

In evidenza



Notizie *Flash*

Doppia iscrizione soci amministratori di Srl: dubbia la legittimità costituzionale



Notizie *Flash*

Interpello disapplicativo: il diniego del Fisco è impugnabile in Commissione Tributaria



Focus di pratica professionale

La rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni in Unico 2011

Sommario



Notizie *Flash*

- Case *fantasma*: il Territorio fissa gli oneri e la determinazione della rendita presunta pag.3
- Regolamento Sistri in G.U.: entro il 30 aprile il versamento del contributo pag.3
- Studi di settore 2011: le istruzioni generali in bozza pag.3
- Più semplice la redazione del bilancio consolidato per le società di medie dimensioni pag.3
- Invio Intrastat corretto anche dopo il 26 aprile pag.3
- 5 per mille, ultima chiamata. Iscrizioni *online* entro il 7 maggio pag.4
- Doppia iscrizione soci amministratori di Srl: dubbia la legittimità costituzionale pag.4
- Geometri, i contributi previdenziali entrano nel mondo di Unico pag.4
- La responsabilità sociale si estende anche agli amministratori senza delega pag.4
- Interpello disapplicativo: il diniego del Fisco è impugnabile in Commissione Tributaria pag.5
- Abuso di diritto: iscrizione a ruolo solo dopo la sentenza di primo grado pag.5
- Cooperative edilizie: le novità nella determinazione della base imponibile Iva pag.5
- *Software 770/2011* Semplificato e Ordinario e controllo *transfer pricing* pag.5



Focus di pratica professionale

- [Determinazione del reddito di lavoro autonomo: regole di compilazione del quadro RE di Unico 2011](#) pag.7
- [Quadro RF: esame delle principali variazioni in diminuzione](#) pag.15
- [La rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni in Unico 2011](#) pag.20



Il Punto sull'Iva

- [Pro-rata Iva: non concorrono alla formazione i proventi esenti conseguiti da attività finanziarie accessorie all'attività principale](#) pag.24



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Accertamento con adesione: non viola la Costituzione la sospensione dei termini di 90 giorni, anche nel caso di verbale negativo](#) pag.27



Notizie flash

MILLEPROROGHE

[Agenzia Territorio
provvedimento
19/04/11
Sito Web](#)



Case fantasma: il Territorio fissa gli oneri e la determinazione della rendita presunta
Con **provvedimento del 19 aprile**, pubblicato sul proprio sito *web*, l'Agenzia del Territorio ha definito i criteri per l'assegnazione della rendita catastale d'ufficio e l'ammontare degli oneri a carico di chi ha omesso o ha tardato a presentare le dichiarazioni di aggiornamento catastale, ai sensi dell'art.19, co.8 del D.L. n.78/10 e dell'art.2, co.5-*bis* del D.L. *Milleproroghe*, n.225/10 (entro il 30 aprile). Oltre alle sanzioni (da €258 a €2.066), i soggetti inadempimenti dovranno rimborsare l'Amministrazione anche per le spese sostenute. I costi sono riepilogati nella **tabella allegata** al provvedimento.

EDILIZIA, AMBIENTE TERRITORIO

[Ministero Ambiente
decreto
18/02/11
G.U.
26/04/11 n.95
S.O. n.107](#)



Regolamento Sistri in G.U.: entro il 30 aprile il versamento del contributo
E' stato pubblicato nel **Supplemento Ordinario n. 107** della **Gazzetta Ufficiale n.95 del 26 aprile 2011**, il **decreto** del Ministero dell'Ambiente del **18 febbraio 2011**, che istituisce e regola il Sistema di controllo della tracciabilità dei rifiuti, ai sensi dell'art.189 del D.Lgs. n.152/06 e dell'art.14-*bis* del D.L. n.78/09. Il decreto conferma la data del 1° giugno 2011 per la piena operatività del Sistri. Il termine per il pagamento dei contributi annuali passa dal 31 gennaio al 30 aprile di ogni anno.

STUDI DI SETTORE

[Agenzia Entrate
modulistica
Sito Web](#)



Studi di settore 2011: le istruzioni generali in bozza
Sul sito *web* delle Entrate è stata diffusa la **bozza** - parte generale - del Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **Studi di settore**, che dovranno essere allegati a Unico 2011.

CONTABILITÀ E BILANCIO

[D.Lgs.
31/03/11
n.56
G.U. 28/04/11
n.97](#)



Più semplice la redazione del bilancio consolidato per le società di medie dimensioni
È stato pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n.97 del 28 aprile 2011**, il **D.Lgs. n.56 del 31 marzo 2011**, che provvede all'attuazione della direttiva 2009/49/CE, in materia di obblighi di comunicazione a carico delle società di medie dimensioni e di obblighi di redazione dei conti consolidati. Il decreto, all'art.1, esonera dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato le società le cui controllate sia individualmente sia nel loro insieme, presentino un interesse non rilevante ai fini del consolidamento dei conti. Nel successivo art.2, si modifica l'art.24 del D.Lgs. n.87/92, introducendo un'analogia esenzione dalla redazione del bilancio consolidato nei confronti degli enti creditizi e finanziari capogruppo.

INTRASTAT

[Agenzia Dogane
comunicato
22/04/11](#)



Invio Intrastat corretto anche dopo il 26 aprile
A causa di problemi tecnici del servizio telematico, sul sito *web* dell'Agenzia delle Dogane si **comunica** che gli adempimenti relativi alla trasmissione degli elenchi Intrastat, in scadenza il 26 aprile 2011 (il 25 è giorno festivo), si intendono regolarmente eseguiti anche se sono stati effettuati entro il 28 aprile 2011.

ENTI NON PROFIT

5 per mille, ultima chiamata. Iscrizioni *online* entro il 7 maggio

Il 7 maggio è il termine ultimo entro il quale gli enti del volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche possono iscriversi, esclusivamente in via telematica, negli elenchi del 5 per mille 2011. Anche gli enti che avevano presentato la domanda negli anni precedenti devono ripetere la procedura. Lo ricorda con un **comunicato** l'Agenzia delle Entrate, che segnala anche che il 14 maggio prossimo sarà pubblicata sul proprio sito *web* una prima versione consultabile della lista complessiva degli enti che si sono iscritti presso il Ministero della Salute (ricerca sanitaria), presso il Ministero competente (ricerca scientifica e università) e presso la stessa Agenzia delle Entrate (volontariato e associazioni sportive dilettantistiche).

