualora risultino soddisfatte, congiuntamente, due condizioni: l'imposta evasa, con riferimento al singolo tributo, è superiore a 30.000 euro (e non più 77.468,53 euro); l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di componenti passive fittizie, è superiore al 5% delle attività indicate in dichiarazione, o comunque è superiore ad 1 milione di euro (anziché 1.549.370,70 euro).

Analogamente, sono stati ridotti i limiti previsti da altre disposizioni del DLgs. n. 74/2000, il cui superamento comporta la reclusione da uno a tre anni:

- art. 4 ("Dichiarazione infedele"): 50.000 euro (in luogo di 103.291,38 euro) per l'imposta evasa, ed euro 2 milioni (a dispetto dei previgenti 2.065.827,60 euro) con riferimento all'importo complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione;
- art. 5 ("Omessa dichiarazione"): 30.000 euro, rispetto all'importo originario di 77.468,53 euro.

In sede di conversione in legge del D.L. n. 138/2011 è stato altresì soppresso il comma 3 dell'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000, per effetto del quale era prevista la reclusione, da sei mesi a due anni, a carico dei contribuenti resisi responsabili dell'esposizione, nelle fatture emesse oppure in altri documenti rilasciati, di importi non corrispondenti al vero inferiori a 154.937,07 euro che divengono, pertanto, punibili nella misura piena, da un anno e mezzo a sei anni di reclusione.

È stato poi integrato il successivo art. 12, con l'inserimento di un nuovo comma dopo il comma 2, secondo cui "per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro".

La disposizione non sembra, pertanto, riguardare i reati di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, omesso pagamento di tributi ed indebita compensazione di crediti.

L'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000 è stato, inoltre, interessato da due modifiche, la prima delle quali riguarda la previsione di cui al comma 1, relativa alla riduzione fino ad un terzo (e non più alla metà) delle pene previste per i delitti indicati in tale decreto, applicabile nei casi in cui – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti stessi, comprese le sanzioni amministrative (comma 1), siano stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalla vigente normativa tributaria. La seconda novità riguarda l'introduzione del comma 2-bis: "l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2".

È stato, infine, inserito una nuova disposizione nell'art. 17 del D. Lgs. n. 74/2000, il comma 1-bis, che eleva di un terzo i termini di prescrizione dei delitti previsti dai precedenti articoli da 2 a 10.

Una interessante sentenza

La Provinciale di Milano segue la Consulta, quindi la Commissione deve vagliare la serietà della fattispecie ai fini penali.

È ormai noto che il raddoppio dei termini per violazioni penali si applica a prescindere dal momento in cui gli elementi penalmente rilevanti sono emersi, posto che il Legislatore non ha introdotto un raddoppio di termini già esistenti, ma ha previsto due termini differenti. Questa, infatti, è stata la decisione della Corte Costituzionale espressa con la sentenza n. 247/2011.

Tuttavia, la Corte Costituzionale ha anche affermato che il raddoppio dei termini non si verifica sempre, quindi ogniqualvolta il funzionario ritenga sussistente l'obbligo di inoltro della denuncia penale, ma solo quando detto obbligo sussiste effettivamente.

Allora, la Commissione tributaria deve vagliare tale requisito, e l'onere probatorio relativo alla presenza degli estremi del reato deve essere assolto dall'Ufficio: è pleonastico ricordare che la prova non può essere fornita mediante la motivazione che spesso compare negli atti impositivi, vale a dire "si ritiene che la fattispecie in esame integri gli estremi del delitto previsto dall'art. X del DLgs. 74/2000", in quanto trattasi di pseudomotivazione.

Questi principi sono stati puntualmente accolti dalla C.T. Prov. di Milano, sezione 40, n. 231 depositata in data 26 settembre 2011 (relatore Guido Chiametti).

