

In evidenza



Notizie *Flash*

Equitalia: indicazioni operative per la proroga delle rate



Focus di pratica professionale

L'utilizzo in Unico 2011 delle ritenute da parte degli enti trasparenti

Reti d'impresa e beneficio fiscale: i presupposti e la procedura da seguire

Sommario



Notizie Flash

- Equitalia: indicazioni operative per la proroga delle rate pag.4
- Compensazione crediti Iva: nuovi chiarimenti e servizio di assistenza via e-mail pag.4
- Iva di gruppo: la controllante può sostituire la fideiussione con la garanzia diretta pag.4
- Regime Iva dei depositi "virtuali" pag.4
- Corsi per mediatori: esenti da Iva se tenuti da organismi abilitati dal Ministero pag.5
- Bonus ricerca e sviluppo: fissata la percentuale sull'ulteriore stanziamento pag.5
- Bonus ricerca: codice tributo per la compensazione del credito d'imposta pag.5
- Click day bonus R&S. La Ctr Abruzzo dà ragione al Fisco pag.5
- Guida alle agevolazioni fiscali per gli interventi di recupero edilizio pag.6
- Fondi immobiliari: esclusa la ritenuta del 10% sui bonifici per l'acquisto di box pag.6
- Senza bollo l'ok del Fisco sulle attestazioni di regolarità pag.6
- Addizionale comunale Irpef: codici catastali, aliquote ed esenzioni pag.6
- Disponibile il modello 730/2011 in formato editabile pag.6
- Correzioni sui modelli Unico e 770/2011 pag.7
- Ricorso contro l'A.F.: trenta giorni dalla data di ricezione della raccomandata pag.7
- Regime in esenzione valido anche in mancanza di compilazione del quadro VC pag.7
- In caso di dichiarazione errata il commercialista deve risarcire il cliente pag.7
- Terreni: le fasce di rispetto inedificabili sono equiparate ad aree agricole pag.7
- Dichiarazione Iva: il volume d'affari si calcola dalla data di pagamento pag.7
- Coop: fissati i contributi di revisione 2011-2012 pag.7
- Software agevolazione Reti di impresa pag.8



Focus di pratica professionale

- [Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento – Il parte](#) pag.9
- [L'utilizzo in Unico 2011 delle ritenute da parte degli enti trasparenti](#) pag.19
- [Spesometro: proroga al 1 luglio per il monitoraggio delle operazioni senza fattura](#) pag.23
- [Reti d'impresa e beneficio fiscale: i presupposti e la procedura da seguire](#) pag.27



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Transfer Pricing: illegittimo lo sconto sulle transazioni commerciali se operato solamente nei confronti di società appartenenti al gruppo](#)

pag.35



Scadenzario

- [Principali scadenze dall'1 al 15 maggio 2011](#)

pag.40



RISCOSSIONE

Equitalia: indicazioni operative per la proroga delle rate

Con la **direttiva n.12/2011** del **15 aprile**, Equitalia ha pubblicato le nuove istruzioni per ottenere l'ulteriore proroga della rateazione del debito fino a 72 mesi (come previsto dal D.L. "Milleproroghe"). Per i debiti fino a €5.000 la proroga sarà concessa in seguito a una semplice richiesta attestante il peggioramento della situazione economica del contribuente. Per gli importi superiori ai €5.000 le richieste, avanzate da persone fisiche e ditte individuali in regimi fiscali semplificati, saranno valutate utilizzando l'Isee; mentre per le altre categorie giuridiche di soggetti, l'esame della richiesta sarà effettuato mediante l'applicazione dei parametri costituiti dall'Indice di Liquidità e dall'Indice Alfa. La presentazione delle domande di proroga dovrà avvenire attraverso gli appositi moduli predisposti da Equitalia e disponibili sul sito *web* e presso gli sportelli degli agenti della riscossione.

[Equitalia
direttiva
15/04/11
n.12](#)

[comunicato
e modulistica
Sito Web](#)



IVA

Compensazione crediti Iva: nuovi chiarimenti e servizio di assistenza via e-mail

Con la **circolare n.16** del **19 aprile** l'Agenzia delle Entrate fornisce alcune risposte ai quesiti più frequenti, formulati dagli operatori in materia di utilizzo in compensazione di crediti Iva e segnala di aver attivato una casella di posta elettronica, utilizzabile dai contribuenti e dai professionisti abilitati, dotati di posta elettronica certificata: dc.sac.compensazioni.ivaf24@pce.agenziaentrate.it.

La circolare sarà oggetto di un prossimo contributo.

[C.M.
19/04/11
n.16](#)

[comunicato
19/04/11](#)



Iva di gruppo: la controllante può sostituire la fideiussione con la garanzia diretta

Per i gruppi di società che hanno scelto l'applicazione dell'Iva di gruppo, la fideiussione rilasciata per i rimborsi Iva alle aziende controllate può essere sostituita dalla garanzia diretta dell'azienda controllante, se questa soddisfa i requisiti di cui all'art.38 del DPR n.633/72, attraverso la comunicazione prevista al medesimo articolo. È quanto chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.49** del **21 aprile**, nella quale si precisa che la garanzia sostitutiva prestata dalla controllante/capogruppo deve decorrere dal momento dell'erogazione del rimborso – e non già dal momento della sostituzione – e per una durata pari a tre anni dallo stesso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento.

[R.M.
21/04/11
n.49](#)



Regime Iva dei depositi "virtuali"

Nel corso dell'**audizione** svoltasi in Commissione Finanze alla Camera, il **19 aprile scorso**, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate Befera ha fornito, tra l'altro, alcuni chiarimenti sui depositi Iva *c.d. virtuali*. La questione della presunta duplicazione dell'Iva richiesta per l'importazione e dell'Iva assolta mediante il meccanismo dell'autofatturazione al momento dell'estrazione è stata oggetto di interpretazione da parte della Corte di Cassazione (sentenza n.12262 del 19/05/10) che, da un lato ha confermato che il deposito Iva ai fini doganali richiede necessariamente l'immagazzinamento fisico delle merci d'importazione, dall'altro ha espressamente chiarito che l'Iva richiesta dall'Agenzia delle Dogane, a seguito del mancato transito fisico del bene nel deposito, non rappresenta una duplicazione del tributo assolto tramite l'autofattura. Tuttavia, ha proseguito il Direttore, qualora, nell'ottica di addivenire a una soluzione di favore per i contribuenti, si considerasse possibile prescindere dall'obbligo di transito fisico dei beni attraverso il deposito Iva, ad esempio tutte le volte in cui questo passaggio è oggettivamente impossibile, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe controindicazioni di natura tecnica.

[Camera
Commissione
Finanze
audizione
19/04/11](#)



[R.M.
18/04/11
n.47](#)



Corsi per mediatori: esenti da Iva se tenuti da organismi abilitati dal Ministero

I corsi di formazione per la professione di mediatore, tenuti dalle Camere arbitrali e di conciliazione autorizzate dal Ministero della Giustizia, sono esenti da Iva, ai sensi dell'art.10, co.1, n.20, DPR n.633/72. Questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 47 del 18 aprile**.

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[Ministero Finanze
e Sviluppo
Economico
decreto
4/03/11
G.U. 18/04/11
n.89](#)

[comunicato
15/04/11](#)



Bonus ricerca e sviluppo: fissata la percentuale sull'ulteriore stanziamento

È stato pubblicato in **G.U. n.89 del 18 aprile**, il **decreto interministeriale del 4 marzo 2011** che regola le modalità di utilizzo dell'ulteriore stanziamento relativo al credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo (disposto dall'art.2, co.236, L. n.191/09). In particolare, si stabilisce che possono usufruire delle risorse stanziate dal decreto le imprese che hanno avviato le attività di ricerca prima del 29/11/08 e non hanno potuto fruire del beneficio per esaurimento delle risorse. Il credito può essere utilizzato *“nella misura massima del 20,37% dell'importo complessivamente richiesto per tutti e tre gli anni 2007, 2008 e 2009 a decorrere dalla data di pubblicazione del presente decreto e dell'ulteriore 27,16% del predetto importo a decorrere dall'anno 2011”* (art.3 del nuovo decreto). Nel **comunicato stampa** del Ministero delle Finanze che annunciava la pubblicazione del decreto si precisa, inoltre, che: *“tenuto conto che la pubblicazione del decreto è avvenuta nel corso di questo anno, è possibile utilizzare il credito d'imposta immediatamente – ed esclusivamente tramite il mod. F24 – nella misura massima complessiva del 47,53%”*.

[Agenzia Entrate
comunicato
15/04/11](#)



Bonus ricerca: codice tributo per la compensazione del credito d'imposta



Il credito d'imposta in favore delle imprese per i costi relativi ad attività di ricerca e sviluppo va utilizzato esclusivamente in compensazione attraverso il modello F24, inserendo il codice tributo **“6808”** e indicando l'anno 2011. Queste le indicazioni contenute nel **comunicato del 15 aprile** dall'Agenzia delle Entrate, che ha fatto seguito al comunicato del Ministero delle Finanze relativo alla pubblicazione del decreto interministeriale del 4 marzo 2011, con il quale si disciplina la modalità di utilizzo degli ulteriori stanziamenti previsti per il suddetto credito d'imposta.

[Agenzia Entrate
comunicato
22/04/11
Sito Web](#)




Click day bonus R&S. La Ctr Abruzzo dà ragione al Fisco



I giudici della Sezione Staccata di Pescara, accogliendo gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate (sentenze nn.116 e 127 del 25 marzo 2011), hanno ribadito che il nulla-osta alla fruizione del *bonus* è stato correttamente negato dal Centro Operativo di Pescara per esaurimento dei fondi disponibili. Il beneficio fiscale, infatti, è riconosciuto nel limite delle risorse stanziate dallo Stato. Lo hanno riportato le Entrate nel **comunicato del 22 aprile**. La vertenza trae origine dai ricorsi presentati dalle imprese che non avevano ottenuto il nulla-osta per la fruizione del beneficio, perché avevano inviato la domanda dopo l'esaurimento dei fondi disponibili. I Giudici di merito hanno riconosciuto l'assoluta imparzialità nella formazione della graduatoria, perché l'intera procedura è stata gestita da un programma informatico. Il rilascio del nulla osta dipendeva, quindi, dalla disponibilità delle risorse disponibili e, in definitiva, dall'ordine cronologico di arrivo della domanda, per cui mancava ogni discrezionalità in capo all'Amministrazione. I giudici hanno, inoltre, ribadito che la L. n.2/09 non ha negato il diritto al *bonus* acquisito dalle società che hanno presentato l'istanza, ma ha inciso solo sulle modalità della sua fruizione.

<p>Agenzia Entrate guida marzo 2011 Sito Web</p> 	<p>Guida alle agevolazioni fiscali per gli interventi di recupero edilizio</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione sul proprio sito <i>web</i> la guida "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali", che illustra le modalità di fruizione delle detrazioni Irpef: per le spese di ristrutturazione; per gli acquirenti e gli assegnatari di immobili ristrutturati e del 19% degli interessi passivi sui mutui ed, ancora, il trattamento Iva sulle ristrutturazioni edilizie.</p>
<p>R.M. 18/04/11 n.46</p> 	<p>Fondi immobiliari: esclusa la ritenuta del 10% sui bonifici per l'acquisto di box</p> <p>Ai bonifici ordinati in favore dei fondi immobiliari per l'acquisto di <i>box</i> e posti auto pertinenziali già realizzati non si applica la ritenuta del 10% (prevista dall'art.25 D.L. n.78/10 per beneficiare degli oneri deducibili o per i quali compete la detrazione di imposta). Tale soluzione permette di evitare che i fondi immobiliari beneficiari del pagamento subiscano la ritenuta senza poterla successivamente scomputare dalle proprie imposte sul reddito, non essendo soggetti passivi ai fini Ires e Irap. Questo è quanto precisa l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.46 del 18 aprile. Nello stesso documento sono fornite le indicazioni per la corretta compilazione del bonifico, e si ricorda infine che qualora i fondi immobiliari avessero subito la predetta ritenuta d'acconto, potranno presentare istanza di rimborso all'Amministrazione Finanziaria, o utilizzare la somma in compensazione al momento della dichiarazione con Unico.</p>

IMPOSTA DI BOLLO

<p>R.M. 22/04/11 n.50</p> 	<p>Senza bollo l'ok del Fisco sulle attestazioni di regolarità</p> <p>Le attestazioni di regolarità fiscale rilasciate dall'Agenzia delle Entrate agli enti privati che svolgono attività di natura pubblicistica sono esenti dall'imposta di bollo. La risoluzione n.50/E chiarisce, infatti, che questi documenti non assumono natura di certificazione, perché non hanno lo scopo di attestare qualità personali, stati e fatti, ma di confermare la corrispondenza tra le dichiarazioni del contribuente e i dati in possesso del Fisco. Di conseguenza, a queste attestazioni di regolarità fiscale e alle relative richieste all'Agenzia non si applica l'imposta di bollo di €14,62.</p>
---	---

DICHIARAZIONI E MODULISTICA

<p>Agenzia Entrate tabella Sito Web</p> 	<p>Addizionale comunale Irpef: codici catastali, aliquote ed esenzioni</p> <p>Da quest'anno l'Agenzia delle Entrate rende disponibile sul proprio sito <i>internet</i>, anziché in allegato alle istruzioni del Modello Unico Persone fisiche, l'elenco dei codici catastali comunali e delle aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef per gli anni 2010 e 2011. L'elenco consente di individuare le aliquote e le esenzioni relative all'addizionale comunale all'Irpef dovuta: <u>a saldo per il 2010</u>, con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2010, l'elenco riporta le aliquote 2010 pubblicate entro il 31 marzo 2011; <u>in acconto per il 2011</u>, con riferimento al domicilio fiscale al 1° gennaio 2011, l'elenco riporta le aliquote 2011 pubblicate entro il 31 dicembre 2010.</p>
<p>Agenzia Entrate dichiarazioni Sito Web</p> 	<p>Disponibile il modello 730/2011 in formato editabile</p> <p>L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione sul proprio sito <i>web</i> da quest'anno il modello 730/11 in formato "editabile", ossia compilabile direttamente dal <i>pc</i>. Il programma non verifica o controlla le informazioni inserite. Terminata la compilazione il modello può essere stampato, sottoscritto e presentato ai soggetti che prestano l'assistenza fiscale insieme alla documentazione se richiesta. Non è possibile, invece, salvare il modello 730 sul <i>computer</i> né trasmetterlo.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare-Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Persone Fisiche - 730/2011 - Modello 730 editabile)</p>



Correzioni sui modelli Unico e 770/2011

Con due **provvedimenti** del **22 aprile**, le Entrate hanno modificato le istruzioni e i modelli di dichiarazione 770 Ordinario e Semplificato; Unico PF, SP, ENC, SC; Consolidato nazionale e mondiale 2011 e Irap 2011 e le relative specifiche tecniche.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Cassazione
sentenza
21/04/11
n.9173



Ricorso contro l'A.F.: trenta giorni dalla data di ricezione della raccomandata

Se il contribuente notifica il ricorso all'Amministrazione Finanziaria a mezzo di raccomandata A/R, i trenta giorni per la costituzione in giudizio in commissione provinciale decorrono dalla data di ricezione della raccomandata e non da quella dell'invio. Lo ha chiarito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.9173** del **21 aprile**.