[Agenzia Entrate comunicato 29/04/11](#)



LAVORO E PREVIDENZA

Doppia iscrizione soci amministratori di Srl: dubbia la legittimità costituzionale

Con **ordinanza** del **22 novembre 2010** - pubblicata in G.U. 1ª Serie Speciale - Corte Costituzionale 13.04.11, n.16 - la Corte d'appello di Genova ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della norma interpretativa (e dunque retroattiva) sull'obbligo della doppia iscrizione sia alla Gestione Commercianti che alla Gestione Separata Inps, in capo ai soci lavoratori e amministratori di Srl commerciali (contenuta nell'art.12, co.11 del D.L. n.78/10). La Corte ha ipotizzato la violazione dell'art.117, co.1, Cost., in relazione all'art.6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. I giudici, in particolare, hanno ritenuto che il Legislatore nazionale abbia emanato una norma dichiaratamente interpretativa in presenza di un notevole contenzioso e dell'intervento risolutivo delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza n.3240 del 12/02/10) sfavorevole all'Inps, in tal modo violando il principio di "parità delle armi" tra le parti processuali e finalizzata ad incrementare il gettito contributivo dell'Inps. Nell'ordinanza si legge che i Giudici di Strasburgo non hanno escluso che in materia civile il Legislatore possa intervenire con norme dotate di efficacia retroattiva, ma hanno aggiunto che ciò è possibile solo quanto l'intervento sia giustificato da "superiori motivi di interesse generale", quale non può considerarsi quello meramente "di cassa". Il confronto tra la disposizione censurata ed i principi elaborati dalla giurisprudenza costituzionale porta, quindi, a dubitare che sussistessero i presupposti per l'emanazione di una norma interpretativa di portata retroattiva.

[Corte Appello Genova ordinanza 22/11/10 G.U. Serie Speciale Corte Cost 13/04/11 n.16](#)



Geometri, i contributi previdenziali entrano nel mondo di Unico

Con la nuova sezione nel quadro RR del modello Unico, i geometri possono determinare l'ammontare dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti alla propria cassa ed effettuare i relativi pagamenti, anche in compensazione, mediante il modello F24 in via telematica. Sono queste le principali novità contenute nella **convenzione** firmata il **28 aprile** tra l'Agenzia delle Entrate e la Cassa di Previdenza dei Geometri. L'accordo attua il recente D.M. del 3/02/11, in base al quale anche gli iscritti alla Cassa possono determinare l'ammontare dei contributi dovuti nella dichiarazione dei redditi e effettuare i relativi versamenti unitari anche in compensazione.

[Agenzia Entrate Cipag convenzione 28/04/11](#)





CONTENZIOSO TRIBUTARIO

La responsabilità sociale si estende anche agli amministratori senza delega


Nel caso in cui gli amministratori senza delega vengano meno al loro dovere di vigilanza sull'andamento della società (che permane anche in caso di attribuzione di funzioni al comitato esecutivo o a singoli amministratori delegati) e non esercitino la facoltà di far annotare il loro dissenso nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Cda, sono da ritenersi corresponsabili delle violazioni compiute dal Consiglio di amministrazione che arrecano danno alla società. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.9384** del **27 aprile**.

[Cassazione sentenza 27/04/11 n.9384](#)



<p>Cassazione sentenza 15/04/11 n.8663</p> 	<p>Interpello disapplicativo: il diniego del Fisco è impugnabile in Commissione Tributaria</p> <p>Il diniego espresso dal Fisco in merito alla richiesta di disapplicazione della norma antielusiva, può essere impugnato dal contribuente di fronte alla CTP competente, legittimata a decidere anche nel merito. Questa la conclusione espressa dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.8663 del 15 aprile, che ha dato ragione al contribuente che aveva impugnato un provvedimento di diniego in materia di <i>dual income tax</i> in CTP e in cui si afferma il seguente principio di diritto: <i>“le determinazioni del Direttore regionale delle Entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi dell’art.37-bis, co.8 del DPR n.600/73, costituiscono presupposto necessario ed imprescindibile per l’esercizio di tale potere. Le determinazioni in senso negativo costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi dell’art.19, co.1, lett h) del D.Lgs. n.542/92. Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi dell’art.1, co.4 del D.M. n.259/98, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all’istante. Il giudizio innanzi al giudice tributario a seguito della impugnazione si estende al merito delle determinazioni impugate”</i>.</p>
<p>CTP Genova 24/01/11 n.2/1/11</p> 	<p>Abuso di diritto: iscrizione a ruolo solo dopo la sentenza di primo grado</p> <p>L'abuso del diritto rappresenta un principio antielusivo di carattere generale che deve seguire le garanzie procedurali contenute nell'art.37-bis del DPR n.600/73. Pertanto l'accertamento di natura antielusiva, anche se fondato sull'abuso del diritto, non può essere iscritto a ruolo prima della decisione della Commissione Tributaria Provinciale, e sono quindi nulle le cartelle di pagamento e le relative iscrizioni a ruolo avvenute prima di tale termine. Lo ha stabilito la CTP di Genova con la sentenza n.2/1/11 del 24 gennaio.</p>

COOPERATIVE

<p>CNN studio n.184-2009/T del 4/11/10</p> 	<p>Cooperative edilizie: le novità nella determinazione della base imponibile Iva</p> <p>Se l'atto di assegnazione delle unità abitative ai soci di cooperative edilizie avviene dopo il 5 agosto 2009, ma decorsi quattro anni dall'ultimazione dei lavori, la base imponibile ai fini dell'imposta di registro applicabile in misura proporzionale, in luogo dell'Iva, deve fare riferimento al “valore venale in comune commercio” (ex artt.43 e 51 del DPR n.131/86). È questa una delle indicazioni fornite dal Centro Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato con lo studio n.184-2009/T, per determinare la base imponibile Iva in relazione agli atti di assegnazione di immobili da parte di cooperative edilizie e loro consorzi, nella fase transitoria dell'entrata in vigore dell'art.4-ter D.L. n.78/09 (convertito nella L. n.102/09).</p>
--	--