Innanzitutto, nella sentenza, richiamando il *dictum* della Consulta, si ribadisce che “in presenza di una contestazione sollevata dal contribuente, l’*onus probandi* della sussistenza di detti presupposti [i requisiti per l’applicabilità del raddoppio dei termini] è posto a carico dell’Amministrazione finanziaria, dovendo questa giustificare il più ampio potere accertativo attribuite dalla legge”.

Nella specie, nessun elemento di prova circa la sussistenza del reato era stato fornito dall’Amministrazione finanziaria, e, per di più, nessuna dimostrazione era stata fornita circa l’avvenuta instaurazione del procedimento penale.

L’Ufficio ha sostenuto che la condotta integrava il delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 del DLgs. 74/2000, che, ai fini in esame e prescindendo dalla questione circa il superamento della soglia di punibilità, è presente quando il contribuente “indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi”.

Se gli elementi non sono fittizi, non c’è dichiarazione infedele.

Proprio in relazione a tale ultimo requisito, sono sorti dubbi sulla sussistenza del reato (o meglio, sulla sussistenza dell’obbligo di inoltro della denuncia, visto che, per la Corte Costituzionale, il giudice tributario può solo vagliare se il funzionario era obbligato a inviare la denuncia, quindi se erano presenti seri indizi di reato, non essendo legittimato ad accertare in via incidentale la presenza del reato), alla luce del fatto che non vi erano accadimenti idonei a qualificare gli elementi dedotti dalla ricorrente come “fittizi”.

Anzi, la Commissione ha potuto verificare, sulla base delle risultanze dell’ISVAP, l’oggettiva esistenza degli elementi, “pur censurando il criterio di imputazione assunto dalla ricorrente e l’interpretazione, dalla stessa messa in atto, dell’art. 101 del TUIR”.

La suddetta sentenza è molto importante, siccome concerne una fattispecie frequente, relativa ai nessi tra elementi passivi fittizi e dichiarazione infedele, con riguardo ovviamente non alla sussistenza del reato, ma al raddoppio dei termini.

Se non emerge il carattere fittizio della posta, il raddoppio difficilmente opera: si pensi ai recuperi a tassazione di componenti reddituali per violazione della competenza fiscale o al riporto di perdite in assenza dei presupposti di legge.

INTERMEDIARIO ABILITATO: QUALI OBBLIGATORIETA'

Come annunciato con un comunicato diffuso lo scorso 3 agosto 2011, l'Agenzia delle Entrate ha avviato i controlli sul rispetto degli obblighi di riservatezza per gli incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

I controlli vengono effettuati dalle strutture di *audit* regionali, nell'ambito degli ordinari interventi di vigilanza.

Eventuali omissioni riscontrate fanno rischiare la revoca dell'abilitazione al servizio ENTRATEL.

Nell'ambito di tale controllo – come ci segnalano anche diversi lettori – viene posta una particolare attenzione all'attività di conservazione.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate verifica la conservazione delle dichiarazioni e della relativa documentazione, e, in generale, la conservazione della documentazione fiscale secondo le modalità e per il periodo previsti dalle vigenti disposizioni.

Proprio con riguardo alle modalità di conservazione delle copie delle dichiarazioni, si segnala che l'intermediario può avvalersi della facoltà di conservazione anche su supporti informatici, prevista dall'art. 3, comma 9-*bis* del DPR 22 luglio 1998 n. 322.

La possibilità di effettuare la conservazione su supporti informatici, al posto della tradizionale conservazione cartacea, costituisce un'importante opportunità per gli intermediari che effettuano gli invii telematici delle dichiarazioni, prima di tutto per la più facile reperibilità delle copie e poi, soprattutto, per la facilità di archivio con evidente risparmio di spazio necessario.

Sull'interpretazione di tale norma, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con due risoluzioni: la n. 298 del 18 ottobre 2007 e la n. 354 dell'8 agosto 2008. Innanzitutto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sottoscrizione delle dichiarazioni da parte del contribuente costituisce requisito essenziale del modello (originale) che deve essere conservato da tale soggetto.

Ciò non vale per il modello conservato dal soggetto incaricato della trasmissione, che è tenuto a conservare la copia della dichiarazione trasmessa, al posto dell'originale sottoscritto e conservato dal contribuente.