Cassazione
ordinanza
19/04/11
n.9028



Regime in esenzione valido anche in mancanza di compilazione del quadro VC

L'opzione e la revoca di regimi di determinazione delle imposte dirette e dell'Iva o di regimi contabili si possono desumere anche da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, e la loro validità è subordinata unicamente alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività, salva l'applicazione delle sanzioni previste per l'omessa o irregolare comunicazione. Lo ha stabilito la Cassazione, con l'**ordinanza n.9028** del **19 aprile**, che ha ritenuto illegittima la contestazione del Fisco di acquisti in esenzione Iva oltre il limite del *plafond* spettante, poiché il contribuente non aveva segnalato nel quadro VC della dichiarazione Iva l'opzione per il *c.d. regime di plafond mobile*.

Cassazione
sentenza
18/04/11
n.8860



In caso di dichiarazione errata il commercialista deve risarcire il cliente

Se il commercialista compie un errore grossolano nel redigere la dichiarazione dei redditi dei propri clienti è tenuto al risarcimento. È quanto emerge dalla **sentenza n.8860** del **18 aprile** della Cassazione, che ha confermato la sentenza di appello che condannava il commercialista al risarcimento dei clienti per aver loro imputato scorrettamente il reddito da impresa familiare partecipante a una società di fatto.

Cassazione
sentenza
15/04/11
n.8609



Terreni: le fasce di rispetto inedificabili sono equiparate ad aree agricole

I terreni che, pur essendo compresi in una particella catastale riconosciuta come edificabile dal Prg, rientrano nelle fasce di rispetto ferroviario, stradale o autostradale, sono da qualificare come aree legalmente inedificabili (senza possibilità di deroga da parte di provvedimenti amministrativi), e dunque ai fini fiscali devono essere equiparati alle aree agricole. Lo ha ribadito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.8609** del **15 aprile** richiamando la consolidata giurisprudenza della stessa Corte.

Cassazione
ordinanza
20/04/11
n.9091



Dichiarazione Iva: il volume d'affari si calcola dalla data di pagamento

Per il professionista, il volume d'affari dal quale si genera l'obbligo di dichiarazione annuale per l'assoggettamento ad Iva, deve essere calcolato in relazione alla data di pagamento dei corrispettivi e non a quella di effettiva esecuzione delle prestazioni professionali svolte. La Cassazione con l'**ordinanza n.9091** del **20 aprile** ha così confermato il principio espresso con la precedente sentenza n.11150/95.

SOCIETÀ COOPERATIVE

Ministero Sviluppo
Economico
decreto
10/02/11
G.U. 11/04/11
n. 83
Sito Web



Coop: fissati i contributi di revisione 2011-2012

E' stato pubblicato sulla **G.U. n.83** dell'**11 aprile**, il **decreto** del **10 febbraio** del Ministero dello Sviluppo Economico, che determina la misura del contributo di revisione cooperativa per il biennio 2011-2012. Il termine di versamento del contributo è di 90 giorni dalla data di pubblicazione in Gazzetta. Sullo stesso sito del Ministero sono disponibili i **modelli di verbale di revisione** e di **ispezione** aggiornati e la nuova **tabella dei compensi** dei Revisori.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate
software
Sito Web



Software agevolazione Reti di impresa

È disponibile sul sito *web* delle Entrate la **versione 1.0.0** del 20/04/11 del *software Agevolazione Reti* che consente la compilazione delle comunicazioni contenenti i dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti alle reti d'impresa (modello Reti).

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> -Cosa devi fare- Richiedere - Agevolazioni - Agevolazioni imprese appartenenti a "Reti imprese" - Compilazione e invio - Software di compilazione)



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento – Il parte

Il presente intervento conclude l'analisi delle principali variazioni in aumento del Quadro RF, iniziata nella precedente pubblicazione¹.

Ammortamenti non deducibili

Per quanto riguarda l'ammortamento dei beni materiali, si ricorda che l'art.102 del Tuir prevede per ciascun bene ammortizzabile la deducibilità di una quota di ammortamento annuale, a partire dal relativo esercizio di entrata in funzione, non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo del bene del coefficiente di ammortamento stabilito specificamente dal D.M. 31 dicembre 1988 (c.d. ammortamento ordinario).

I coefficienti sono stabiliti tenendo conto di due fattori:



Ai fini della scelta del coefficiente fiscale di ammortamento, rileva il settore di attività in cui opera il possessore del bene materiale, anche qualora lo stesso conceda il bene in **locazione** o in **comodato** a imprese operanti in altri settori (R.M. n.56/E/04).

Tuttavia, L'Agenzia delle Entrate, con la [R.M. n.133/E del 20 dicembre 2010](#), ha chiarito, con riguardo alle imprese di noleggio, che le stesse devono utilizzare i coefficienti d'ammortamento dei soggetti utilizzatori dei propri beni strumentali noleggiati, se questi beni sono impiegati per tutta la loro vita utile nello stesso settore d'attività, anche se da parte di più utilizzatori.

Nel primo esercizio di entrata in funzione del bene, la quota calcolata con i coefficienti ministeriali deve essere ridotta alla metà (50%), indipendentemente dal mese di entrata in funzione del bene.

Si ricorda che dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/07, non è più possibile effettuare ammortamenti anticipati e accelerati, per effetto delle modifiche apportate all'art.102 del Tuir dall'art.1 co.33, lett. n), punto 1) della Finanziaria 2008.

Pertanto, ad oggi non è più consentito effettuare ammortamenti superiori all'ammortamento ordinario. Il contribuente potrà invece effettuare ammortamenti in misura inferiore a quella ordinaria, sempreché il minor ammortamento trovi giustificazione dal punto di vista civilistico-contabile².

Nel caso in cui la modifica delle percentuali di ammortamento non trovi giustificazione, occorre osservare che dall'esercizio successivo al 31/12/07, l'art.1, co.34 della Legge Finanziaria 2008, ammette, per gli ammortamenti, accantonamenti, e altre rettifiche di valore imputati al Conto economico, la possibilità di:

“essere disconosciuti dall'Amministrazione Finanziaria se non coerenti con i comportamenti contabili sistematicamente adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità per l'impresa di dimostrare la giustificazione economica di detti componenti in base a corretti principi contabili”.

¹ Si veda dello stesso autore “Quadro RF: esame delle principali variazioni in aumento – I parte” in La Circolare Tributaria n.16/11, pag.9 e ss..

² Il cambiamento di stima deve essere ben evidenziato in bilancio e la nota integrativa deve riportare adeguata motivazione della modifica del piano di ammortamento. Cfr. principio contabile OIC 29.

In tale evenienza, si potrebbe profilare il rischio di disconoscimento, da parte degli organi di controllo, degli ammortamenti imputati a Conto economico per i beni i quali, applicando le regole contabili, avrebbero concluso l'ammortamento in esercizi anteriori a quello di verifica³.

Alcune ipotesi di ammortamenti fiscalmente indeducibili riguardano:

- ⇒ fabbricati strumentali per la quota riferibile ai terreni;
- ⇒ beni aventi un valore di iscrizione in bilancio maggiore di quello fiscalmente riconosciuto (es. quote di ammortamento del maggior valore attribuito ai beni a seguito di una rivalutazione civilistica effettuata senza riconoscimento fiscale dei relativi effetti o con riconoscimento fiscale differito);
- ⇒ beni indeducibili o a deducibilità limitata (es. autovetture e telefoni cellulari).

⇒ Ammortamento fabbricati strumentali

Si ricorda che tra gli ammortamenti indeducibili deve essere compresa anche la quota di ammortamento relativa al terreno eventualmente stanziata a Conto economico, per effetto di quanto stabilito dal co.18, art.2, D.L. n.262/06. Secondo tale disposizione, infatti, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili dei fabbricati strumentali, il costo complessivo degli stessi deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Nel caso in cui il valore delle aree su cui insistono i fabbricati non sia stato già iscritto separatamente in bilancio, in quanto relativo ad un acquisto autonomo, si presume che il valore del terreno sia pari al 20% del costo complessivo (30% per i fabbricati industriali). Tali disposizioni si applicano anche ai fabbricati strumentali acquisiti in *leasing* con riguardo alla sola quota capitale dei canoni (C.M. n.1/07).


La Legge finanziaria 2008, art.1, co.81 e 82, ha stabilito che le predette disposizioni sono da interpretare nel senso che per ciascun immobile strumentale, le quote di ammortamento pregresso (i.e. quote dedotte nei periodi d'imposta precedenti il 2006) devono essere riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

⇒ Rivalutazione dei beni d'impresa

Eventuali quote di ammortamento indeducibili possono derivare da plusvalenze iscritte su beni patrimoniali derivanti da rivalutazioni effettuate su tali beni.

In alcuni casi, la rivalutazione ha effetti fiscali differiti. Ad esempio, le imprese che hanno rivalutato nel bilancio 2008 gli immobili in base al D.L. n.185/08, optando per il riconoscimento fiscale del maggior valore, tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva, potranno cominciare a dedurre gli ammortamenti su tale maggior valore a partire dal quinto esercizio successivo a quello in cui è stata effettuata la rivalutazione, ossia a partire dall'esercizio 2013.

Pertanto, i maggiori ammortamenti imputati nel Conto economico 2010 dovranno essere ripresi a tassazione con una variazione in aumento nel rigo RF22. Gli stessi diverranno deducibili, analogamente a quanto si verificherà anche per quelli imputati negli esercizi 2011 e 2012, nel momento in cui si esaurirà l'ammortamento civilistico.

 Il disallineamento è quindi di natura temporanea e giustifica lo stanziamento di imposte differite attive se sussistono le condizioni previste dal principio contabile Oic 25.

³ Per un approfondimento della questione, si rinvia a N. Villa "Il potere di sindacato del Fisco sul comportamento contabile adottato: analisi di un pvc sul disconoscimento di minori ammortamenti" in La Circolare Tributaria n.45/10, pag.28 e ss..

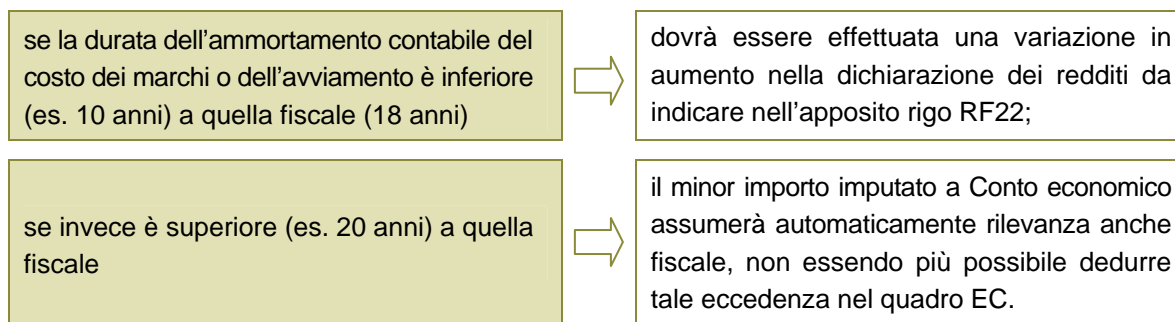
⇒ Ammortamento telefoni e autoveicoli

Per quanto riguarda l'ammortamento delle apparecchiature telefoniche, a seguito della Finanziaria 2007, a decorrere dal 1° gennaio 2007, è adesso previsto che la percentuale di deducibilità delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio, delle spese di impiego e manutenzione, relativi ai telefoni siano deducibili nella misura dell'80%. Rimane, invece, immutata al 100% la percentuale di deducibilità dei costi relativi ad impianti di telefonia dei veicoli usati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto, limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo.

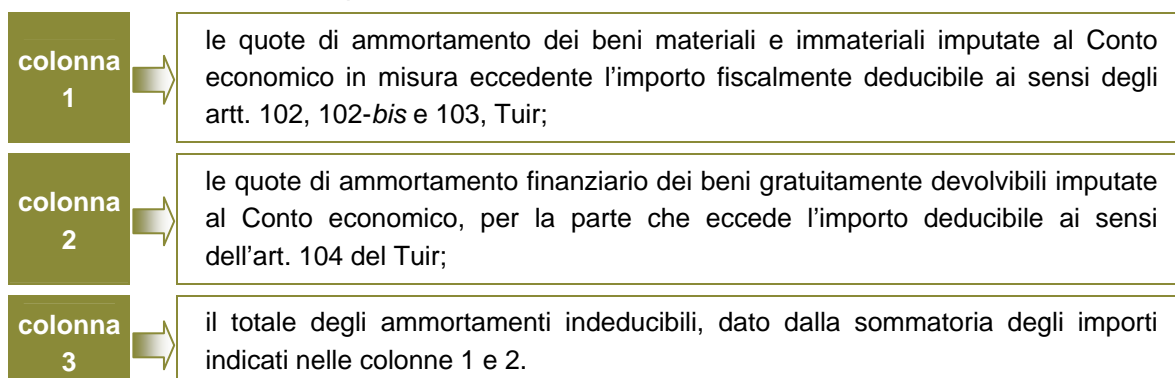
Relativamente agli autoveicoli, ai sensi dell'art.164, co.1, lett.b) del Tuir, le quote di ammortamento ad autoveicoli non esclusivamente strumentali risultano deducibili dal reddito d'impresa nel rispetto dei seguenti limiti:

Tipo utilizzo	Percentuale di deducibilità	Limite di spesa
Utilizzo strumentale non esclusivo	40% (80% per agenti di commercio)	€ 18.075,99 (€ 25.822,85 per agenti di commercio)
Uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	90%	No applicazione limiti
Uso promiscuo ai dipendenti per un periodo fino alla metà del periodo d'imposta	40%	€ 18.075,99
Uso promiscuo ad un collaboratore ovvero all'amministratore	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 100% per importo corrispondente al <i>fringe benefit</i> ▶ 40% per importo eccedente 	€ 18.075,99

Con riguardo all'ammortamento delle attività immateriali, occorre ricordare, in particolare, i limiti imposti dall'art.103 del Tuir relativamente all'ammortamento dell'avviamento e dei marchi. Infatti, è previsto che l'ammortamento di tali *assets* immateriali sia deducibile, in ciascun esercizio, in misura non superiore ad 1/18 (5,56%) del relativo costo. Pertanto:



Per quanto riguarda l'indicazione in dichiarazione, al **rigo RF22** devono essere riportate le quote di ammortamento iscritte in bilancio per un importo superiore a quello fiscalmente deducibile; in particolare, occorre indicare:



Spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione

L'articolo 109 del Tuir, così come modificato dal co.28-*quater* del D.L. n.112/08 stabilisce che:

“le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al co.3, dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75%...”.