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p>Software 770/2011 Semplificato e Ordinario e controllo transfer pricing</p> <p>Sono disponibili sul sito <i>web</i> delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la versione 1.0.0 del 27/04/11 del software 770 Semplificato 2011, che consente la compilazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e la creazione del relativo file da inviare telematicamente e la relativa procedura di controllo; - (Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazione dei Sostituti d'imposta - 770/2011 Semplificato - Compilazione e invio - Software di compilazione)
--	--

- **la versione 1.0.0** del 27/04/11 del *software 770 Ordinario 2011* che consente la compilazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e la creazione del relativo file da inviare telematicamente e la relativa **procedura di controllo**;
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazione dei Sostituti d'imposta - 770/2011 Ordinario - Compilazione e invio - Software di compilazione)
- **la versione 2.1.4** del 27/04/11 della **procedura di controllo** relativa alle **Comunicazioni da Enti Esterni**.
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazioni Operatori finanziari - Transfer pricing - Compilazione e invio - Procedura di controllo)



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.



Determinazione del reddito di lavoro autonomo: regole di compilazione del quadro RE di Unico 2011

La compilazione del quadro RE del modello Unico 2011 PF è riservata ai soggetti titolari di partita Iva che svolgono in maniera abituale attività di lavoro autonomo, per la determinazione del loro reddito professionale. Circa il requisito della professionalità, le istruzioni alla compilazione di Unico ribadiscono che lo stesso sussiste quando il soggetto pone in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità. L'abitudine, pertanto, si differenzia dall'occasionalità in quanto quest'ultima nozione implica attività episodiche, saltuarie e comunque non programmate.

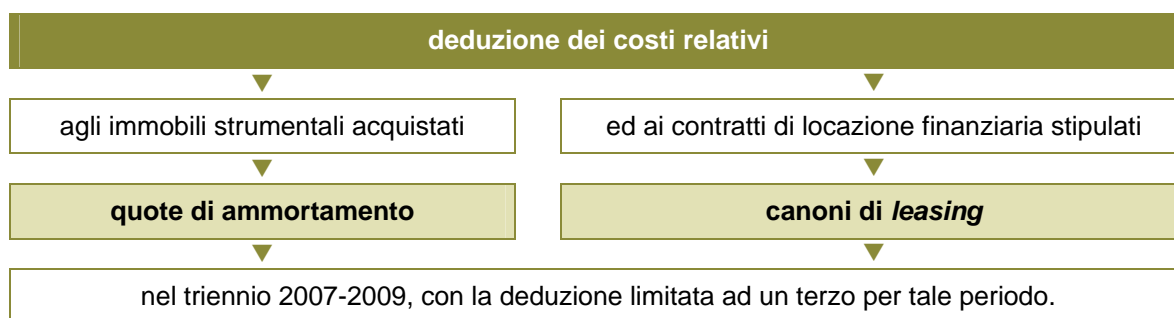
Tale differenza appare fondamentale per distinguere i redditi di lavoro autonomo abituale che vanno dichiarati nel quadro RE (o nel quadro CM per chi adotta il regime dei contribuenti minimi), dai redditi di lavoro autonomo occasionale che, essendo qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel quadro RL del modello Unico.

Le regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo contenute nell'art.54 del Tuir non hanno subito, rispetto allo scorso anno, particolari modifiche e, quindi, si conferma, per taluni componenti, il percorso di avvicinamento alle regole di determinazione del reddito d'impresa avviato alcuni anni or sono.

Nel prosieguo si darà conto delle regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo con riferimento ad alcune voci tipiche che compongono il quadro RE e, in particolare, quelle relative alle spese di acquisizione e conservazione degli immobili strumentali utilizzati dai professionisti nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo, la cui disciplina varia in funzione dell'anno di acquisto o di sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria¹.

Le novità nella disciplina dell'immobile del professionista

La disciplina contenuta nell'art.54 del Tuir ha consentito la:



Dal periodo d'imposta 2010, per quanto riguarda l'acquisto in proprietà dei predetti immobili, intervengono le seguenti modifiche:

- vengono meno le limitazioni ad un terzo per le quote di ammortamento degli immobili acquistati negli anni 2007, 2008 e 2009;
- ritorna la totale indeducibilità per gli ammortamenti relativi agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2010.

¹ Principio confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nel [C.M. n.38/E del 23 giugno 2010](#) al par.3.2.

Deve osservarsi come l'indicazione delle quote di ammortamento relative all'immobile strumentale non vada indicata nel rigo RE7, unitamente alle quote di ammortamento relative agli altri beni strumentali (autovetture, arredi, macchine elettroniche d'ufficio, ecc.), bensì nel **rigo RE10** specificamente dedicato alle "spese relative agli immobili".

RE10 Spese relative agli immobili

.00

Le regole di deduzione degli ammortamenti

Immobili acquistati dall'1/01/10	<ul style="list-style-type: none"> ➤ dall'1/01/10 si ha la totale indeducibilità delle quote di ammortamento (C.M. n.38/E/10, par.3.2);
Immobili acquistati dall'1/01/07 al 31/12/09	<ul style="list-style-type: none"> ➤ per gli anni 2007-2008-2009 sono state deducibili le quote di ammortamento nella misura di 1/3; ➤ dal 1/01/10 le quote di ammortamento sono interamente deducibili (C.M. n.38/E/10 par.3.2);
Immobili acquistati dal 15/06/90 al 31/12/06	<ul style="list-style-type: none"> ➤ fino al 31/12/92 la deduzione è pari alla rendita catastale; ➤ dall'1/01/93 si ha la totale indeducibilità delle quote di ammortamento;
Immobili acquistati fino al 14/06/90	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili le quote di ammortamento;
Immobili acquistati fino al 31/12/84	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili le quote di ammortamento maturate dal 1985.