In effetti, come sopra accennato, l'obbligo di conservazione della dichiarazione inviata telematicamente è previsto dall'art. 3 del DPR 322/98.

Nello specifico, il comma 9 dell'articolo citato prevede l'obbligo di sottoscrizione della dichiarazione per i contribuenti e i sostituti d'imposta, mentre il successivo comma 9-*bis*, che si riferisce ai soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni, prevede la mera conservazione in "copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato".

Pertanto – così come consentito in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate – la copia conservata su supporto informatico dal soggetto incaricato della trasmissione telematica

può non riprodurre la sottoscrizione del contribuente, a condizione che le dichiarazioni siano riproducibili su modello conforme a quello approvato.

Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate ai modelli di dichiarazione precisano che l'intermediario, se opta per la conservazione su supporto informatico della copia delle dichiarazioni trasmesse, è tenuto ad osservare le modalità previste dal DM 23 gennaio 2004, relativo alle modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto, e dalla delibera CNIPA (oggi DigitPA) 19 febbraio 2004 n. 11, contenente le regole tecniche per la riproduzione e conservazione di documenti su supporto informatico idoneo a garantire la conformità dei documenti agli originali.

DIRITTO CAMERALE PER IL 2012

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha pubblicato sul proprio sito istituzionale la nota n. 255658 dello scorso 27 dicembre 2011, con la quale sono stati fissati gli importi dovuti a titolo di diritto camerale annuale per il 2012. Nella sostanza, vengono confermate le misure previste per lo scorso anno per tutti i soggetti obbligati.

Quest'anno, in luogo del consueto DM, è stata pubblicata la nota in esame in quanto, per effetto della riformulazione dell'art. 18 della L. 580/93 ad opera del DLgs. n. 23 del 2010 (Riforma dell'ordinamento delle Camere di commercio, industria e artigianato), l'aggiornamento annuale tramite provvedimento non costituisce più un passaggio necessario qualora le misure del tributo rimangano invariate.

In calce all'articolo sono indicati, in forma tabellare, gli importi dovuti e i criteri di determinazione del tributo.

Si ricorda che, come l'anno scorso, i soggetti iscritti al REA versano il diritto annuale nella misura fissa pari a 30 euro.

Inoltre, oltre all'importo dovuto per la sede legale, l'impresa deve versare, per ogni eventuale unità locale e/o sede secondaria, un importo pari al 20% di quello dovuto per la sede principale, fino a un massimo di 200 euro. Le unità locali e le sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero devono versare, per ciascuna unità o sede, l'importo di 110 euro.

Vengono anche stabilite le misure del tributo per i soggetti di nuova iscrizione. Le nuove imprese individuali, iscritte nella sezione speciale oppure ordinaria del Registro delle imprese e i soggetti iscritti al REA, dal 1° gennaio 2012 sono tenuti a corrispondere gli importi fissi riportati nelle tabelle sotto indicate; tutte le altre nuove imprese versano l'importo relativo alla prima fascia di fatturato, pari a 200 euro (ad eccezione delle società semplici agricole che versano 100 euro). In tal caso, il tributo deve essere versato entro 30 giorni dalla presentazione della domanda d'iscrizione.

Le nuove unità locali che si iscrivono nel corso del 2012, appartenenti ad imprese già iscritte, versano una somma pari al 20% degli importi testé indicati.

Infine, sull'importo complessivo dovuto occorre aggiungere l'eventuale maggiorazione stabilita dalla CCIAA di appartenenza, fino al 20% del diritto ordinariamente dovuto.

Si ricorda che, salvo eventuali proroghe, il diritto annuale deve essere versato, in un'unica soluzione, entro il termine per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi (il 18 giugno 2012, in quanto il 16 cade di sabato).