Restano escluse dalla deducibilità limitata al 75%, le spese di vitto e alloggio sostenute per trasferte dei dipendenti al di fuori del territorio comunale, le quali restano pertanto deducibili al 100%, nel rispetto dei limiti giornalieri di cui all'art. 95, co. 3, Tuir.

Per quanto riguarda l'indicazione nel quadro RF, le istruzioni al Mod. Unico SC, prevedono che:

- le spese alberghiere e di ristorazione parzialmente deducibili debbano essere indicate nel rigo RF24 col. 1 per l'intero ammontare imputato a Conto economico;
- la quota deducibile del 75% dovrà essere indicata nel rigo RF43, col. 1.

⇨L'iva non detratta

In merito alle spese alberghiere e di ristorazione, giova ricordare che l'Amministrazione Finanziaria, con la [C.M. n.6/E/09](#), e la [R.M. n.84/E/09](#), aveva negato al contribuente in ogni caso la possibilità di computare l'iva non detratta, tra le componenti reddituali deducibili (Ires e Irap), nell'ipotesi in cui il mancato esercizio della detrazione fosse dipeso dalla scelta di non richiedere la fattura (potendo legittimamente l'operazione essere documentata in via principale con scontrino e/o ricevuta fiscale) per evitare di sostenere ulteriori costi amministrativi derivanti dalla registrazione di tali fatture.

Con la [C.M. n.25/E del 19 maggio 2010](#), l'Agenzia delle Entrate ha fatto un sostanziale passo indietro, rispetto alla rigida posizione assunta precedentemente. In particolare, è stato chiarito che:

l'iva non detratta per le prestazioni in esame può costituire un costo inerente, pienamente deducibile sia dall'Ires che dall'Irap, se la scelta di non richiedere la fattura è giustificata da ragioni di convenienza economica.

Spese di rappresentanza

Secondo l'articolo 108, co.2, del Tuir, così come modificato dall'art.1, co.33, lett. p), della Legge finanziaria 2008, le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nel periodo d'imposta nel quale sono sostenute, a condizione che soddisfino i requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. del 19 novembre 2008. Inoltre, sono considerate comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad €50.

In particolare, il D.M. dopo aver delineato le caratteristiche fondamentali che devono assumere le spese di rappresentanza per rispondere al requisito di inerenza, prevede un ammontare massimo di deducibilità di tali spese nel periodo d'imposta di sostenimento, calcolato in proporzione all'ammontare dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica dell'impresa (voci A.1 e A.5 del Conto economico), sulla base dei seguenti coefficienti:

Ricavi/proventi gestione caratteristica	Importo spese rappresentanza deducibile
fino ad € 10 milioni;	1,3%
per la parte eccedente €10 milioni e fino a 50 milioni;	0,5%
per la parte eccedente € 50 milioni.	0,1%

Le spese eccedenti il *plafond* di deducibilità costituiscono una variazione in aumento da evidenziare in sede di dichiarazione dei redditi.

Peraltro, se l'ammontare delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio fosse inferiore a quello di tale *plafond*, la differenza non è fruibile per la copertura di spese che verranno sostenute negli anni successivi.

L'articolo 1, co.3, D.M. 19 novembre 2008, prevede una particolare agevolazione per le imprese di nuova costituzione, le quali potrebbero non avere ricavi nei primi anni di attività. È, infatti, previsto che le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possano essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo, se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori a quelle deducibili secondo le regole ordinarie.

Esempio

Pertanto, se una società è stata costituita nel 2010 e la stessa consegue i primi ricavi solo a partire dal 2012, le spese di rappresentanza sostenute nel 2010 e 2011 andranno a sommarsi a quelle sostenute nel 2012 ed il rispetto del parametro numerico dovrà essere effettuato cumulativamente.

Peraltro, Le istruzioni al modello Unico SC prevedono che le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione nei periodi in cui non sono ancora stati conseguiti ricavi, devono essere indicate tra le variazioni in aumento, nel rigo RF24, ed, inoltre, il relativo ammontare deve essere riportato nel quadro RS, rigo RS101.

Riepilogando, per quanto riguarda le spese di rappresentanza, in sede di dichiarazione dei redditi si dovrà:

- ➔ effettuare una variazione in aumento al **rigo RF24, col. 2** (da ricomprendere anche a **col. 3**) per l'importo complessivo delle spese indicate a Conto economico, senza computare tuttavia gli omaggi di beni inferiori ad € 50,00 (integralmente deducibili);

RF24	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	,00	3	,00
-------------	--	---	-----	---	-----	---	-----

- ➔ effettuare una variazione in diminuzione al **rigo RF43, col. 2** (da ricomprendere a **col.4**) per la quota deducibile nell'esercizio;

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
-------------	--	---	-----	---	-----	---	-----	---	-----

- ➔ evidenziare nel **rigo RS101** le spese non deducibili nel periodo d'imposta per mancanza di ricavi.

Spese di rappresentanza (D.M. del 19/11/2008 art. 1 comma 3)	RS101	Spese non deducibili
		,00

➔ Le spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande

In merito alle spese alberghiere e di ristorazione che si qualificano, altresì, come spese di rappresentanza, la C.M. n.34/09 ha chiarito che le stesse sono soggette ad un doppio limite di deducibilità, in quanto:

- ➔ occorre innanzitutto, applicare il limite di deducibilità del 75%;
- ➔ l'importo ridotto al 75% è poi deducibile nel rispetto dei limiti di congruità previsti dal D.M. 19 novembre 2008.

Esempio

Nell'anno 2010, la società Alfa Srl ottiene ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per €1.000.000. Le spese di rappresentanza sostenute nello stesso anno sono pari ad €5.000 di cui €2.000 per spese alberghiere e di ristorazione.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa dell'anno 2010, la società Alfa Srl dovrà, in primo luogo, confrontare l'ammontare delle spese alberghiere e di ristorazione con il limite di deducibilità del 75% ex art. 109, co.5, del Tuir.

Pertanto, l'importo di tali spese teoricamente deducibile è pari a $(2.000 \times 75\%) = 1.500$. Tale importo dovrà essere sommato alle altre spese di rappresentanza per essere comparato con il plafond di deducibilità.

A	75% spese di rappresentanza - alberghi e ristoranti	$(2.000 \times 75\%)$	1.500
B	Altre spese di rappresentanza	$(5.000 - 2.000)$	3.000
C	Totale spese di rappresentanza	$(A + B)$	4.500
D	Plafond spese di rappresentanza	$(300.000 \times 1,3\%)$	3.900
E	Quota spese di rappresentanza indeducibili	(C - D)	600

Con riferimento all'esempio sopra esposto, nella dichiarazione dei redditi si dovrà operare come di seguito riportato.

Nel **rigo RF24** occorre indicare:

colonna 1	l'importo imputato a Conto economico delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (tranne le spese per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale), comprendendo anche le spese per alberghi e ristoranti qualificabili come spese di rappresentanza;
colonna 2	l'importo imputato a Conto economico delle spese di rappresentanza diverse da quelle indicate al punto precedente;
colonna 3	la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2.

RF24 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	2.000,00	2	3.000,00	3	5.000,00
--	---	----------	---	----------	---	----------

Nel **rigo RF43**, invece, occorre indicare:

colonna 1	il 75% delle spese alberghiere e di ristorazione;
colonna 2	il minore ammontare tra: <ul style="list-style-type: none"> ➔ la sommatoria delle altre spese di rappresentanza e il 75% delle spese alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza, cioè 4.500; ➔ Il <i>plafond</i> di deducibilità delle spese di rappresentanza pari a 3.900.
colonna 4	l'importo della colonna 2 pari a 3.900.

RF43 Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	1.500,00	2	4.500,00	3	3.900,00	4	3.900,00
--	---	----------	---	----------	---	----------	---	----------

La differenza tra col. 3 del Rigo RF24 e la col. 4 del rigo RF43 costituisce l'ammontare ripreso a tassazione (€1.100).

Spese di manutenzione

Come noto, l'art.102, co.6 Tuir, consente alle imprese di dedurre dal reddito di esercizio le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione effettuate sui propri beni, nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio dell'esercizio dal libro cespiti ammortizzabili.

Nel caso di variazioni dei beni ammortizzabili intervenute durante l'anno, il 5% ad essi relativo va raggugliato alla durata del possesso.

Nel caso di imprese neo-costituite, per il calcolo del 5% per il primo esercizio, si dovrà assumere come riferimento il valore dei beni che risultano in bilancio alla fine dell'esercizio stesso.

Non concorrono a formare la base per il calcolo del *plafond* di deducibilità del 5%:

- i beni non strumentali (es. immobile ad uso abitativo);
- i terreni;
- i beni immateriali (es. marchi e avviamento);
- i costi pluriennali (es. spese di impianto e ampliamento);
- i beni per i quali è previsto un contratto di assistenza tecnica, i cui canoni vengono integralmente dedotti nell'esercizio;
- i beni in *leasing*, in quanto si tratta di beni non di proprietà della società.

Con riguardo ai veicoli a deducibilità parziale (*vedi sopra*), ai fini della formazione del *plafond* del 5%, il costo dei beni da assumere a riferimento è rappresentato dal costo fiscalmente rilevante, il quale tiene conto delle percentuali di deducibilità e dei limiti al costo di acquisizione posti dall'art. 164 Tuir.

🍷 Le spese di manutenzione e riparazione eccedenti il limite del 5% sono deducibili in quote costanti nei 5 esercizi successivi.

Al **rigo RF25** occorre indicare l'importo delle spese di manutenzione sostenute nell'esercizio che eccede la quota deducibile

Esempio

Beni ammortizzabili al 01/01/2010: €100.000
Spese di manutenzione di competenza 2010: €25.000
Plafond spese di manutenzione deducibili 2010: €5.000
(€ 100.000 x 5%)
Eccedenza 2010 deducibile negli esercizi 2011-2015: €20.000
Quota costante spese manutenzione 2010 deducibile dal 2011: €4.000

RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)	20.000 ,00
---	-------------------

Sull'eccedenza delle quote di manutenzione che eccede la quota deducibile potranno essere calcolate le imposte anticipate nel rispetto delle condizioni previste dal principio contabile OIC 25.

Svalutazioni e accantonamenti non deducibili

RF26 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte	1	art. 105	2	art. 106	3
			,00	,00	,00

⇨ Accantonamenti di quiescenza e previdenza

L'articolo 105 del Tuir prevede che gli accantonamenti di quiescenza e previdenza del personale dipendente e per indennità di fine rapporto siano deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi (**rigo RF26**, col. 1).

Il richiamo alla disciplina civilistica comporta che l'accantonamento annuo operato secondo i dettami del codice civile risulta deducibile anche fiscalmente.

Il comma 4 dell'art.105 prevede inoltre che "le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lett. c, d ed f", ovvero sia per gli accantonamenti relativi alle indennità:

- per la cessazione del rapporto di agenzia;
- per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva;

fra i quali possono essere fatti rientrare anche gli accantonamenti per il trattamento di fine mandato degli amministratori di società.

Dal lato dell'amministratore	Per la società erogante, invece,
detta indennità è imponibile solo al momento della percezione e, sussistendo i presupposti indicati nell'art.17, co.1, lett.c), del Tuir, può essere assoggettata a tassazione separata.	l'art.105, co.4, del Tuir, con il rinvio operato ai co. 1 e 2 del medesimo articolo, riconosce in favore dell'impresa erogante la deducibilità del compenso differito secondo il principio di competenza ⁴ , mentre il compenso ordinario deve essere dedotto, ai sensi dell'art.95, co.5, per "cassa", ossia esclusivamente al momento dell'effettiva erogazione.

Per quanto riguarda il **diritto alla deduzione** da parte della società erogante, l'Amministrazione Finanziaria è dell'avviso che esso sia condizionato alla sussistenza di un atto, che preveda espressamente detta indennità, avente data certa anteriore al rapporto. In mancanza di detto requisito, gli accantonamenti operati in bilancio devono essere portati in aumento nella dichiarazione dei redditi e la deduzione fiscale rinviata al momento della effettiva percezione dell'indennità medesima. Questa interpretazione si fonda sulla circostanza che l'art.17, co.1, lett.c), che prescrive questo requisito quale presupposto per la tassazione separata in capo agli amministratori - collaboratori, risulta richiamato dall'art.105, co.4, disciplinante l'accantonamento in questione.

Un altro aspetto da prendere in considerazione riguarda la **congruità dell'importo dell'accantonamento dell'indennità di fine mandato**. Al riguardo, giova osservare parte della dottrina ritiene che il rinvio del co.4 dell'art.105 del Tuir al co.1 del medesimo articolo, legittimi l'applicazione delle stesse limitazioni previste per il lavoro subordinato (art. 2120 c.c.) all'indennità di fine mandato degli amministratori e, pertanto, la misura massima fiscalmente ammissibile dell'accantonamento sarebbe pari al compenso annuo deliberato a favore dell'organo amministrativo diviso il coefficiente 13,5.

Tuttavia, un altro orientamento dottrinale, non condividendo la tesi sopra esposta, ha evidenziato come le profonde differenze, sotto il profilo giuridico, tra i due fondi di quiescenza non permetta l'estensione dello stesso trattamento fiscale. Infatti, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato è regolamentato da una norma imperativa di legge ed è, pertanto inderogabile. Al contrario, il trattamento di fine mandato, non essendo disciplinato, sotto il profilo civilistico, da nessuna norma, ha natura pattizia, ed è quindi derogabile.

Considerato che non risultano chiarimenti ufficiali sulla questione, chi scrive non può far altro che consigliare una certa prudenza nella pattuizione dell'ammontare dell'indennità di fine mandato amministratori, onde evitare eventuali contestazioni da parte degli organi di controllo.

⇒ Accantonamenti per rischi su crediti

Si ricorda che l'art.106 del Tuir prevede che la quota annualmente accantonata al fondo rischi su crediti è deducibile nel limite dello 0,50% del valore nominale di acquisizione dei crediti commerciali iscritti in bilancio al 31 dicembre 2010, con l'esclusione di quelli coperti da garanzia assicurativa.

Non è possibile dedurre alcuna quota annuale se il relativo fondo è superiore al 5% dell'ammontare dei crediti.

La quota indeducibile dell'accantonamento per rischi su crediti trova collocazione nel **rigo RF26**, col. 2.

⁴ Cfr. in tal senso, R.M. n.211/08.

⇒ Altri accantonamenti

Infine, nel **rigo RF26**, col. 3, confluiscono, oltre agli importi evidenziati nelle col. 1 e 2, gli altri accantonamenti effettuati dalla società a Conto economico che risultano fiscalmente indeducibili in tutto o in parte ai sensi dell'art.107, Tuir.

Differenze su cambi

Con riferimento ai crediti e debiti in valuta estera esistenti alla fine dell'esercizio, l'art.2426, co.1, n. 8-*bis*) c.c., dispone che essi devono essere valutati al tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio e i relativi utili e perdite su cambi devono essere imputati a Conto economico.