La disciplina relativa alle acquisizioni di immobili strumentali per il tramite di contratti di locazione finanziaria è sostanzialmente analoga all'ipotesi dell'acquisto sotto il profilo della deducibilità dei canoni di *leasing*, seppur con talune differenze che vanno opportunamente evidenziate. Come per le quote di ammortamento degli immobili acquistati in proprietà:

<p>anche i canoni di <i>leasing</i> sono:</p>	➔	totalmente indeducibili per i contratti di <i>leasing</i> sottoscritti a partire dall'1/01/10;
	➔	interamente deducibili per i contratti di <i>leasing</i> sottoscritti negli anni 2007, 2008 e 2009.

Per i nuovi *leasing* sottoscritti dall'1/01/10, tuttavia, la disciplina si differenzia da quanto previsto in passato fino al 31/12/06. Con la [R.M. n.13/E/10](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il secondo comma dell'art.54 del Tuir non prevede più la deducibilità della rendita catastale, con la conseguenza che risultano indeducibili sia il canone di *leasing* che la rendita catastale.

Le regole di deduzione dei canoni di *leasing*

Contratti di <i>leasing</i> stipulati dall'1/01/10	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono indeducibili i canoni di <i>leasing</i>; ➤ non è ammessa in deduzione la rendita catastale;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dall'1/01/07 al 31/12/09	<ul style="list-style-type: none"> ➤ per gli anni 2007-2008-2009 sono stati deducibili i canoni di <i>leasing</i> nella misura di 1/3 (durata minima contratto 15 anni); ➤ dall'1/01/10 i canoni di <i>leasing</i> sono interamente deducibili;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 15/06/90 al 31/12/06	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono indeducibili i canoni di <i>leasing</i>; ➤ è ammessa la deduzione della rendita catastale;
Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 2/03/89 al 14/06/90	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili i canoni di <i>leasing</i> (durata minima contratto 8 anni);
Contratti di <i>leasing</i> stipulati fino all'1/03/89	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono deducibili i canoni di <i>leasing</i>.

Decisamente più complessa appare la disciplina delle spese relative agli immobili strumentali. Secondo quanto previsto dal co.2 dell'art.54 del Tuir (ed in sintonia con quanto previsto dal co.6 dell'art.102 del Tuir per le imprese),

le spese che non vanno ad incremento del costo dell'immobile sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta. La parte eccedente il 5% è deducibile nei cinque periodi d'imposta successivi e per quote costanti a partire dal periodo d'imposta successivo.

Resta quindi inteso che le spese aventi natura incrementativa determinano una "capitalizzazione" delle stesse nel valore dell'immobile a cui si riferiscono. Tale ultimo concetto, tuttavia, mantiene significato nella misura in cui il costo sul quale le spese vanno a cumularsi risulta in tutto o in parte deducibile (come accaduto per gli immobili acquistati negli anni 2007-2008-2009).

Con la C.M. n.47/E/08 e la successiva R.M. n.99/E/09, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- ➔ la regola riguardante le spese di tipo incrementativo si applica agli immobili acquistati a partire dal 1° gennaio 2007, in quanto a partire da tale data l'immobile risulta ammortizzabile e, quindi, esiste un costo fiscalmente rilevante su cui capitalizzare dette spese;
- ➔ nel caso di spese di tipo incrementativo sostenute su immobili acquistati entro il 31/12/06 si continua ad applicare la previgente "regola dei quinti" e cioè i costi sono deducibili per quote costanti nell'anno e nei quattro successivi. Va osservato che anche se la posizione dell'Agenzia è certamente razionale, non risulta supportata dal dato letterale della norma.

Con riferimento agli immobili acquistati dal 1° gennaio 2010, invece, la [circolare n.19/IR del 4 giugno 2010 del Cndcec](#) ha sostenuto, per esigenze di carattere sistematico, che anche alle spese incrementative relative a tali immobili, vada applicato il criterio di deducibilità recato dal co.2 dell'art.54 del Tuir e cioè la deducibilità nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili con rinvio dell'eccedenza in quote costanti al quinquennio successivo. Tale soluzione, logica e condivisibile, meriterebbe una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Esempio 1

- ➔ Un professionista ha sostenuto nel 2010 spese di manutenzione non incrementative sul proprio ufficio (categoria catastale A/10) acquistato nell'anno 2009.
- ➔ Le spese ammontano ad € 6.000.
- ➔ Il valore complessivo dei beni materiali ammortizzabili ammonta ad € 70.000.

$70.000 \times 5\% = 3.500$ spese deducibili nel 2010

$(6.000 - 3.500) = 2.500$ eccedenza deducibile in quinti a partire dal 2011

RE10 Spese relative agli immobili

3.500,00

Esempio 2

- ➔ Un professionista ha sostenuto nel 2010 spese di manutenzione incrementativa sul proprio ufficio (categoria catastale A/10) acquistato nell'anno 2010.
- ➔ Le spese ammontano ad € 600.
- ➔ Il valore complessivo dei beni materiali ammortizzabili ammonta ad € 70.000.

Le spese sono interamente deducibili nel 2010 (tesi circolare n.19/IR Cndcec).

RE10 Spese relative agli immobili

600,00

Le regole di deduzione delle spese relative ad immobili strumentali

Tipologia di spesa	Data acquisto immobile	Trattamento fiscale
incrementativa	Entro il 14/06/90	Capitalizzazione
	Dal 15/06/90 al 31/12/06	Regola dei quinti
	Dal 1/1/07 e fino al 31/12/09	Capitalizzazione
	Dal 1/1/10	Plafond 5% (circ.19/IR Cndcec)
Non incrementativa	Entro il 14/06/90	Ordinarie: deducibili per cassa Straordinarie: regola dei quinti
	Dal 15/06/90 al 31/12/06	Ordinarie: deducibili per cassa Straordinarie: regola dei quinti
	Dal 1/1/07 e fino al 31/12/09	Plafond 5%
	Dal 1/1/10	Plafond 5%

Plusvalenze e minusvalenze

Le attuali disposizioni contenute nell'art.54 del Tuir assegnano rilevanza – dopo una sostanziale indifferenza di tali componenti fino al periodo d'imposta 2006 – alle plusvalenze conseguite ed alle minusvalenze realizzate nell'ambito del reddito professionale.