Registro delle Imprese - Sezione speciale		
Criteri di determinazione del tributo	di Soggetti del	Importi dovuti (euro)
Misura fissa	Imprese individuali	88
Misura fissa	Società semplici agricole	100 (50% della misura prevista per il primo scaglione di fatturato)

Società agricole	semplici	non	200 (misura prevista per il primo scaglione di fatturato)
Società tra avvocati DLgs. 96/2001		ex	200 (misura prevista per il primo scaglione di fatturato)

Registro delle Imprese - Sezione ordinaria

Criteria di determinazione del tributo	Soggetti	Importi dovuti (euro)
Misura fissa	Imprese individuali	200
Commisurato al fatturato dell'esercizio 2011	Tutte le altre imprese	In base all'aliquota

Scaglioni di fatturato da euro	a euro	Importi fissi e aliquote	Importi dovuti in base agli scaglioni di fatturato (euro)
0	100.000	200 euro (fisso)	200
100.000,01	250.000	0,015%	200 + 0,015% della parte eccedente 100.000
250.000,01	500.000	0,013%	222,50 + 0,013% della parte eccedente 250.000
500.000,01	1.000.000	0,010%	255 + 0,010% della parte eccedente 500.000
1.000.000,01	10.000.000	0,009%	305 + 0,009% della parte eccedente 1.000.000
10.000.000,01	35.000.000	0,005%	1.115 + 0,005% della parte eccedente 10.000.000
35.000.000,01	50.000.000	0,003%	2.365 + 0,003% della parte eccedente 35.000.000
50.000.000,01		0,001%	2.815 + 0,001% della parte eccedente 50.000.000 (fino ad un massimo di 40.000 euro)

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.

**I.R.A.P.
E PROFESSIONISTI**

PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA: UNA SENTENZA SU CUI RIFLETTERE

Con una recente sentenza, e più precisamente, la n. 10/25/2012, depositata in data 23 gennaio 2012, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana ha accolto l'appello dell'Ufficio, stabilendo che la responsabilità dell'organizzazione, ai fini della soggezione al tributo Irap, può essere desunta anche dalle concrete modalità di esercizio dell'attività e che è pertanto soggetto passivo Irap l'avvocato, mero collaboratore di uno "Studio Legale", già associato del medesimo Studio, qualora si dimostri la sua "responsabilità di fatto" nella gestione dell'attività professionale.

Se questo è il pensiero di massima espresso dai Giudici sarà necessario, per meglio comprenderlo, e applicarlo, se ci è consentito, analizzare i fatti in causa.

Un avvocato del Foro fiorentino domandava alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze il rimborso dell'Irap versata per il periodo di imposta 2006, ritenendo insussistente il presupposto impositivo dell'attività autonomamente organizzata.

Evidenziava dunque il ricorrente che, fino al 31 dicembre 2005, aveva fatto parte di un'associazione professionale e che, successivamente alla data indicata, aveva svolto la propria attività esclusivamente nel contesto dello studio legale di cui precedentemente era associato, fruendo delle dotazioni di quest'ultimo e dei locali che detto studio gli avrebbe messo "gratuitamente" a disposizione.

A questo proposito, per corroborare la tesi di non soggezione al tributo in questione, il ricorrente richiamava la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di Cassazione, che riteneva ipotizzabile un'attività professionale esercitata in assenza di capitale o lavoro propri, e cercava di dimostrare come la sua attività fosse svolta proprio in questo modo. Infatti, spiegava il ricorrente, egli non aveva sostenuto, nell'anno contestato, spese per personale dipendente, né per immobili, né per interessi passivi; inoltre le altre spese erano state "assolutamente modeste", sia in assoluto, sia se rapportate all'entità dei compensi percepiti (circa euro 17.000,00 di compensi a terzi a fronte di oltre euro 400.000,00 di compensi derivanti dall'attività).

Pertanto, il ricorrente sottolineava che il proprio reddito di lavoro autonomo fosse esclusivamente derivante "*dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa*" e, pertanto, non sussistendo a suo avviso il requisito dell'autonoma organizzazione, domandava il rimborso dell'Irap versata per l'anno 2006.