La disciplina fiscale, contenuta nell'art.110, co.3, Tuir, dispone, invece, che *“la valutazione secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti e debiti in valuta ... non assume rilevanza”*. In altri termini:

le attività e passività in valuta devono continuare ad essere valutate al cambio in cui sono state originariamente iscritte, salvo il caso in cui tali poste siano coperte dal rischio cambi, e sempre che anche i relativi contratti di copertura siano valutati in modo coerente, secondo il cambio di chiusura dell'esercizio.

In pratica, gli eventuali utili e perdite su cambi non realizzati, presenti a Conto economico, devono essere sterilizzate in dichiarazione dei redditi, apportando le necessarie variazioni in aumento e in diminuzione del reddito complessivo. Trattandosi di variazioni temporanee, si dovrà procedere a rilevare anche le corrispondenti imposte differite e anticipate.

Nel **rigo RF29** vanno, quindi, indicate:

RF29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	,00
---	-----

- ➔ **le perdite su cambi imputate al Conto economico e non realizzate**, derivanti dalla valutazione dei crediti e dei debiti in valuta estera secondo il cambio alla data di chiusura dell'esercizio, qualora il rischio di cambio non sia coperto da contratti di copertura anche essi valutati in modo coerente secondo il cambio di chiusura dell'esercizio;
- ➔ **all'atto del realizzo**, il maggior utile o la minor perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

La neutralizzazione simmetrica delle differenze su cambi positive trova, invece, la propria collocazione al **rigo RF51**; in particolare, in tale rigo devono essere indicati:

- ➔ gli utili su cambi non realizzati e contabilizzati a Conto economico;
- ➔ all'atto del realizzo, il minore utile o la maggiore perdita derivante dalla divergenza tra il valore civile e quello fiscale.

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	,00
---	-----

Si segnala che occorrerà, altresì, evidenziare nel **quadro RV** il disallineamento tra il valore civile e quello fiscale dei crediti e debiti.

Esempio

Perdite su cambi da valutazione al 31/12/2010:	€ 10.000
Acc.to imposte anticipate (€ 10.000 x 27,5%):	€ 2.750
Debiti commerciali in valuta estera al 01/01/2010:	€ 400.000
Debiti commerciali in bilancio al 31/12/2010:	€ 410.000
Valore fiscale debiti commerciali al 31/12/2010:	€ 400.000

RF29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	10.000 ,00
---	-------------------

RF44 Imposte anticipate	2.750 ,00
--------------------------------	------------------

RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)	,00
---	-----

SEZIONE I
RICONCiliaZIONE
DATI DI BILANCIO
E FISCALI

		Tipo di beni/Voce di bilancio			Causa	IAS	Valore ante IAS
		1	2		3	4	
		DEBITI COMMERCIALI IN VALUTA					,00
RV1	Valore contabile	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale	Valore di realizzo	
		5	6	7	8	9	
		400.000,00	10.000,00	,00	410.000,00	,00	
	Valore fiscale	Valore iniziale	Incrementi	Decrementi	Valore finale		
		10	11	12	13		
		400.000,00	,00	,00	400.000,00		

OFFERTA SPECIALE: UNICO E DICHIARAZIONE IRAP 2011

UNICO 2011 SOCIETÀ DI CAPITALI



AUTORI:
Vari

EDIZIONE:
Aprile 2011

PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)

UNICO 2011 SOCIETÀ DI PERSONE



AUTORI:
Vari

EDIZIONE:
Aprile 2011

PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)

UNICO 2011 PERSONE FISICHE



AUTORI:
Vari

EDIZIONE:
Aprile 2011

PREZZO: € 35,00 (IVA comp.)

GUIDA ALLA DICHIARAZIONE IRAP 2011



AUTORI:
Vari

EDIZIONE:
Aprile 2011

PREZZO: € 28,00 (IVA comp.)

OFFERTA SPECIALE UNICO E DICHIARAZIONE IRAP 2011

€ 100,00 (IVA comp.) anziché € 119,00 (IVA comp.)

Ulteriore sconto del 20% per i possessori della tessera *Privilege* CLUB

COLLEGATI AL SITO

ACQUISTA I TESTI



L'angolo delle offerte! Ogni mese ti riserviamo speciali sconti sui nostri prodotti

ACCEDI ALLE OFFERTE
DEL MESE



L'utilizzo in Unico 2011 delle ritenute da parte degli enti trasparenti

Unico 2011 rappresenta la seconda dichiarazione nella quale è possibile, per i soggetti che partecipano enti trasparenti (soci o associati), di retrocedere al soggetto partecipato (società o associazione), l'eccedenza di ritenute d'acconto subite e non interamente utilizzate per abbattere i propri debiti di imposta personali.

La possibilità in questione è stata introdotta, come è noto, in via interpretativa con la [C.M. n.56/E del 23 dicembre 2009](#) dell'Agenzia delle Entrate, ed è di particolare utilità nel caso delle associazioni professionali e studi associati con redditi medio bassi, per i quali l'applicazione delle ritenute sui compensi risulta eccedente rispetto all'Irpef dovuta dai singoli professionisti.

Le condizioni che devono essere rispettate

Due sono le condizioni cui è subordinato l'utilizzo in compensazione da parte della società o associazione del credito relativo alle ritenute dalla stessa subite:

- 1 ➡ vi deve essere il preventivo assenso dei soci o associati da manifestare in apposito atto avente data certa o nello stesso atto costitutivo;
- 2 ➡ il credito deve risultare dalla dichiarazione annuale della società.

Le istruzioni del modello Unico sono state opportunamente adattate per tenere conto del nuovo meccanismo, sia per quanto riguarda la dichiarazione della persona fisica, che deve dare conto della quota di ritenute non utilizzate e retrocesse al soggetto partecipato, quanto dell'ente collettivo, che deve esporre nel proprio modello l'eccedenza di credito ricevuto.

Modello Unico SP 2011: società di persone e associazioni professionali

Il modello Unico SP degli enti sopra indicati deve essere "riaperto", dopo aver chiuso le dichiarazioni dei soci, associati o collaboratori persone fisiche, al fine di recepire la parte di ritenute ritrasferite alla società, associazione o impresa familiare.

La società o associazione evidenzierà preliminarmente le ritenute subite nel 2010 e attribuite per trasparenza ai soci o associati, nel relativo campo del quadro RN:

		REDDITO O PERDITA	RITENUTE D'ACCONTO	IMPOSTE PAGATE ALL'ESTERO	CREDITI D'IMPOSTA	PERDITA ILLUM.
RN1	Impresa in contabilità ordinaria	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value=""/>
RN2	Impresa in contabilità semplificata	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	4 <input type="text" value="0,00"/>	
RN3	Lavoro autonomo	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>		

Qualora le stesse non fossero totalmente utilizzate per l'abbattimento dell'Irpef del socio/associato, previo consenso manifestato, verranno riattribuite alla società/associazione, che deve indicarle:

- ➡ nel campo 12 dei righi RK1 e seguenti del quadro RK, con riferimento ai singoli soci/associati che hanno provveduto al trasferimento

Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite	CODICE FISCALE		COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE								SESSO (M/F)
	1	2	3		4		5		6		7
RK1	COMUNE DI NASCITA		PROV. (Sigla)	DATA DI NASCITA	OCC.PREV.	QUOTA PART.	MESI	QUAL.	CREDITO	RITENUTE RIATTRIBUITE	
	4	5	6	7	8	9	10	11	12	<input type="text" value="0,00"/>	
RK2	1		2		3		4		5		
	4	5	6	7	8	9	10	11	12	<input type="text" value="0,00"/>	

➔ nel rigo RX18 della Sezione IV del quadro RX – Credito Irpef da ritenute subite

SEZIONE IV Credito IRPEF da ritenute subite	RX18	Eccedenza ritenute precedente dichiarazione	di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

In particolare, nel rigo RX18, va indicato in colonna:

- 1 ➔ l'eccedenza di ritenute risultante dalla precedente dichiarazione;
- 2 ➔ l'importo di cui a col.1 utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione per compensare tributi e contributi mediante il modello di pagamento F24;
- 3 ➔ l'ammontare delle ritenute subite dalla società o associazione dichiarante che i soci o associati hanno riattribuito alla stessa. In particolare, nella presente colonna occorre riportare la somma degli importi indicati nel campo 12 dei righi da RK1 a RK13 di tutti i moduli compilati;
- 4 ➔ il credito di cui si chiede il rimborso;
- 5 ➔ il credito da utilizzare in compensazione tramite modello F24; gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati.

Modello Unico PF 2011: impresa familiare

Nel caso di impresa familiare andrà compilato il quadro RS, indicando nel campo 4 dei righi RS6-RS7 le ritenute imputate al collaboratore, e nel campo 5 quelle che quest'ultimo riattribuisce all'impresa familiare, dopo aver abbattuto la propria Irpef.

Imputazione del reddito dell'impresa familiare	RS6	Codice fiscale	Quota di partecipazione	Quota di reddito	Quota delle ritenute d'acconto	di cui non utilizzate
		1	2	3	4	5
			%	,00	,00	,00
	RS7		%	,00	,00	,00

Quanto indicato in colonna 5 potrà essere utilizzato direttamente nel modello F24 dal titolare dell'impresa familiare o riportato nel rigo RN32.

RN32 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate
1	2	3	4
	,00	,00	,00

Modello Unico PF 2011: per il socio, collaboratore, associato

Il socio, l'associato ed il collaboratore familiare evidenzieranno in *primis* le ritenute attribuite dalla società, associazione o impresa familiare nel quadro RH, se trattasi di persone fisiche non imprenditori:

Sezione I Dati della società, associazione, impresa familiare, azienda coniugale o GEIE	RH1	Codice fiscale società o associazione partecipata	Tipo	Quota di partecipazione	Quota reddito (o perdita)	Perdite illimitate	Reddito dei terreni	Detrazioni
		1	2	3	4	5	6	7
				%	,00	,00		
		Quota redd. società non operative	Quota ritenute d'acconto	Quota crediti d'imposta	Riscattatori	Quota oneri detraibili		
		,00	,00	,00	11	12		,00

Se invece il socio è una persona fisica imprenditore, le ritenute attribuite andranno indicate nella sezione "Altri dati" dei quadri RF o RG, a seconda del regime contabile adottato:

Altri dati	Situazione	Crediti di imposta sui fondi comuni di investimento		Crediti per imposte pagate all'estero		Altri crediti	
		1	2	3	4	5	6
RF52	Dati da riportare nel quadro RN		,00	,00	,00	,00	
	(di cui da art.5	5	,00	6	,00	7	,00
RG35	Dati da riportare nel quadro RN		,00	,00	,00	,00	
	(di cui da art.5	5	,00	6	,00	7	,00

Dopo l'utilizzo delle ritenute nel quadro RN ad abbattimento dell'Irpef, la riattribuzione dell'eccedenza alla società, associazione o impresa familiare avviene indicando il relativo ammontare nel campo 3 del rigo RN32:

RN32 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	
1	2	3	4	
	,00	,00	,00	,00

Il campo 3 del rigo RN32 può essere compilato solo se dal quadro RN non emerge un'imposta a debito, in quanto il socio, associato o collaboratore deve preliminarmente utilizzare le ritenute per abbattere il proprio debito per Irpef e solo dopo attribuire l'eventuale eccedenza, totalmente o anche parzialmente, alla società, associazione o impresa familiare.

L'utilizzo del credito in compensazione

L'ente collettivo potrà utilizzare il credito in compensazione in F24, utilizzando il codice tributo "6830" denominato "Credito Irpef derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'art. 5 del Tuir".

Il codice va esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "Importi a credito compensati", con l'indicazione quale "Anno di riferimento", dell'anno d'imposta nel quale le ritenute residue sono riattribuite ai soggetti di cui all'art. 5 del Tuir, nel formato "AAAA".

Il caso

Lo studio associato Bernabè e Rascel ha conseguito nel corso del 2010 un reddito pari a €280.000, attribuito al 50% ai due associati, unitamente alle ritenute subite pari complessivamente a €44.000.

Il quadro RH del Modello Unico PF 2011 dei due soci, che hanno espresso preliminarmente il consenso al ritrasferimento delle eventuali ritenute residue allo studio associato, è pertanto così compilato:

Sezione I Dati della società, associazione, impresa familiare, azienda coniugale o GEIE	Codice fiscale società o associazione partecipata		Tipo	Quota di partecipazione	Quota reddito (o perdita)	Perdite illimitate	Reddito dei terreni	Detrazioni
	RH1	Codice fiscale studio B&R	2	50 %	140.000 ,00	5	6	7
	Quota redd. società non operative	Quota ritenute d'acconto	Quota crediti d'imposta	Risarcitori	Quota oneri detraibili			
	8	9	10	11	12			
	,00	22.000 ,00	,00					

Il dott. Bernabè presenta il seguente quadro RN:

QUADRO RN IRPEF	RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Credito per fondi comuni di cui ai quadri RF, RG e RH	Perdite compensabili con credito per fondi comuni	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	4	140.000 ,00
	RN2	Deduzione per abitazione principale	1	2	3		,00
	RN3	Oneri deducibili (riportare l'importo di rigo RP34)					,00
	RN4	REDDITO IMPONIBILE (RN1 col. 4 + RN1 col. 1 - RN1 col. 2 - RN2 - RN3; indicare zero se il risultato è negativo)					140.000 ,00
	RN5	IMPOSTA LORDA					53.370 ,00

RN26	IMPOSTA NETTA (RN5 - RN22 - RN25; indicare zero se il risultato è negativo)	53.370 ,00
-------------	---	------------

RN32	RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	4	22.000 ,00
	1	2	3	4		
		,00	,00	,00		

RN33	DIFFERENZA (RN26 - RN27 - RN28 - RN29 col. 2 - RN30 col. 2 - RN31 col. 1 - RN31 col. 2 + RN32 col. 3 - RN32 col. 4) se tale importo è negativo indicare l'importo preceduto dal segno meno	31.370 ,00
-------------	--	------------

RN37	ACCONTI	di cui acconti sospesi	di cui recupero imposta sostitutiva	di cui acconti ceduti	di cui minimi fuoriusciti dal regime	5	13.500 ,00
	1	2	3	4	5		
		,00	,00	,00	,00		

Determinazione dell'imposta	RN41 IMPOSTA A DEBITO	17.870 ,00
	RN42 IMPOSTA A CREDITO	,00

In questo caso, poiché il dott. Bernabè evidenzia un'imposta a debito, non dispone di ritenute eccedenti residue da poter riattribuire all'associazione professionale.