Il comma 1-*bis*) del citato art.54, infatti, attrae a tassazione nel reddito professionale:

- ➔ le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di beni strumentali, con esclusione degli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione se:
 - ➔ realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
 - ➔ realizzate mediante risarcimento, anche assicurativo, in caso di perdita o danneggiamento dei beni;
 - ➔ relative a beni destinati al consumo personale o familiare del professionista o a finalità estranee all'esercizio dell'attività di lavoro autonomo (è questo il caso, ad esempio, dei beni strumentali che il professionista si "assegna" in occasione della cessazione della propria attività).

In base al co.1-*bis*1), invece, le minusvalenze sono deducibili solo se realizzate mediante cessioni a titolo oneroso o mediante risarcimento. Nessuna possibilità si ha, al contrario, di dedurre in ambito professionale, le minusvalenze derivanti da autoconsumo.

I righi del quadro RE del modello Unico 2011, dedicati all'esposizione di tali componenti, sono i seguenti:

- ➔ **RE4** plusvalenze patrimoniali;

RE4	Plusvalenze patrimoniali	,00
------------	--------------------------	-----

- ➔ **RE18** minusvalenze patrimoniali

RE18	Minusvalenze patrimoniali	,00
-------------	---------------------------	-----

Con riferimento ai beni ammortizzabili del professionista, che assumono rilevanza ai fini del conseguimento di plusvalenze tassabili e minusvalenze deducibili, è opportuno svolgere alcune considerazioni. L'Agenzia delle Entrate, dapprima in risposta ad un'interrogazione parlamentare (*question time* del 21 febbraio 2007) e successivamente con la R.M. n.310/E/08, ha precisato che le nuove regole che assegnano rilevanza a plusvalenze e minusvalenze nel mondo professionale sono applicabili solo ai beni acquisiti dal professionista in epoca successiva all'entrata in vigore delle nuove norme recate dal D.L. n.223/06.

Pertanto, solo con riferimento a:

beni mobili acquistati
successivamente al 4/07/06;

beni immobili acquistati
dal 1° gennaio 2007;

assumono rilevanza nel reddito professionale plusvalenze e minusvalenze, determinate sulla base della differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo percepito e il costo non ammortizzato, ovvero, in assenza di corrispettivo, dalla differenza tra il valore normale del bene e il medesimo costo non ammortizzato.

Analogamente a quanto accade nel mondo delle imprese, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.28/E/06 ha chiarito, per i beni del professionista il cui costo non sia integralmente deducibile (ad esempio le autovetture o gli impianti di telefonia sia fissa che mobile), le plusvalenze e le minusvalenze concorrono alla formazione del reddito nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Il processo di tendenziale avvicinamento del reddito di lavoro autonomo alle logiche di determinazione del reddito d'impresa, tuttavia, non è tale da sovvertire la "tradizionale" differenza che sta alla base della determinazione del reddito delle due fattispecie reddituali (impresa e lavoro autonomo): nella nuova disciplina, infatti, manca una norma che permetta di superare i rigidi dettami del principio di cassa.


Ne consegue che il criterio di imputazione temporale delle plusvalenze e delle minusvalenze del professionista porta questi elementi al concorso alla formazione del reddito nell'anno in cui il corrispettivo o l'indennità sono percepiti.

Non è quindi possibile, nel reddito di lavoro autonomo, applicare la tassazione in quote costanti delle plusvalenze patrimoniali come invece previsto per gli imprenditori nell'art.86 del Tuir.

Spese relative a mezzi di trasporto

Come per le imprese, anche per i professionisti la percentuale di deducibilità degli oneri relativi ai veicoli stradali a motore di cui all'art.164, co.1, lett.b) è fissata nella misura del 40% (con il tetto massimo di € 18.075,99 per le spese relative all'acquisizione dei veicoli e cioè quote di ammortamento e canoni di *leasing*, mentre per i canoni di noleggio il limite massimo di deducibilità è stabilito in € 3.615,20). Per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, invece, tale percentuale di deducibilità sale al 90%, senza alcun tetto massimo di deduzione per le componenti legate all'acquisizione (quote ammortamento, canoni di noleggio e *leasing*).

Da ricordare, infine, il contenuto della risposta 5.4 della C.M. n.12/E/08 nella quale è stato precisato che:

 le percentuali di deducibilità sopra indicate non si applicano al costo deducibile, ma sono invece da applicare alle singole quote annuali di ammortamento, quindi, a prescindere dalla percentuale di costo complessivamente dedotta.

Dal punto di vista compilativo, nel quadro RE di Unico 2011 si segnala, con riferimento alla indicazione dei costi relativi al carburante di autovetture, ciclomotori e motocicli, la necessità di indicare le spese sostenute per l'acquisto di carburante nel rigo RE19 "Altre spese documentate" e non più nel rigo RE14 "Consumi"².

² Fino al periodo d'imposta 2007, infatti, le spese relative al carburante delle autovetture andavano collocate in RE14 tra i Consumi e quelle relative a ciclomotori e motocicli andavano collocate in RE19 tra le Altre spese documentate.

Spese per la telefonia fissa e mobile

Il comma 3-bis dell'art.54 del Tuir fissa all'80% la misura fiscalmente deducibile delle quote d'ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle spese di impiego e manutenzione relativi ad "apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del co.1 dell'art.1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al D.Lgs. n. 259 del 1° agosto 2003".

Con la R.M. n.320/E/08 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime di deducibilità parziale nella misura dell'80% riguarda:

- ➔ non più soltanto, come in passato, gli impianti di telefonia mobile (telefoni cellulari, per i quali la deducibilità era limitata al 50%);
- ➔ ma anche gli impianti di telefonia fissa (per i quali, in precedenza, era ammessa la deduzione integrale dei costi, se inerenti con l'attività esercitata).

Come sottolineato dalla stessa Agenzia nella R.M. n.104/E/07, tra le spese di acquisto e impiego degli apparecchi telefonici sono ricomprese anche quelle relative alle componenti accessorie necessarie per la connessione ed il funzionamento del servizio telefonico quali, ad esempio, le spese per l'acquisto del *modem*, del *router* ADSL ovvero dello specifico *software*. Le disposizioni in commento non si estendono invece alla spesa relativa al personal computer utilizzato per la connessione.