Con la propria costituzione in giudizio, l'Ufficio argomentava che il presupposto dell'autonoma organizzazione, richiesto ai fini dell'assoggettamento del contribuente all'Irap, fosse invece ben sussistente nell'attività del ricorrente.

A tal fine l'Ufficio richiamava molteplici pronunce, soprattutto della Cassazione, che ricostruivano il concetto di autonoma organizzazione, anche alla luce della notoria giurisprudenza della Corte costituzionale, come quel "*contesto organizzativo autonomo in*

grado di attribuire al contribuente un maggior grado di capacità reddituale, distinta ed autonoma da quella incisa ai fini delle imposte dirette” (in questi termini, Cass., 15 ottobre 2008, n. 25196).

Dall’esame delle sentenze in materia, che si sono ripetute e stratificate nel tempo, si poteva quindi concludere che l’assoggettamento all’imposta deriva dall’*“esistenza di un apparato che non sia sostanzialmente ininfluenza, ovvero sia di un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista. Si deve cioè trattare di un qualcosa in più la cui disponibilità non sia, in definitiva, irrilevante perché di regola capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l’attività”* (si veda Cass., 5 marzo 2007, n. 5020).

L’Ufficio evidenziava quindi come nel caso di specie fosse evidente l’esistenza di un’autonoma organizzazione, essendosi il contribuente avvalso, nell’anno 2006, di beni strumentali di un determinato valore e soprattutto avesse corrisposto rilevanti compensi a terzi, per prestazioni direttamente afferenti l’attività.

Con sentenza n. 88/08/2009, depositata in data 25 giugno 2009, la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva tuttavia il ricorso del contribuente, ritenendo insussistente un’autonoma organizzazione.

Impugnava tale pronuncia l’Ufficio, che osservava come, non corrispondesse a verità quanto asserito dalla pronuncia che veniva impugnata, secondo la quale il contribuente non sarebbe stato in qualche modo il responsabile dell’organizzazione.

In particolare, infatti, l’avvocato in questione aveva, fino al 31 dicembre 2005, fatto parte, quale associato, di uno studio legale, ritenendosi assoggettato all’Irap e versando il tributo (senza poi domandarne il rimborso), mentre, dal primo giorno del 2006, lo stesso professionista, successivamente al cambio di denominazione dello studio, diventato formalmente solo ascritto alla responsabilità di un solo avvocato, aveva ritenuto che non esistesse più, a suo carico, il requisito della responsabilità dell’organizzazione.

Ma, in realtà, lo studio professionale era rimasto quello che era nel 2005, con la sola differenza di un parziale cambio di professionisti.

Appariva quindi fuori di dubbio, a parere dell’Amministrazione finanziaria, che il contribuente in questione continuasse, nell’anno di imposta 2006, ad essere un associato di fatto e non certo un mero collaboratore, privo o quasi di un apparato organizzativo.

Tale conclusione era del resto anche confermata dagli importanti compensi ricevuti, dagli incarichi svolti sistematicamente in mandato congiunto con l’avvocato che appariva nel 2006 come il solo *“dominus”* dello studio, tutti elementi, insomma, che dimostravano come l’avvocato istante fosse un professionista di rilievo dello studio stesso, così come lo era l’anno prima, assolutamente non estraneo alla predisposizione della rilevante organizzazione dello studio stesso.

Corroboravano la tesi dell'Ufficio, inoltre, i rilevanti compensi a terzi (circa euro 17.000,00 per l'anno di imposta) corrisposti dall'avvocato in questione.

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, con la sentenza citata, rispondeva quindi al seguente quesito: *“se, in specie qua, gli assunti apporti meramente collaborativi - che si riepilogherebbero nelle fatture in atti rese dall'avvocato istante allo studio - vanno ad escludere l'avvalersi di una autonoma organizzazione riferibile”* a lui stesso, *“ovvero, più credibilmente, costituiscano una situazione di fatto di cui lo stesso contribuente si è avvalso per maturare (anche) la produttività-redditività riferibile al proprio interesse in riferimento alle concrete modalità esecutive dell'attività”*.