Il dott. Rascel, che ha conseguito anche un altro reddito senza subire ritenute e aveva versato nel corso del 2010 acconti per € 37.500, presenta il seguente quadro RN:

QUADRO RN IRPEF	RN1 REDDITO COMPLESSIVO	Credito per fondi comuni di cui ai quadri RF, RG e RH	Perdite compensabili con credito per fondi comuni	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	4	
		1	2	3		160.000 ,00
	RN2 Deduzione per abitazione principale					,00
	RN3 Oneri deducibili (riportare l'importo di rigo RP34)					,00
	RN4 REDDITO IMPONIBILE (RN1 col. 4 + RN1 col. 1 - RN1 col. 2 - RN2 - RN3; indicare zero se il risultato è negativo)					160.000 ,00
RN5 IMPOSTA LORDA						61.970 ,00
RN26 IMPOSTA NETTA (RN5 - RN22 - RN25; indicare zero se il risultato è negativo)						61.970 ,00
RN32 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	4		
	1	2	3			22.000 ,00
RN33 DIFFERENZA	(RN26 - RN27 - RN28 - RN29 col. 2 - RN30 col. 2 - RN31 col. 1 - RN31 col. 2 + RN32 col. 3 - RN32 col. 4) se tale importo è negativo indicare l'importo preceduto dal segno meno					39.970 ,00
RN35 ECCEDEXZA D'IMPOSTA RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE	di cui credito ICI 730/2010	1	2			7.000 ,00
RN36 ECCEDEXZA D'IMPOSTA RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE COMPENSATA NEL MOD. F24						2.450 ,00
RN37 ACCONTI	di cui acconti sospesi	di cui recupero imposta sostitutiva	di cui acconti ceduti	di cui minimi fuoriusciti dal regime	5	
	1	2	3	4		37.500 ,00
Determinazione dell'imposta	RN41 IMPOSTA A DEBITO					,00
	RN42 IMPOSTA A CREDITO					2.080 ,00

Il dott. Rascel decide pertanto di ritrasferire allo studio associato l'intero ammontare delle ritenute residue (€2.080), con la necessità di ricompilare il quadro RN nel seguente modo:

RN32 RITENUTE TOTALI	di cui ritenute sospese	di cui altre ritenute subite	di cui ritenute art. 5 non utilizzate	4		
	1	2	3			22.000 ,00
RN33 DIFFERENZA	(RN26 - RN27 - RN28 - RN29 col. 2 - RN30 col. 2 - RN31 col. 1 - RN31 col. 2 + RN32 col. 3 - RN32 col. 4) se tale importo è negativo indicare l'importo preceduto dal segno meno					42.050 ,00
RN35 ECCEDEXZA D'IMPOSTA RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE	di cui credito ICI 730/2010	1	2			7.000 ,00
RN36 ECCEDEXZA D'IMPOSTA RISULTANTE DALLA PRECEDENTE DICHIARAZIONE COMPENSATA NEL MOD. F24						2.450 ,00
RN37 ACCONTI	di cui acconti sospesi	di cui recupero imposta sostitutiva	di cui acconti ceduti	di cui minimi fuoriusciti dal regime	5	
	1	2	3	4		37.500 ,00
Determinazione dell'imposta	RN41 IMPOSTA A DEBITO					,00
	RN42 IMPOSTA A CREDITO					0 ,00

Lo studio associato, con riferimento alle ritenute trasferite dal dott. Rascel, compilerà il quadro RK e RX del Modello Unico SP 2011 come segue:

Dati relativi ai singoli soci o associati e ritenute riattribuite	RK1	CODICE FISCALE	COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE		SESSO (M/F)					
		1	2	3						
		c.f. dott. Rascel								
	RK2	COMUNE DI NASCITA	PROV. (Sigla)	DATA DI NASCITA	OCC.PREV.	QUOTA PART.	MESI	QUAL.	CREDITO	RITENUTE RIATRIBUITE
		4	5	6	7	8	9	10	11	12
					X	50		R		2.080 ,00
SEZIONE IV Credito IRPEF da ritenute subite	RX18	EcceDEXza ritenute precedente dichiarazione	di cui compensate nel Mod. F24	Ritenute presente dichiarazione	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione				
		1	2	3	4	5				
		,00	,00	2.080 ,00	,00	2.080 ,00				

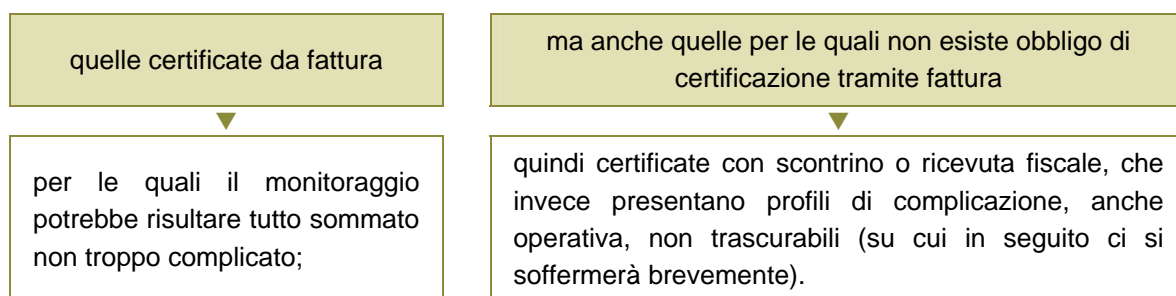
Il credito potrà essere utilizzato in compensazione in F24 da parte dello studio associato utilizzando l'apposito codice tributo "6830":

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	Importi a debito versati	Importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6830		2010		2.080
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				+/-
			TOTALE A	B	SALDO (A-B)



Spesometro: proroga al 1 luglio per il monitoraggio delle operazioni senza fattura

L'articolo 21 del D.L. n.78/10 (Manovra d'estate per il 2010) ha introdotto l'obbligo di monitorare e comunicare all'Amministrazione Finanziaria le operazioni poste in essere dagli operatori economici, operazioni che devono essere monitorate quando vanno a superare la soglia di € 3.000 (soglia che come oltre si ricorderà, risulta in realtà differenziata per le operazioni senza obbligo di fatturazione). Tra le operazioni da monitorare non vi sono:



Con [provvedimento 59327 del 14 aprile 2011](#), il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha prorogato il periodo di esonero dal monitoraggio di tali operazioni che era in scadenza il prossimo 30 aprile, rinviandolo al 30 giugno.

I problemi operativi sono quindi rinviati di un paio di mesi, al prossimo **1 luglio**, auspicando, peraltro, che entro quella data arrivino le necessarie istruzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria in relazione agli aspetti oggi ancora non chiari.

La proroga, come si legge nel provvedimento, è stata prevista *“Al fine di consentire i necessari adeguamenti, anche di tipo tecnologico”*, quindi per consentire agli operatori economici di dotarsi di sistemi di rilevazione dei dati relativi alla clientela necessari per la compilazione della comunicazione. In realtà, detta proroga potrebbe anche preludere ad una prossima modifica sostanziale del perimetro delle operazioni monitorate, come già informalmente anticipato, per evitare inutili duplicazioni di informazioni, evitando agli operatori economici rilevazioni di dati che, per altre vie, sono già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

In particolare, il *c.d. “spesometro”* potrebbe (il condizionale è d'obbligo) essere arginato alle sole operazioni il cui pagamento avverrà in contanti, in quanto gli altri strumenti di pagamento, come assegno e carta di credito, sono già altrimenti tracciati. Questo di certo semplificherà non poco gli oneri per i dettaglianti, anche se ovviamente la capacità segnalatoria di tale comunicazione diverrà significativamente più modesta.

L'obbligo di monitoraggio e le soglie

Come anticipato, l'adempimento in commento è stato introdotto dal D.L. n.78/10 ma il provvedimento attuativo che ha introdotto le regole attraverso le quali i contribuenti devono adempiere a tale obbligo sono state fornite dal [provvedimento](#) del direttore dell'Agenzia delle Entrate dello scorso 22 dicembre 2010: per il primo anno di applicazione della norma, il periodo d'imposta 2010, sono state previste una serie di semplificazioni.

La prima – soglia incrementata ad € 25.000 – ha prodotto effetti solo sul periodo d'imposta 2010, tantoché dall'1/01/11 il limite oltre il quale ciascuna operazione deve essere monitorata è stato ripristinato al valore originario di € 3.000.

Sul punto si ricorda che la soglia di € 3.000 al netto dell'Iva riguarda le operazioni per le quali vi è obbligo di fatturazione, mentre per le operazioni certificabili tramite altro strumento, la soglia da considerare è di € 3.600 al lordo dell'Iva.

Vi era però un'ulteriore semplificazione prevista per il 2010: la necessità di comunicazione riguardava le sole operazioni per le quali vi è obbligo di fatturazione⁵; per tali operazioni, infatti, l'adempimento è decisamente più agevole posto che a fattura emessa il soggetto che ha posto in essere l'operazione (ceduto il bene o reso il servizio) conosce i dati della controparte committente del servizio / cessionario del bene. L'esonero per le operazioni per le quali i contribuenti non sono tenuti all'emissione della fattura (in quanto trattasi di operazione che l'operatore economico ha possibilità di certificare con uno strumento diverso) non è però cessata lo scorso 31/12/10, in quanto il paragrafo 2.5 ha esteso l'efficacia di tale previsione alle operazioni poste in essere entro la fine di aprile 2011:

“Sono altresì escluse, in fase di prima applicazione, le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali non ricorre l'obbligo di emissione della fattura, effettuate fino al 30 aprile 2011.”

Sotto questo profilo, si segnala peraltro anche un'incongruenza tra provvedimento del 22/12/10 e quanto affermato in un (frettoloso) [comunicato](#) stampa dell'Agenzia delle Entrate:

“Al fine di garantire la graduale introduzione dell'obbligo comunicativo e assicurare, al tempo stesso, sin dalla sua prima attuazione, la disponibilità dei dati necessari a contrastare i fenomeni evasivi e di frode di maggiore rilevanza anche dal punto di vista economico, per il periodo d'imposta 2010 è stata innalzata la soglia a 25.000 euro e ampliato il termine entro cui deve essere effettuata la comunicazione fino al 31 ottobre 2011; comunicazione, peraltro, limitata alle sole operazioni effettuate tra soggetti Iva (operazioni business to business)”.

Come si evince dal testo del comunicato, mentre lo stesso fa riferimento alle sole operazioni effettuate tra soggetti Iva (rapporti *business to business*), il provvedimento direttoriale richiama le “operazioni soggette all'obbligo di fatturazione”. È evidente che tale ultima definizione assorbe anche operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, laddove il soggetto che cede il bene o presta il servizio non sia nelle condizioni di emettere strumenti di certificazione alternativi alla fattura.

Esempio

Si pensi ad esempio alla consulenza di un professionista (avvocato che segue il cliente in una causa di separazione) i cui compensi in ogni caso devono essere oggetto di fatturazione: sulla base del provvedimento (se di importo superiore alla soglia) detti corrispettivi sarebbero da comunicare, mentre in ragione del testo del comunicato stampa andrebbero esclusi dalla comunicazione. Si ritiene, in questo caso, che debba prevalere il contenuto del provvedimento direttoriale, con la conseguenza che anche operazioni rese a privati (c.d. *business to consumer*) con obbligo di fatturazione, devono essere inserite nella comunicazione fin dalla prima applicazione dell'adempimento.

⁵ Così come previsto al par.2.3 del provvedimento del 22/12/10.

C'era una certa apprensione tra gli operatori, visto l'approssimarsi della scadenza del 30 di aprile, in quanto a partire dal mese di maggio si sarebbe dovuto procedere a monitorare anche le operazioni per le quali la fattura non viene emessa, con evidenti disagi operativi (oltre a non pochi dubbi riguardanti le corrette modalità di verifica della controparte economica).

Proprio su questo punto è intervenuto il recente provvedimento direttoriale che, al di là delle motivazioni e dei riferimenti normativi, contiene una previsione molto semplice e stringata, che di fatto finisce per posticipare la problematica al prossimo 1 luglio, estendendo il regime di esonero per tali operazioni al dettaglio sino al prossimo 30 giugno.

Situazione monitoraggio operazioni – ANTE provvedimento 14/04/11

	Operazioni sino al 31/12/10	Operazioni dal 1/01/11 al 30/04/11	Operazioni dal 1/05/11 al 30/06/11	Operazioni dal 1/07/11
Soglie	25.000	3.000	3.000 / 3.600	3.000 / 3.600
Operazioni monitorate	Solo operazioni con obbligo di fatturazione	Solo operazioni con obbligo di fatturazione	Tutte	Tutte

Situazione monitoraggio operazioni – POST provvedimento 14/04/11

	Operazioni sino al 31/12/10	Operazioni dal 1/01/11 al 30/04/11	Operazioni dal 1/05/11 al 30/06/11	Operazioni dal 1/07/11
Soglie	25.000	3.000	3.000	3.000 / 3.600
Operazioni monitorate	Solo operazioni con obbligo di fatturazione	Solo operazioni con obbligo di fatturazione	Solo operazioni con obbligo di fatturazione	Tutte

I problemi in attesa di soluzione nelle operazioni al dettaglio

Come detto, l'intervento del provvedimento del 14 aprile ha solo rinviato nel tempo i problemi operativi, senza dare alcuna risposta alle significative questioni che si pongono soprattutto con riferimento alle operazioni realizzate dai dettaglianti⁶. Vale la pena di ricordarle, anche per sollevare l'attenzione sul tema e sollecitare un intervento sul punto. Prima di tutto le questioni operative. Per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (e, quindi, le operazioni certificate da scontrino o ricevuta fiscale), il provvedimento direttoriale del 22/12/10 prevede che il committente del servizio o l'acquirente del bene siano tenuti a fornire i propri dati identificativi di cui alle lett. b) e c) del par.3.1 di tale documento (in buona sostanza il proprio codice fiscale). Non viene, quindi, richiamato esplicitamente l'obbligo di emettere il c.d. scontrino fiscale "parlante", individuato all'art.3 del citato decreto n.696/96, che contiene *"la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente o committente, ..."*.

Si ritiene, pertanto, che gli operatori economici possano raccogliere i dati da inserire nella comunicazione (in *primis*, come detto, il codice fiscale) con le modalità a loro più congeniali, anche se è probabile una futura implementazione degli strumenti di certificazione (misuratori fiscali) che consentano di immagazzinare i dati ai fini del loro inserimento automatico nella comunicazione.

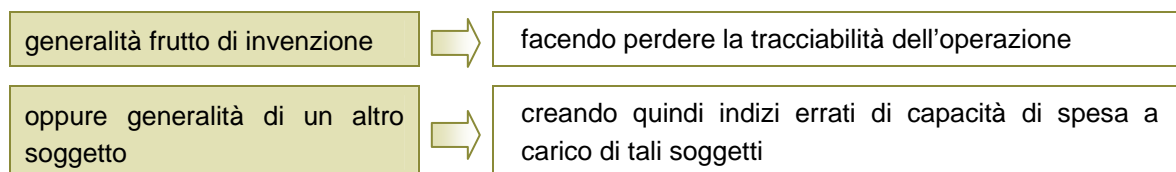
⁶ Ricordando peraltro che non si tratta dell'unico aspetto sul quale sono necessarie istruzioni; si pensi in particolare alla questione relativa al concetto di contratti "collegati" ovvero alle operazioni escluse, aspetti ad oggi tutt'altro che definiti sulla base delle sole indicazioni contenute del provvedimento del 22/12/10.