Con riferimento all'esposizione delle voci relative ad autovetture, ciclomotori, motocicli e telefonia all'interno del modello dichiarativo, il quadro RE prevede due distinti righi:

- ➔ i **rigli RE7-RE8-RE9** con riferimento alle spese di acquisizione di tali beni (ammortamenti, *leasing* e noleggi);

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46				,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili				,00
RE9	Canoni di locazione non finanziaria e/o di noleggio				,00

- ➔ il **rigo RE19** relativamente alle spese di impiego (traffico telefonico, assicurazioni, bollo, manutenzioni, carburante, ecc.).

RE19	Altre spese documentate	(di cui IRAP deducibile	1	,00)	2	,00
------	-------------------------	-------------------------	---	-----	---	---	-----

La deducibilità dell'Irap dall'Irpef del professionista

Anche per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo trova applicazione (fin dal periodo d'imposta 2008) la disposizione recata dall'art.6 del D.L. n.185/08 che consente la deduzione parziale dell'Irap dall'Irpef dovuta dallo stesso professionista.

Tale disciplina, la cui interpretazione ha generato più di un dubbio in dottrina, è stata oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.16/E/09. Al fine di monitorare tale componente all'interno del modello dichiarativo, l'Agenzia delle Entrate ne richiede la distinta evidenziazione nella colonna 1 del rigo RE19, che rappresenta pertanto un "di cui" del totale delle "Altre spese documentate" evidenziate in colonna 2 del rigo medesimo.

RE19	Altre spese documentate	(di cui IRAP deducibile	1	,00)	2	,00
------	-------------------------	-------------------------	---	-----	---	---	-----

10% Irap deducibile (D.L. n.185/08)

Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande

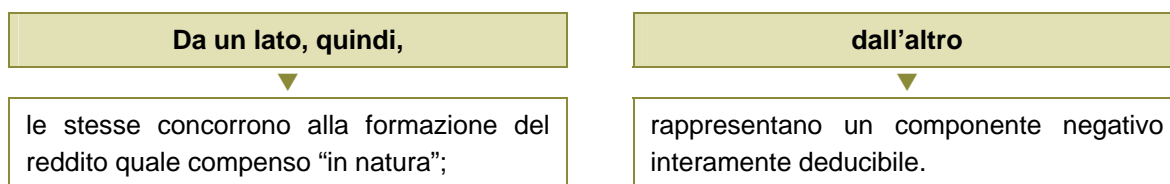
Decorrono dal periodo d'imposta 2009 e, quindi, risultano applicabili anche al periodo d'imposta 2010, le disposizioni introdotte dal D.L. n.112/08 che limitano la deduzione delle spese di vitto e alloggio nella misura del 75%, in aggiunta alla soglia del 2% dei compensi. È decorsa, invece, già dal 1° settembre 2008, la disposizione che consente la detrazione integrale dell'Iva assolta su tali spese (quando, ovviamente, non rivestono la natura di spese di rappresentanza perché in tal caso scatta l'indetraibilità specifica prevista dall'art.19-bis1, co.1, lett.h) del DPR n.633/72).

Sul tema della deducibilità relativa all'Iva non portata volontariamente in detrazione va segnalata l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate che con la [C.M. n.25/E del 19 maggio 2010](#) ha riconosciuto la piena deducibilità dell'Iva non detratta, allorché la spesa di vitto e alloggio è certificata da scontrino o ricevuta fiscale sulla base di valutazioni di convenienza economico-gestionale. In questo caso, secondo l'Agenzia, la scelta del professionista non preclude l'inerenza del costo rappresentato dall'Iva resa indetraibile per scelta.

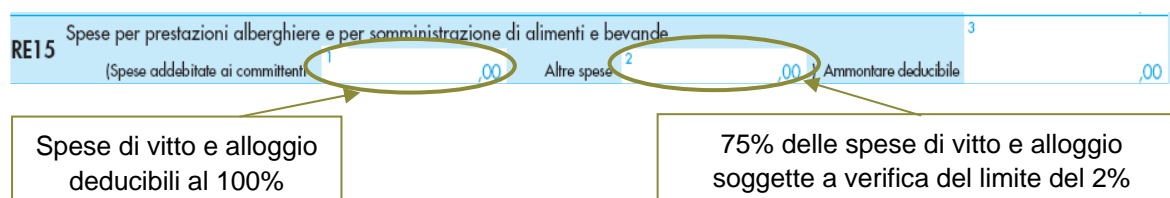
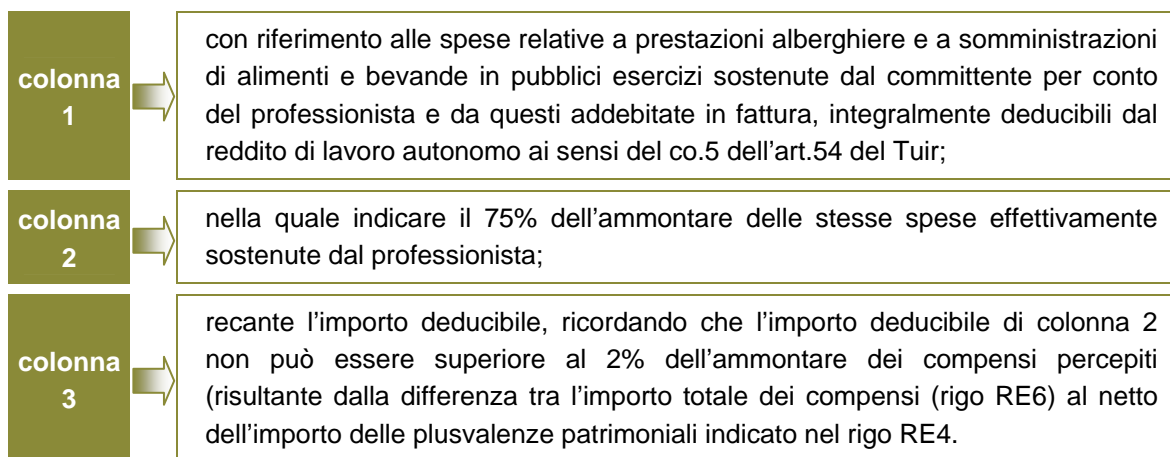
In deroga alla limitata deducibilità, le spese sopra citate possono essere dedotte interamente (senza quindi la verifica della soglia del 2% e dell'ulteriore limitazione del 75%) se:

- ➔ sostenute dal committente per conto del professionista;
- ➔ addebitate dal professionista nella fattura emessa nei confronti del proprio cliente.