Quest'ultima soluzione è stata quindi accolta dai Giudici di secondo grado sulla base del *“principio posto a base dell'imposizione Irap, per cui se è pur vero che in rapporti collaborativi a così alto livello la notevole produttività-redditività è normalmente intrinseca alla possibilità organizzativa ed al contestuale interesse del solo formale titolare, altrettanto vero è che anche a quella del (formale ed auto dichiarato) collaboratore non è, e non può essere, ex se estranea a siffatto contesto in presenza delle ridette e seguenti circostanze”*.

In particolare, conformemente alla tesi sostenuta dall'Ufficio, i Giudici regionali valorizzano la responsabilità organizzativa esercitata *“sotto qualsiasi forma”*, *“quindi anche in modo associativo non palese”*, che risulta da una serie di presunzioni gravi, precise e concordanti, quali:

- la *“mancanza ... di una qualsiasi ragionevole convenzione che ... non può non regolare ... questo qualificato ed economicamente importante ‘rapporto collaborativo’, se tale fosse”*;
- *“la confessa ed innaturale fruizione ‘a titolo gratuito’ della complessa ed articolata organizzazione dello studio ... che, irragionevolmente consente”* al contribuente *“di maturare una notevole produttività-redditività senza sostenere alcun costo correlato e connesso”*;
- *“la poco attendibile affermazione secondo la quale il contribuente”*, professore universitario ed esercente l'Avvocatura, *“limiti la sua attività professionale alla sola ma, guarda caso, proficua (nel solo anno 2006 i suoi ricavi ammontano ad oltre euro 400.000,00) collaborazione nello studio ..., avvalendosi, per la modestissima parte residuale, di beni strumentali propri al minimo indispensabile (personal computer, motorino addirittura ad uso promiscuo e poco altro) pur avendo costui corrisposto, a titolo di collaborazione, compensi a terzi (tirocinanti e colleghi) per oltre euro 17.000,00”*.

In questi termini, il Collegio osserva come la situazione concreta fosse ben distante dalla *“normale e comune definizione dei rapporti meramente collaborativi in campo professionale”*, attagliandosi, invece, più propriamente, ad una *“pur non palese ma perpetuata forma associativa”*, che legittimava la soggezione al tributo Irap.

In conclusione possiamo effettuare le seguenti considerazioni.

La responsabilità dell'organizzazione richiesta dalla giurisprudenza per giustificare la soggettività passiva Irap del professionista, non è pertanto, secondo i Giudici regionali

toscani, un requisito formale ed asettico, ma deve essere un presupposto la cui sussistenza spetta al giudice di merito desumere in concreto, dalle caratteristiche dell'attività esercitata. Ove si prescindano da questo tipo di analisi, soggetti formalmente "dipendenti" ma sostanzialmente "autonomi" potrebbero infatti illegittimamente sfuggire all'imposizione Irap.

Non bisogna infine dimenticare che, in ogni giudizio attinente ad un'impugnazione di un silenzio rifiuto su istanza di rimborso, l'onere della prova (nel caso di specie in merito all'assenza di autonoma organizzazione) spetta al contribuente.

Se dunque il contribuente si avvale di mezzi e risorse non definibili come insignificanti e risulta far parte di un'associazione professionale, seppur di fatto, egli sarà senz'altro soggetto agli obblighi impositivi Irap, avendo in ogni caso la disponibilità delle attrezzature e dell'organizzazione dell'associazione stessa.

Il fatto che i mezzi utilizzati non sono di proprietà del contribuente non incide infatti certo sulla valutazione della fattispecie ai fini dell'individuazione dell'autonoma organizzazione, per il cui scopo, come noto, è sufficiente la semplice disponibilità ed organizzazione degli stessi.

L'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 richiede infatti *"l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata"*, non richiedendo anche che il professionista organizzi beni e mezzi di proprietà, ben potendo disporre per la sua organizzazione anche di beni di terzi.

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).