Proprio sotto questo profilo, la proroga al 30 giugno per l'obbligo di monitoraggio di tali operazioni diventa quanto mai benefica (anzi, per quanto affermato nelle motivazioni, questo è proprio l'obiettivo specifico che si intende conseguire con detta proroga). Non si deve però dimenticare come un aspetto spinoso per i dettaglianti sia la regolamentazione (ad oggi ancora assente) riguardante le corrette modalità di verifica delle generalità della clientela da parte del cedente / prestatore del servizio. Di certo occorre raccogliere le informazioni relative all'acquirente / committente ma non vi è certezza circa il tipo di verifica che risulti necessario effettuare:



basta una dichiarazione da parte del cliente (in via orale oppure tramite una sorta di autocertificazione) oppure si deve procedere ad un'adeguata verifica documentale (ad esempio richiedendo un documento di identità)?

Questo ovviamente per evitare che qualcuno possa dare:



Sotto questo profilo, vanno poi aggiunta una serie di problematiche correlate che si possono manifestare in occasione di tale verifica.



Si pensi al caso di rifiuto da parte dell'acquirente nel fornire i propri dati: come si deve comportare in questo caso l'operatore economico?

La risposta più coerente dovrebbe essere quella che suggerisce di astenersi dal porre in essere la vendita (il che evidentemente, soprattutto in questi tempi di difficoltà economica, risulta piuttosto indigesto al dettagliante).



Infine si segnala un caso probabilmente non frequentissimo, ma che comunque dovrebbe essere oggetto di adeguata regolamentazione: come comportarsi qualora l'acquisto sia fatto per conto di un altro soggetto? Si pensi al caso di un soggetto che incarica un amico di effettuare un acquisto, oppure si pensi ad un acquisto effettuato non per il consumo personale o familiare, ma destinato ad essere donato ad un terzo. Va monitorato chi effettua materialmente l'acquisto oppure il destinatario del bene / servizio acquistato?

A parere di chi scrive, la soluzione più ragionevole pare quella che impone il monitoraggio del soggetto che in ultima analisi ha sostenuto la spesa, quindi nel primo caso l'amico per conto del quale viene fatto l'acquisto, mentre nel caso del dono si tratterà del soggetto che ha pagato il costo. In tale situazione, peraltro, occorrerà capire quale debba essere la verifica che deve porre in essere il dettagliante (attestazione sottoscritta da parte del soggetto che in ultima analisi sosterrà la spesa e che quindi sarà oggetto di comunicazione?).



Reti d'impresa e beneficio fiscale: i presupposti e la procedura da seguire

Il 14 aprile 2011, con l'approvazione del modello relativo alla comunicazione dei dati per la fruizione dei vantaggi fiscali per le imprese appartenenti alle reti d'impresa e la contestuale emanazione della [C.M. n.15/E/2011](#) dell'Agenzia delle Entrate, sono stati definiti quasi tutti i passaggi per accedere all'agevolazione riconosciuta alle imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete⁷, ai sensi dell'art.3, co.4-ter e ss., del D.L. n. 5/09⁸.

Si tratta di un beneficio di natura fiscale volto ad incentivare la diffusione del nuovo strumento di "collaborazione" tra imprese. In particolare, il co.2-quater dell'art.42 del D.L. n.78/10⁹ stabilisce che:

"Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete (...) al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare per realizzare entro l'esercizio successivo gli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato da organismi espressione dell'associazionismo imprenditoriale muniti dei requisiti previsti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze(.....), se accantonati ad apposita riserva, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete".

Si illustrano, di seguito, i tratti peculiari dell'agevolazione, alla luce dei chiarimenti forniti con la citata C.M. n. 15/E/11.

Ambito soggettivo

Possono beneficiare dell'agevolazione le "imprese che sottoscrivono o aderiscono a un contratto di rete" e, dunque:

sia le imprese che hanno originariamente sottoscritto un contratto di rete

sia le imprese che hanno aderito a un contratto di rete già esistente

indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dalla tipologia di attività svolta o dal settore economico di riferimento, nonché dalla localizzazione territoriale.

Per accedere all'agevolazione, le imprese devono evidenziare in bilancio, in un'apposita riserva, gli utili destinati al fondo patrimoniale comune (o al patrimonio destinato), dandone informazione nella nota integrativa. A tal fine, gli imprenditori individuali e le società di persone che rientrano nei limiti del regime di contabilità semplificata possono accedere all'agevolazione integrando le scritture contabili previste dall'art.2217, co.2 c.c., con apposito prospetto da cui dovranno risultare la destinazione a riserva dell'utile d'esercizio e le vicende relative alla riserva.

⁷ Per gli aspetti contrattuali e civili del contratto di rete si rinvia a L. Miele e V. Russo, "Fondo patrimoniale e organo comune di rappresentanza: elementi accessori del contratto di rete", in La Circolare tributaria n.12/11, pag.22 e ss..

⁸ Convertito, con modificazioni, dalla L. n. 33/09.

⁹ Convertito, con modificazioni, dalla L. n.122/10.

I requisiti del contratto di rete per l'accesso alle agevolazioni

Il contratto di rete, per garantire l'accesso alle agevolazioni fiscali, deve:

- 1) soddisfare i requisiti di efficacia previsti dalla normativa civilistica;
- 2) essere preventivamente asseverato dagli organismi abilitati;
- 3) nonché prevedere "necessariamente" l'istituzione di un fondo patrimoniale comune.

1

Con riguardo al primo aspetto, si ricorda che il contratto di rete, da redigere per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, per essere efficace sia tra le parti, sia verso i terzi, è sottoposto a un particolare regime di pubblicità essendo "soggetto a iscrizione nella sezione del registro delle imprese presso cui è iscritto ciascun partecipante" e iniziando l'efficacia "a decorrere da quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte a carico di tutti coloro che ne sono stati sottoscrittori originari".

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate¹⁰ ha precisato che le imprese che hanno sottoscritto contratti di rete prima dell'entrata in vigore della norma di agevolazione non sono - per questo solo motivo - escluse dall'agevolazione, atteso che i contratti preesistenti sono comunque soggetti a iscrizione nel registro delle imprese.

2

Per quanto attiene, poi, all'asseverazione del programma di rete, è da sottolineare come non sia ancora stato reso noto l'elenco dei soggetti abilitati ad asseverare il contratto di rete ai sensi dell'art.3, co.1, del decreto del 25 febbraio 2011¹¹, ossia degli organismi espressi dalle Confederazioni di rappresentanza datoriale presenti nel CNEL abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete. A tal fine, il [provvedimento n.2011/34839](#) del 14 aprile 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, nell'evidenziare che i requisiti richiesti in capo a tali organismi consistono, in sostanza, nella configurazione come organismo di diritto privato espressione dell'associazionismo imprenditoriale di una determinata Confederazione e che, quindi, tali requisiti dovessero essere comunque affermati dalla Confederazione di cui l'organismo nominato è espressione, ha stabilito, al fine di semplificare la procedura delle comunicazioni nonché di assicurare una maggiore trasparenza e razionalizzazione, che ciascuna Confederazione presenti la comunicazione indicando gli organismi abilitati a rilasciare l'asseverazione del programma di rete¹².

3

Infine, l'accesso all'agevolazione è consentito soltanto alle imprese aderenti a contratti di rete che abbiano previsto l'istituzione del fondo patrimoniale comune. Sono, quindi, escluse le reti c.d. "leggere"¹³, in cui le esigenze patrimoniali della rete, la ripartizione dei costi e degli eventuali profitti sono gestite senza l'impiego di un fondo comune ripartendole tra i singoli contraenti.

Presupposti per il beneficio fiscale

È agevolabile una quota degli utili dell'esercizio "destinati dalle imprese ... al fondo patrimoniale comune o al patrimonio destinato all'affare ... se accantonati ad apposita riserva" e vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete, preventivamente asseverato.

¹⁰ C.M. n.15/E/11, par. 2.1.

¹¹ Pubblicato nella G.U. n.74 del 31 marzo 2011.

¹² A tal fine, le Confederazioni devono presentare all'Agenzia delle Entrate il modello di "Comunicazione relativa al possesso dei requisiti per il rilascio dell'asseverazione del programma di rete".

¹³ Si ricorda che la possibilità di ammettere la creazione di reti in cui il fondo patrimoniale non è istituito è stata riconosciuta dal Legislatore, in sede di conversione del D.L. n.78/10, al fine di dare rilevanza anche a forme di aggregazione di imprese attinenti a semplici collaborazioni o a scambi di informazioni.

Pertanto, ai fini della fruizione dell'agevolazione:

- occorre aderire a un contratto di rete;
- il contratto deve prevedere un programma comune di rete che individui gli investimenti da realizzare;
- il programma deve essere asseverato dagli organismi abilitati;
- una quota di utili (o tutti gli utili) va destinata al fondo patrimoniale e vincolata alla realizzazione degli investimenti indicati nel programma di rete;
- la suddetta quota di utile deve essere imputata ad apposita riserva, denominata con riferimento alla legge istitutiva dell'agevolazione in esame e distinta dalle altre eventuali riserve presenti nel patrimonio netto¹⁴.

L'agevolazione si applica agli utili di esercizio accantonati ad apposita riserva a partire dal periodo di imposta in corso al 31/12/10 e fino al periodo di imposta in corso al 31/12/12, se al momento del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili¹⁵, sussistono i presupposti sopra indicati.¹⁶

Non è necessario che gli investimenti previsti nel programma di rete risultino già realizzati al momento della fruizione dell'agevolazione; è sufficiente che vengano portati a termine entro l'esercizio successivo a quello in cui è stata deliberata la destinazione dell'utile e non a quello di maturazione degli utili accantonati. Ad esempio, se l'assemblea delibera di accantonare l'utile il 30/04/11, in sede di approvazione del bilancio della società al 31/12/10, il termine di effettuazione degli investimenti corrispondenti all'utile accantonato è il 31/12/12.


Inoltre, è stato precisato che non vi è, comunque, l'obbligo di realizzare tutti gli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato entro l'esercizio successivo, ma è sufficiente rispettare *“il timing di realizzazione degli investimenti è comunque quello previsto dal programma comune di rete asseverato”*.

L'ammontare dell'agevolazione e la procedura da seguire

L'importo che non concorre alla formazione del reddito d'impresa non può, comunque, superare il limite di 1 milione di euro, anche nel caso un'impresa consegua ed accantoni a riserva utili di esercizio per un ammontare superiore a detto limite.

Tale limitazione quantitativa è riferita a ciascuna impresa e a ciascun periodo di imposta in cui è consentito l'accesso all'agevolazione.

Il regime di sospensione di imposta sugli utili dell'esercizio, al netto delle imposte di competenza, accantonati ad apposita riserva, è attuato per effetto di una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa relativo al periodo di imposta cui si riferiscono gli utili stessi.

 L'agevolazione opera ai fini delle imposte sui redditi (Irpef e Ires), con esclusione quindi dell'Irap, e può essere fruita *“esclusivamente”* in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta relativo all'esercizio cui si riferiscono gli utili accantonati¹⁷, senza incidere sul calcolo degli acconti dovuti per il medesimo periodo di riferimento, né per quello successivo.

¹⁴ Nella C.M. n.15/E/11 si è precisato che la disposizione recante la destinazione degli utili a riserva, essendo inserita nel corpo della norma istitutiva dell'agevolazione, non introduca obblighi civilistici generalizzati, ma si applichi alle sole imprese che intendano accedere all'agevolazione fiscale.

¹⁵ Che corrisponde al momento di fruizione dell'agevolazione.

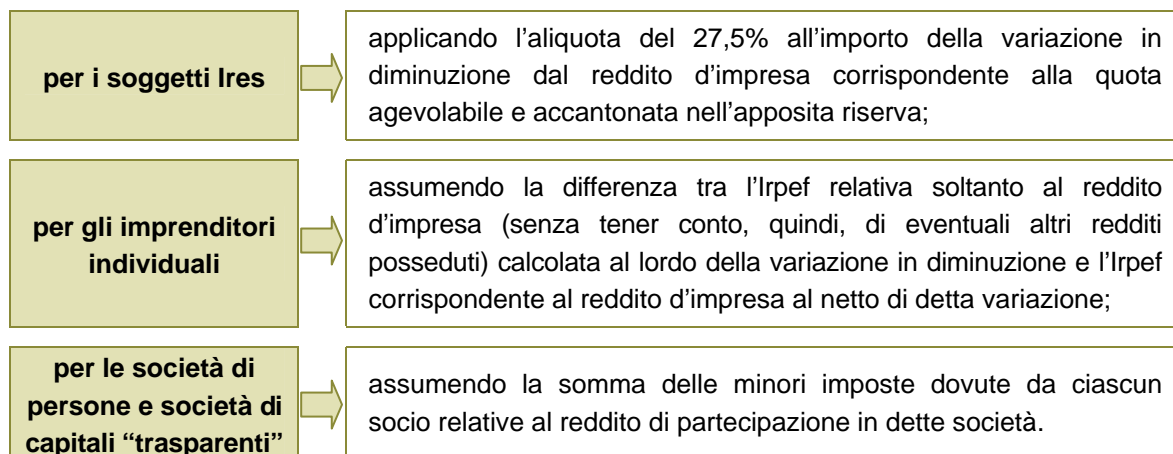
¹⁶ In riferimento al beneficio per il 2011 si veda oltre.

¹⁷ Per la deroga concernente il 2011 si veda oltre.

Per accedere all'agevolazione, le imprese aderenti alla rete devono presentare, esclusivamente in via telematica, una comunicazione (**modello RETI**)¹⁸ dal 2 al 23 maggio 2011, 2012 e 2013 relativamente ai periodi d'imposta in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2010, 2011 e 2012. In tale sede, le imprese dovranno indicare l'ammontare della quota degli utili di esercizio accantonati e destinati al fondo patrimoniale relativi al periodo di imposta di riferimento e stimare il risparmio di imposta complessivo corrispondente alla quota degli utili indicati (quadro A del modello).

QUADRO A	
Quota utili	Risparmio d'imposta
1	2
,00	,00

A tal ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.15/E/11, ha indicato le regole di determinazione del risparmio di imposta in base alla natura giuridica del soggetto agevolato. E, precisamente, il risparmio d'imposta deve essere calcolato:



Ma quello che viene indicato nell'apposito quadro A della comunicazione da trasmettere all'Agenzia delle Entrate è il risparmio teorico in quanto la copertura finanziaria dell'agevolazione prevede uno stanziamento che non può eccedere l'importo complessivo di 20 milioni di euro per l'anno 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.

Ne deriva che l'Agenzia delle Entrate, sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare e l'ammontare del risparmio d'imposta (teorico) complessivamente richiesto, determinerà, per ciascun anno, la percentuale massima del risparmio d'imposta spettante.