Come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.28/E/06, tale disposizione è collegata al fatto che la spesa alberghiera e/o di ristorazione sostenuta dal committente rappresenta per il lavoratore autonomo un compenso "in natura", da indicare nella fattura emessa nei confronti del committente stesso. Il professionista potrà dedurre interamente dal reddito di lavoro autonomo le spese in esame, senza quindi dover verificare il citato limite del 2% operante per le spese sostenute direttamente dal medesimo.



Con la C.M. n.47/E/08, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la disposizione in esame non è applicabile al caso in cui le spese in esame siano sostenute direttamente dal professionista e addebitate in fattura, a titolo di rimborso, al cliente. Tali spese, pertanto, per poter essere interamente dedotte devono essere sostenute direttamente dal committente. L'esposizione all'interno del modello dichiarativo di tali spese avviene nel **rigo RE15** del quadro RE, ulteriormente suddivise in:



Adeguamento ai fini studi di settore e parametri

I maggiori compensi derivanti dall'adeguamento alle risultanze dei parametri e/o degli studi di settori devono essere indicati nel **rigo RE5** rubricato "Compensi non annotati nelle scritture contabili".

Nel presente rigo il modello Unico 2011 presenta una novità assoluta rispetto alla precedente versione del quadro RE: la colonna che lo scorso anno accoglieva la maggiore Iva dovuta dai contribuenti per adeguamento alle risultanze degli studi di settore è stata rimossa per essere inserita nell'apposita sezione "Adeguamento agli studi di settore ai fini Iva" del quadro RS al **rigo RS 32**.

Rigo RE5 del quadro RE di Unico 2011

RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	3
		1	,00	2	,00

Rigo RE5 del quadro RE di Unico 2010

RE5	Compensi non annotati nelle scritture contabili	Maggiore IVA	Parametri e studi di settore		Maggiorazione	4
		1	,00	2	,00	3

Trasferita nel rigo RS32 di Unico 2011



GIORNATA DI STUDIO

**MATURA
CFP**

maggio 2011

GUIDA A UNICO 2011 E CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI

TORINO - GENOVA - MILANO - TIRRENIA - FIRENZE - BOLOGNA - VERONA
PADOVA - ROMA - UDINE - TREVISO - NAPOLI - JESI - PERUGIA

SCARICA BROCHURE

ACCEDI AL SITO



Gruppo
EUROCONFERENCE
costanza competenza



Quadro RF: esame delle principali variazioni in diminuzione

Nel quadro RF trovano spazio, oltre alle variazioni in aumento, anche le variazioni in diminuzione. Di seguito verranno analizzate alcune delle disposizioni normative che generano variazioni diminutive e le relative modalità di compilazione di Unico SC.

Imposte anticipate

Tra gli oneri sostenuti dall'impresa nella produzione del reddito vi rientrano di certo le imposte. Pertanto, in ossequio al principio di competenza, nel bilancio deve essere rilevata – oltre alle imposte correnti – anche la fiscalità differita. Le differenze tra l'utile civilistico e quello fiscale possono essere, infatti, di carattere temporaneo o permanente a seconda che lo sfasamento tra la rilevanza civilistica e fiscale di determinati proventi o oneri sia destinato o meno a riassorbirsi nel futuro. Solo le eventuali differenze temporanee genereranno imposte differite o anticipate. Le imposte anticipate nascono dalle differenze temporanee negative, differenze che implicano una temporanea variazione in aumento della base imponibile derivante da un aumento dei ricavi imponibili ovvero da una diminuzione di costi deducibili. Di fatto, le imposte anticipate sono imposte esigibili nell'esercizio in corso, ma di competenza di esercizi futuri.

Il maggior esborso d'imposta – con ciò intendendosi quella quota di imposte pagate in più riferibile a periodi successivi – viene rilevato a livello contabile iscrivendo nell'attivo dello stato patrimoniale il "Credito per imposte anticipate" (voce C.II.4-ter) e come contropartita, nel conto economico, le "imposte anticipate" (voce 22). Le imposte anticipate stanziata a conto economico rappresentano quindi una diminuzione di costo, comportando un incremento di utile (ovvero una diminuzione della perdita). Tale rettifica, effettuata ai fini civilistici, risulta fiscalmente irrilevante dovendosi così procedere ad una consequenziale variazione in diminuzione in dichiarazione.

Per completezza va rilevato che l'OIC 25 precisa che:

le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, in rispetto al principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili, che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare. In presenza di tali condizioni, la rilevazione è obbligatoria.

Esempio

- Ricavi 2010 = 100
- Manutenzioni ordinarie 2010 = 100
- Le manutenzioni ordinarie eccedono la quota deducibile nell'esercizio per 60

Il bilancio 2010 sarà così rappresentato:

Ricavi:	100	
Costi:	(100)	
Reddito ante imposte:	0	
Irap:	0	
Ires:	(16,50)	➔ 60 x 27,5%
Imposte anticipate:	16,50	➔ 60 x 27,5%
Utile:	0	

In Unico SC 2011 procederemo come di seguito:

RF4 A) UTILE	0,00
Variazione in aumento per imposte a bilancio	
RF17 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)	16,50,00
Variazione in aumento per manutenzioni eccedenti il <i>plafond</i> ex art.102, co.6, Tuir.	
RF25 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)	60,00
Variazione in diminuzione per neutralizzare imposte anticipate	
RF44 Imposte anticipate	16,50,00
RF61 REDDITO	60,00

Utili da partecipazione

Può accadere che la società di capitali che presenta il modello Unico 2011 detenga partecipazioni in c.d. soggetti trasparenti.