Tale percentuale sarà resa nota mediante pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate di appositi provvedimenti del Direttore della stessa Agenzia¹⁹. Ne consegue che:


la variazione in diminuzione del reddito d'impresa non dovrà comportare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali²⁰, superiore all'importo risultante dall'applicazione della suddetta percentuale al risparmio d'imposta indicato nella comunicazione, anche nel caso in cui la variazione in diminuzione, concorrendo a determinare una perdita riportabile secondo le regole ordinarie previste dal Tuir, comporti un risparmio di imposta in un periodo di imposta successivo²¹.

¹⁸ Modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate [n.2011/31139 del 14 aprile 2011](#).

¹⁹ C.M. n.15/E/11.

²⁰ Ai fini della determinazione del risparmio d'imposta complessivo occorre applicare all'importo agevolabile l'aliquota dello 0,90% a titolo di addizionale regionale all'Irpef e quella eventualmente deliberata dal comune di riferimento a titolo di addizionale comunale all'Irpef.

²¹ L'Agenzia delle Entrate ha, ulteriormente, precisato che qualora l'importo degli utili effettivamente accantonati risulti inferiore all'importo indicato nella comunicazione, la percentuale del risparmio d'imposta spettante determinata dall'Agenzia delle Entrate dovrà essere applicata al risparmio d'imposta calcolato sulla base del predetto importo di utili effettivamente accantonati. In tal caso, le imprese sono tenute a presentare un'ulteriore comunicazione recante l'indicazione degli utili effettivamente accantonati e il minor risparmio di imposta.

 In definitiva, volendo sintetizzare al massimo, si può dire che il primo appuntamento operativo è quello che prevede dal 2 al 23 maggio la trasmissione al Centro operativo di Pescara della comunicazione (RETI)²² dei dati necessari per fruire della agevolazione.

Non si tratta di un *click day* in quanto tutti coloro che presenteranno la richiesta avranno diritto al beneficio ma sarà l'Agenzia delle Entrate a determinare, in proporzione, la percentuale di ripartizione delle risorse disponibili e, quindi, l'effettivo risparmio d'imposta per le imprese richiedenti.

Agevolazione “temporanea” pressoché definitiva

Il beneficio fiscale che natura ha? L'agevolazione è stata assimilata ad una detassazione degli utili accantonati a riserva o a una mera sospensione di imposta sugli stessi utili²³. In particolare, chi ha ritenuto che l'agevolazione fiscale introdotta consista in un regime di esenzione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune che si consolida in capo all'impresa contraente nel caso in cui si realizzino gli investimenti previsti dal programma asseverato e sempreché, nel periodo di esecuzione del contratto, l'impresa non utilizzi la riserva di Patrimonio netto per scopi diversi dalla copertura di perdite e non faccia venir meno la sua adesione al contratto di rete, ha fondato il proprio convincimento sulle seguenti considerazioni.

In primo luogo, nell'evidenziare che la natura stessa del beneficio non viene enunciata immediatamente dalla norma, ma si deve desumere a contrario dalle disposizioni che sanciscono la concorrenza alla formazione del reddito in caso di utilizzo della riserva, si è sottolineato che, volgendo in chiave positiva quel che prevede la norma, secondo una lettura che concili le antinomie del testo,

il meccanismo applicativo dell'agevolazione può essere definito una detassazione degli utili destinati al fondo patrimoniale comune, vincolati alla realizzazione degli investimenti previsti dal programma di rete preventivamente asseverato.

Inoltre, il Legislatore ha previsto dei vincoli sugli utili detassati al fine di evitare che siano utilizzati per scopi diversi da quelli per i quali sono stati destinati e che giustificano il riconoscimento dell'agevolazione ed, inoltre, per evitare che la stipula di un contratto di rete sia esclusivamente finalizzata all'ottenimento del beneficio fiscale, mancando in capo all'impresa non solo la volontà di darne concreta attuazione, ma anche di non rimanerne legata. In tal senso, l'utilizzo della riserva per scopi diversi dalla copertura di perdite e la mancata adesione al contratto di rete rappresenterebbero cause di revoca del beneficio volte a contrastare abusi nell'utilizzo dell'agevolazione del contratto di rete.

Un'importante conseguenza della ricostruzione dell'agevolazione come detassazione di utili attiene alla circostanza che via via che vengono realizzati gli investimenti previsti dal programma di rete, corrispondentemente la riserva dovrebbe liberarsi dal vincolo di indisponibilità.

Tale impostazione che, peraltro, sembra avvalorata, in prima battuta, dalla stima del fabbisogno necessario per la copertura dell'agevolazione contenuta nella relazione tecnica all'emendamento che ha introdotto il *co.4-quater* nell'art.42 del D.L. n.78/10, laddove si quantifica la perdita di gettito in “20 milioni di euro per l'anno 2011 e di 14 milioni per ciascuno degli anni 2012 e 2013”²⁴, sembra incontrare un limite fondamentale

²² Il software per la trasmissione “Agevolazionereti” è disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

²³ L. Miele e V. Russo, “Investimenti, agevolazione concessa a termine”, in Il Sole 24 Ore, del 7 marzo 2011.

²⁴ Al riguardo, non ci si può esimere dal constatare come la stima effettuata in sede di relazione tecnica coincida con il limite imposto dal *co.2-quinquies* dello stesso art.42 in base al quale “L'agevolazione di cui al comma 2-quater può essere fruita, nel limite complessivo di 20 milioni di euro per l'anno 2011 e di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013”.

nella ricostruzione che dell'agevolazione ha fornito la Commissione europea in sede di valutazione della misura²⁵.

Nella decisione C(2010)8939 del 26 gennaio 2010, si legge, infatti, che:

“La misura consiste in una sospensione d'imposta. Una quota degli utili destinata dalle imprese partecipanti alla realizzazione dell'obiettivo del contratto e accantonata ad apposita riserva sarà esclusa dal calcolo del reddito imponibile per la durata del contratto. Tale agevolazione fiscale è temporanea poiché le somme accantonate per la partecipazione alla rete saranno incluse nella base imponibile alla fine del contratto. Ogni società può accantonare per la rete un importo massimo di 1 milione di euro. La misura in oggetto non prevede altri vantaggi. La sospensione d'imposta è gestita direttamente dall'amministrazione fiscale italiana (Agenzia delle Entrate) che non ha alcuna discrezionalità nella sua attuazione e infatti differisce automaticamente il versamento dell'imposta per la quota ammissibile, se le imprese soddisfano i requisiti di cui all'articolo 42 della Legge 30 luglio 2010, n. 122”²⁶.

E, ancora, in sede di valutazione dell'agevolazione, l'esecutivo comunitario evidenzia che

“La misura notificata è una sospensione d'imposta concessa alle società che partecipano ad una rete di imprese sulla quota di utili accantonata ad apposita riserva per la realizzazione della rete di imprese”²⁷.

E, infine, nelle conclusioni si legge che:

“la Commissione ritiene che il regime sia una misura generale, quindi non selettiva. La sospensione d'imposta non costituisce pertanto aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato TFUE”.

Al riguardo, appare presumibile ritenere che l'impostazione adottata dalla Commissione europea nella valutazione dell'agevolazione - identificata più volte come “sospensione d'imposta” e mai come “detassazione” - tragga origine dalla descrizione della stessa misura effettuata, in sede di notifica, da parte delle autorità italiane.

Inoltre, in tal senso, sembravano essere anche le prime indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n.4/11²⁸, laddove si precisa che:

“L'agevolazione (...) consiste in un regime di sospensione di imposta di cui possono fruire gli utili d'esercizio accantonati ad apposita riserva e destinati alla realizzazione di investimenti previsti dal programma comune, preventivamente asseverato”.

E, ancora, che:

“il regime di sospensione di imposta cessa, e quindi gli utili accantonati concorrono alla formazione del reddito, nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete”.

La C.M. n.15/E/11, invece, propende per una diversa lettura dell'agevolazione. Infatti, l'Agenzia, argomentando che l'obiettivo perseguito dalla norma in esame è l'effettivo completamento del programma comune di rete asseverato e che a tal fine la

²⁵ L'efficacia della misura era, infatti, subordinata al vaglio preventivo della Commissione europea sotto il profilo della compatibilità dell'agevolazione con le disposizioni in materia di aiuti di Stato.

²⁶ Punti 11 e 12 della decisione C(2010)8939.

²⁷ Punto 16 della decisione C(2010)8939. Al successivo punto 17, è precisato, altresì, che “la misura in questione è una sospensione d'imposta e conferisce pertanto alle imprese un vantaggio che alleggerisce gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. Infatti, anche se dovranno versare gli importi sospesi al termine del contratto, le imprese beneficeranno di un onere fiscale ridotto durante un certo periodo”.

²⁸ Par. 20.2.

norma agevola la realizzazione degli investimenti previsti dal programma stesso, giunge a sostenere che la previsione secondo cui gli utili accantonati ad apposita riserva per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete “*concorrono alla formazione del reddito nell’esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l’adesione al contratto di rete*”, sia posta proprio a presidio del completamento del programma stesso. E, pertanto:

“una volta completato il programma di rete, non può più verificarsi l’evento interruttivo costituito dal venir meno dell’adesione al contratto di rete e, quindi, il regime di sospensione di imposta permane fino all’esercizio in cui la riserva appositamente formata è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio”.

Corollario a tale impostazione è l’ulteriore precisazione per cui l’eventuale verificarsi dell’evento interruttivo del contratto di rete nei confronti di un’impresa aderente²⁹, non determina il venir meno del regime di sospensione nei confronti delle altre imprese.

In estrema sintesi, dalla circolare si evince che:

la ripresa a tassazione degli utili si ha nei casi in cui:

viene meno l’adesione prima del completamento del programma di rete (ciò anche se gli utili accantonati sono già stati utilizzati a copertura delle perdite);

gli utili accantonati sono utilizzati per scopi diversi dalla copertura di perdite dell’esercizio (anche se il programma di rete è già stato completato).

La nozione di investimento

Per quanto attiene la nozione di investimenti per il cui realizzo sono accantonati gli utili in sospensione di imposta, nella C.M. n.15/E/11 si è chiarito come si possano considerare ammissibili:

- i costi sostenuti per l’acquisto o l’utilizzo di beni (strumentali e non) e servizi, nonché per l’utilizzo di personale;
- i costi relativi a beni, servizi e personale messi a disposizione da parte delle imprese aderenti al contratto di rete. In tal caso, rileva il costo figurativo relativo all’effettivo impiego di detti beni, servizi e personale per la realizzazione degli investimenti. Si pensi a un programma di rete volto ad attività di ricerca e innovazione (test, prove di laboratorio, sviluppo prototipi, ecc.) che prevede la condivisione del *know how* delle aziende in rete. In tal caso, gli “investimenti” consisteranno in ore lavoro del personale tecnico abilitato da ogni partecipante al contratto di rete a dedicarsi allo sviluppo del progetto: l’entità dell’investimento sarà determinato dal costo figurativo.

Resta ferma la necessità di dimostrare, anche con adeguata documentazione amministrativa e contabile, che i predetti costi siano stati sostenuti per la realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete asseverato.


Ai fini della individuazione del momento del realizzo dell’investimento, si ritiene possano assumere rilievo le regole fiscali.

²⁹ L’Agenzia delle Entrate, nella C.M. n.15/E/11, fornisce un’esemplificazione delle fattispecie che comportano il venir meno dell’adesione al contratto di rete con conseguente cessazione del regime di sospensione d’imposta. Si tratta delle ipotesi in cui sia la singola impresa a venir meno dall’adesione al contratto di rete in mancanza del completamento del programma comune di rete (ad esempio per recesso anticipato, ma senza conseguenze sulla prosecuzione del contratto di rete per le altre imprese aderenti) o le ipotesi in cui il venir meno dell’adesione dell’impresa al contratto di rete sia contestuale per tutte le imprese aderenti in mancanza del completamento del programma comune di rete. In tali caso, al verificarsi dell’evento interruttivo del regime di sospensione di imposta, le imprese dovranno far concorrere l’utile accantonato a riserva alla formazione del reddito di impresa del periodo di imposta in cui si è verificato l’evento stesso.

Il beneficio per il 2011

La disciplina generale del beneficio fiscale illustrata dalla C.M. n.15/E/11 subisce una rilevante deroga per le imprese che vogliono fruire dell'agevolazione già a partire dal 2011. Infatti, constatati i tempi tecnici per la costituzione degli organismi di asseverazione e la circostanza che l'asseverazione deve essere rilasciata entro 30 giorni dalla richiesta,

“per il primo anno di applicazione dell'agevolazione sarà possibile stipulare il contratto di rete, eseguire l'iscrizione nel registro delle imprese e ottenere l'asseverazione del programma comune di rete entro il 30 settembre 2011, termine di presentazione del modello UNICO 2011 in cui deve essere indicata l'agevolazione.”.

 Resta ferma la necessità di presentare la comunicazione dal 2 al 23 maggio 2011 con l'indicazione degli utili accantonati a riserva relativamente al periodo d'imposta 2010 e del risparmio teorico di imposta.

In tal caso, il soggetto interessato dovrà effettuare il versamento del saldo delle imposte sui redditi senza tenere conto del risparmio d'imposta derivante dal regime di sospensione, ancorché abbia prenotato le risorse corrispondenti e, una volta integrati i presupposti entro il 30 settembre 2011 ed evidenziata l'agevolazione nel modello UNICO 2011, potrà recuperare il versamento del saldo “eccedente” secondo le modalità ordinarie.



Transfer Pricing: illegittimo lo sconto sulle transazioni commerciali se operato solamente nei confronti di società appartenenti al gruppo

In una recente sentenza – la [n.7343 depositata il 31 marzo 2011](#) – la Corte di Cassazione ha affrontato il tema della legittimità degli sconti praticati da un'impresa italiana esclusivamente sulle vendite effettuate alle società estere del gruppo, in base alla normativa sul *transfer pricing* (art.110, co.7 del Tuir). Secondo la Suprema Corte, tali sconti – se applicati solo nelle transazioni con parti correlate e non con i soggetti estranei al gruppo – sarebbero illegittimi, perché spostano la materia imponibile fuori dall'Italia a beneficio di altri Paesi, in violazione della normativa sui prezzi di trasferimento.

La sentenza, per inciso, ha analizzato anche la sussistenza delle valide ragioni economiche necessarie per evitare la disapplicazione della norma antielusiva (art.37-*bis* DPR n.600/73) in caso di un'operazione di conferimento effettuata da un'impresa italiana in favore di una partecipata estera, affermando che in tale fattispecie le valide ragioni economiche devono sussistere in capo all'impresa italiana senza tener conto della situazione del gruppo estero. Tale aspetto della sentenza, peraltro, non verrà approfondito in questa sede, in cui ci si limiterà ad analizzare le conclusioni cui giunge la sentenza in materia di normativa sul *transfer pricing*.

La vicenda processuale


La controversia trae origine da una verifica condotta in capo ad una società italiana appartenente a un gruppo multinazionale alla quale era stata contestata l'applicazione di sconti (denominati "*remise*") in misura variabile del 2%, 3% e 4% alle imprese del gruppo domiciliate all'estero, in quanto tali sconti non erano previsti contrattualmente e, soprattutto, non sarebbero stati applicati alla generalità dei soggetti con cui operava la società, ma solo alle consociate estere. Mentre la Commissione provinciale aveva confermato l'operato dell'Amministrazione, e quindi sancito l'illegittimità degli sconti per violazione della normativa sul *transfer pricing*, i giudici della Commissione regionale avevano accolto il ricorso in appello della società, ritenendo legittimi gli sconti.

L'Amministrazione Finanziaria ha pertanto fatto ricorso per Cassazione ribadendo la violazione alla normativa sui prezzi di trasferimento (art.76 del Tuir all'epoca dei fatti, attualmente art.110 del Tuir).

I giudici di legittimità hanno sostanzialmente condiviso le tesi dell'ufficio, affermando che:

il valore normale da attribuire alle transazioni infragruppo può senz'altro tener conto degli sconti, ma solo se gli stessi sono praticati anche a soggetti estranei al gruppo di appartenenza.

In realtà il contribuente, da quanto si evince dalla sentenza, si era difeso evidenziando, tra l'altro, che la concessione delle "*remise*" alle sole società del gruppo era giustificata dai maggiori volumi di scambi rispetto ai soggetti indipendenti, nonché dalla circostanza che a quello stadio di commercializzazione la società accertata operava solo con le società del gruppo, e pertanto le transazioni infragruppo non erano paragonabili rispetto a quelle intrattenute con soggetti indipendenti.

 In sostanza, dalla lettura delle argomentazioni difensive riportate nel corpo della sentenza, sembrerebbe che gli sconti non fossero stati praticati a soggetti indipendenti, solo perché quelle specifiche transazioni (con quel volume di scambi e a quello stadio di commercializzazione) erano eseguite con le sole società del gruppo. Tale aspetto, peraltro, non sembra essere stato adeguatamente valorizzato dalla Suprema Corte. Se così non fosse, infatti, si dovrebbe concludere che la Corte abbia voluto sancire la generale ed assoluta illegittimità – in base alla normativa sul *transfer pricing* - degli sconti concessi alle società del gruppo non residenti per chi commercializza esclusivamente all'interno del gruppo (e pertanto non pone in essere transazioni comparabili con soggetti indipendenti), ma dalla lettura della sentenza non emergono elementi che possano far ipotizzare un'effettiva e specifica volontà della Cassazione in tal senso, volontà che non troverebbe peraltro alcun supporto normativo.

La normativa in materia di *transfer pricing* (art.110, co.7 del Tuir)

Prima di entrare nel dettaglio delle conclusioni della Cassazione (e di quello che la sentenza può comportare per le imprese italiane operanti con società del gruppo residenti all'estero), vale la pena ripercorrere brevemente la normativa sottostante la pronuncia, ovvero la normativa in materia di *transfer pricing*.

La disciplina italiana sui prezzi di trasferimento è contenuta nell'art.110, co.7, del Tuir (art.76, co.5, all'epoca dei fatti oggetto della sentenza) secondo il quale:

“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito”.

La norma, come noto, è finalizzata ad arginare il fenomeno dell'artificiale aggiustamento dei prezzi di scambio di beni e servizi tra soggetti facenti capo ad un unitario centro di interesse economico, ai fine di spostare all'estero (tipicamente in Stati a fiscalità più favorevole, anche se l'applicazione della normativa sul *transfer pricing* prescinde da tale aspetto) i flussi di reddito prodotti nel territorio dello Stato.

L'esigenza di arginare fenomeni di localizzazione dei flussi reddituali tramite manovre sui prezzi delle transazioni infragruppo non è sentita soltanto dal Legislatore italiano, posto che la maggior parte dei Paesi industrializzati ha previsto normativamente che le transazioni tra parti correlate avvengano a condizioni di libera concorrenza (*“at arm's length”*).

Il *“principio di libera concorrenza”* si qualifica come *standard* di riferimento per la regolamentazione fiscale internazionale dei prezzi di trasferimento dall'art.9 (*“Imprese associate”*), del Modello di Convenzione predisposto dall'OCSE per la conclusione di convenzioni internazionali bilaterali contro la doppia imposizione. L'art.9 (preso a modello nella maggior parte dei trattati stipulati dall'Italia) stabilisce, in sintesi, che:

qualora la ripartizione dei profitti (tassabili) che si generano nelle transazioni tra due imprese “associate” (cioè appartenenti allo stesso gruppo), risulti essere stata influenzata da condizioni applicate tra le due imprese diverse da quelle di libera concorrenza



gli utili attribuiti ad una delle due imprese a causa di tali condizioni possono venire rettificati ed attribuiti all'altra²⁸.

³⁰ 1. “Ove un'impresa di uno Stato contraente partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato contraente, o le medesime persone partecipano, direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa di uno Stato contraente e di un'impresa dell'altro Stato contraente e, nell'uno o nell'altro caso, le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza.


La stessa OCSE, inoltre, si è da sempre occupata di fornire indicazioni e direttive sulle modalità di determinazione delle condizioni di libera concorrenza cui valorizzare le transazioni tra parti correlate.

Sin dal 1979, infatti³¹, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico ha emanato delle linee guida per l'applicazione del principio "*arm's length*" nella valutazione, ai fini fiscali, delle transazioni transfrontaliere tra imprese collegate.

L'articolo 110, co.7 del Tuir riflette sostanzialmente la disciplina prevista dall'art.9 del modello di convenzione OCSE, le cui *guidelines*, pur non avendo natura di fonte normativa, costituiscono un fondamentale punto di riferimento sia per i contribuenti, sia per l'Amministrazione fiscale.

Infatti, non solo le (ormai datate) Circolari emanate dal Ministero delle Finanze in materia di *transfer pricing* recepiscono in buona sostanza le indicazioni delle *guidelines* OCSE³², ma le stesse sono ormai costante riferimento sia nell'azione di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, sia nella giurisprudenza tributaria, anche della Suprema Corte.

Le modalità di determinazione il valore normale

 Tornando all'art.110, co.7 del Tuir, la norma impone quindi di valorizzare ai soli fini fiscali le operazioni infragruppo in base al criterio del valore normale dei beni (ceduti o acquistati) o dei servizi (prestati o ricevuti), in luogo del criterio del corrispettivo pattuito, ordinariamente previsto ai fini fiscali ai sensi dell'art.85 del Tuir.

Come evidenziato dalla Suprema Corte nella sentenza qui in commento, la normativa sul valore normale non contiene alcuna presunzione di percezione di un corrispettivo diverso da quello convenuto e dichiarato, ma detta semplicemente l'unico (e quindi non derogabile) criterio legale per la valutazione ai fini fiscali delle transazioni economiche intercorse tra le imprese italiane con soggetti non residenti appartenenti al medesimo gruppo.

Appurata la necessità di valorizzare le operazioni infragruppo in base al criterio *at arm's length*, resta il problema di determinare concretamente il valore normale dei beni e servizi oggetto di transazione infragruppo.

A tal fine, il secondo comma del medesimo art.110, richiamato dal settimo comma, stabilisce che:

“Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi [...] si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'art.9”.

L'articolo 9 del Tuir (rubricato “*determinazione dei redditi e delle perdite*”), al terzo comma, stabilisce che per valore normale:

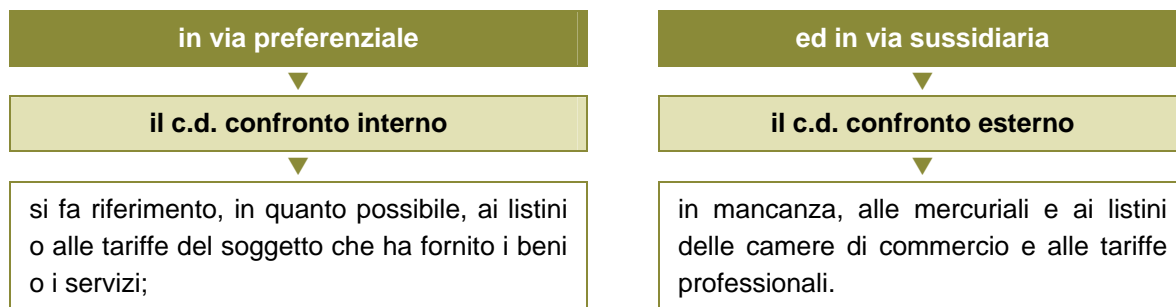
“si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso”.

2. *Allorché uno Stato contraente include fra gli utili di un'impresa di detto Stato - e di conseguenza assoggetta a tassazione - utili sui quali un'impresa dell'altro Stato contraente è stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero maturati a favore dell'impresa del primo Stato, se le condizioni fissate fra le due imprese fossero state quelle convenute tra imprese indipendenti: allora detto altro Stato farà un'apposita correzione all'importo dell'imposta ivi applicata su tali utili. Nel determinare tali correzioni, dovrà usarsi il dovuto riguardo alle altre disposizioni della presente convenzione e le autorità competenti degli Stati contraente si consulteranno, ove necessario.”*

³¹ L'ultima revisione delle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* è di Agosto 2010, che ha sostanzialmente sostituito alcuni capitoli e ne aggiunto di nuovi al documento approvato nel 1995.

³² La versione del 1979 è esplicitamente richiamata dalla Circolare n.32/9/2267 del 1980, mentre il Ministero delle Finanze ha pubblicato una traduzione ufficiale della versione del 1995.

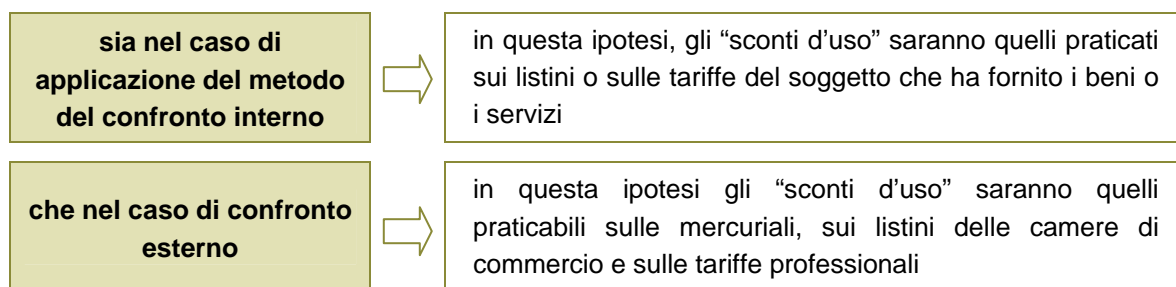
La seconda parte della norma sopra riportata recepisce, tra le diverse metodologie proposte dall'OCSE per la determinazione del valore di mercato (valore normale), il metodo tradizionale del confronto dei prezzi (*Comparable Uncontrolled Price method* - c.d. CUP), prevedendo:



Il terzo comma qui in commento chiude poi stabilendo la necessità di tener conto degli sconti d'uso ai fini della determinazione del valore normale.

Gli sconti d'uso nella sentenza n.7343/11

Secondo l'interpretazione della Suprema Corte contenuta nella sentenza n.7343, il terzo comma dell'art.9 del Tuir consente (o impone) di tener conto degli "sconti d'uso", nella determinazione del valore normale:



In entrambe le ipotesi, peraltro, bisognerà far riferimento, ai prezzi riferibili a:

- a) beni o servizi della stessa specie o similari;
- b) in condizioni di libera concorrenza;
- c) al medesimo stadio di commercializzazione;
- d) nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Pertanto:

- ☞ nel caso in cui gli sconti siano applicabili, pure se in maniera costante e generalizzata, esclusivamente all'interno degli scambi economici fra società del gruppo, gli stessi non potranno essere qualificati alla stregua degli "sconti d'uso", presi in considerazione e ammessi dall'art.9 del Tuir per la determinazione del valore normale.
- ☞ Al contrario, la concessione di sconti esclusivamente alle società del gruppo, proprio perché garantita esclusivamente a soggetti correlati e non a soggetti terzi, evidenzia che il prezzo applicato nelle transazioni infragruppo si discosta dal prezzo o corrispettivo mediamente praticato dallo stesso soggetto in condizioni di libera concorrenza; pertanto, tale situazione non è idonea a rispettare il criterio del valore normale che il Legislatore del Tuir ha imposto quale unico criterio idoneo a valorizzare – sotto il profilo reddituale – le transazioni con soggetti non residenti appartenenti allo stesso gruppo.

Le conclusioni cui giunge la Suprema Corte con la sentenza in commento (limitatamente alla fattispecie del *transfer pricing* qui oggetto di analisi) appaiono generalmente condivisibili, ma nei limiti in cui – nel caso oggetto di giudizio - la concessione degli sconti esclusivamente in favore delle proprie consociate non fosse giustificata in base ad elementi idonei.

Come già accennato in precedenza, dalla lettura della sentenza sembrerebbe in realtà che la società accertata si fosse difesa sostenendo che la mancata applicazione degli sconti a soggetti indipendenti era giustificata dal fatto che quelle specifiche transazioni, a quello stadio di commercializzazione, non erano eseguite affatto con soggetti terzi, ma avevano luogo solo con le sole società del gruppo. Inoltre, anche il volume degli scambi intercorsi con soggetti terzi non era paragonabile con quello avvenuto con soggetti correlati. Tali aspetti, peraltro, non sembra siano stati tenuti in alcuna considerazione dalla Cassazione nello stabilire l'illegittimità delle *remise*, in quanto effettuate in violazione della normativa sul *transfer pricing*.

In tale ottica, non sembra che la Suprema Corte abbia voluto sancire in assoluto la generale illegittimità degli sconti (rispetto ai prezzi di listino) concessi alle società del gruppo non residenti, o addirittura abbia inteso entrare nel merito delle politiche commerciali all'interno del gruppo, ma piuttosto sembra che si sia limitata a stabilire che:



gli “sconti d’uso”, per essere considerati tali ai fini della determinazione del valore normale, devono essere applicati a tutti i soggetti con cui opera l’impresa e non solo alle società consociate.

Pertanto, la concessione di sconti alle sole imprese consociate (a parità di altre condizioni), proprio perché non praticata anche nelle transazioni con soggetti terzi, comporta che il prezzo applicato nelle transazioni infragruppo non rifletta il criterio del valore normale, in quanto determina la fissazione di prezzi non in linea con il prezzo o corrispettivo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza.



Principali scadenze dall'1 al 15 maggio 2011

Si segnala che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

5 per mille: enti di volontariato e associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per l'iscrizione telematica degli enti del volontariato e per le associazioni sportive dilettantistiche agli elenchi per il riparto della quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €154,94.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

MAGGIO						
L	M	M	G	V	S	D
						1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31					

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni Thomas Tassani	Fabio Landuzzi Sergio Pellegrino Andrea Soprani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Giovanni Valcarenghi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.