Nell'ipotesi in cui il soggetto partecipato sia una società semplice, ovvero una società in nome collettivo o una società in accomandita semplice, si dovrà procedere a gestire la tassazione degli utili iscritti a conto economico da parte della società che ne detiene la partecipazione direttamente nel quadro RF.

L'articolo 5, co.1, Tuir, stabilisce infatti che la quota di reddito spettante va imputata a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione. Pertanto, l'ammontare degli utili in società di persone contabilizzato a Conto economico dovrà essere sterilizzato mediante una variazione in diminuzione da indicare al rigo **RF 36**.

Esempio

- ➔ La Alfa Snc ha distribuito nel corso del 2010 un utile pari ad € 50.000 alla Beta Srl.
- ➔ Beta Srl ha rilevato tale utile a Conto economico.
- ➔ La quota imputata per trasparenza a Beta Srl ammonta invece ad € 70.000.

Il modello Unico 2011 dovrà essere così compilato:

1. imputazione reddito per trasparenza di competenza di Beta Srl;

RF57 Redditi da partecipazione ¹	70.000,00 ²	,00	reddito minimo ³	,00 ⁴	70.000,00
---	------------------------	-----	-----------------------------	------------------	-----------

2. sterilizzazione quota imputata a Conto economico.

RF36 Utili da partecipazione	50.000,00
------------------------------	-----------

Spese di rappresentanza contabilizzate in precedenti esercizi

Anche per il 2010 andranno gestite le eventuali variazioni fiscali sulle spese di rappresentanza sostenute negli anni precedenti alle modifiche introdotte dalla Finanziaria per il 2008. In base alla precedente formulazione dell'art.108, co.2, Tuir, le spese di rappresentanza erano deducibili nella misura di 1/3 delle spese sostenute in 5 anni. Pertanto, si potrà beneficiare della deduzione dei quinti rinviati con riferimento alle spese sostenute nei periodi 2007 e 2006. La deduzione avviene mediante variazione in diminuzione da indicare al rigo **RF43 col.3**.

Esempio

- ➔ Spese rappresentanza sostenute nel 2006 = 9.000.
- ➔ Spese rappresentanza sostenute nel 2007 = 15.000.

La quota deducibile relativa alle spese di rappresentanza sarà pari a:

- ✓ 3.000, con riferimento a quelle sostenute nel 2006;
- ✓ 5.000, con riferimento a quelle sostenute nel 2007.

Tali importi sono deducibili come di seguito:

Anno sostenimento spese	Quota deducibile				
	2006	2007	2008	2009	2010
2006	600	600	600	600	600
2007	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000

In Unico 2011 saranno pertanto deducibili €1.600.

RF43	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e	1	,00	2	,00	3	1.600,00	4	1.600,00
------	---	---	-----	---	-----	---	----------	---	----------

Redditi esenti e detassati

Il rigo **RF50**, che per il 2010 è composto da 6 colonne contro le 4 del modello relativo al 2009, è destinato alla gestione delle variazioni in diminuzione che derivano dalle seguenti agevolazioni:

- reddito esente conseguito dalle SIIQ e SIINQ;
- Tremonti-*ter* (art.5, co.1, D.L. n.78/09);
- bonus capitalizzazione (art.5, co.3-*ter*, D.L. n.78/09);
- Tremonti tessile (art.4, co. da 2 a 4, D.L. n.40/10);
- reti di imprese (art.42, co. 2-*quater* e segg., D.L. n.78/10);
- settore navale e pesca (art.4, co.2, D.L. n.457/97, art.13, co.3, L. n.488/99 e art.2, co.2, L. n.203/08);
- settore cinematografico e simili (artt. 2 e 5, D.Lgs. n.28/04);
- reddito esente ai fini Ires con riferimento a cooperative agricole, della piccola pesca e di produzione e lavoro.

Con riferimento alla c.d. Tremonti-*ter* va ricordato che gli investimenti in macchinari ed apparecchiature agevolabili sono quelli effettuati tra il 1° luglio 2009 ed il 30 giugno 2010, e comunque all'interno del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2010).

Nel rigo **RS102**, **col.1**, indicheremo l'ammontare complessivo degli investimenti agevolabili; in **col.2**, indicheremo invece il 50% del valore indicato in col.1 (importo deducibile); tale ultimo importo dovrà poi essere riportato in **RF50**, **col.2**.

RS102			Ammontare degli investimenti			Incentivo fiscale			
		1	100.000,00	50%	2	50.000,00			
RF50	Reddito esente e detassato	3	,00	4	,00	5	,00	6	50.000,00

Con riferimento al "bonus capitalizzazione", dovremo indicare in **RS104**, **col.1**, l'aumento di capitale perfezionato nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione e, comunque, non oltre il 5 febbraio 2010; in col.2, indicheremo l'importo dell'agevolazione, pari al 3% dell'importo indicato in col.1; analogamente alla metodologia di compilazione relativa alla Tremonti-*ter*, l'importo dell'agevolazione va riportato in **RF50**, **col.3**.

RS104			Aumento di capitale			Agevolazione			
		1	50.000,00	3%	2	1.500,00			
RF50	Reddito esente e detassato	3	1.500,00	4	,00	5	,00	6	1.500,00

La c.d. Tremonti tessile ha invece lo scopo di agevolare i costi di ricerca e sviluppo precompetitivo sostenuti per la realizzazione di campionari da parte delle imprese operanti nel settore moda e tessile³. La fruizione dell'agevolazione è subordinata alla presentazione, ed accoglimento, di un'apposita comunicazione (modello CRT). La compilazione di Unico 2011 avverrà con le medesime modalità previste per la Tremonti-ter (righe di riferimento: **RS107** ed **RF50, col.4**).

In colonna 6 andranno indicati, oltre agli eventuali importi indicati nelle colonne precedenti, le deduzioni di cui ai precedenti punti 6, 7 e 8.

Le altre variazioni diminutive

Nel rigo **RF54** andranno indicate tutte le eventuali variazioni in diminuzione che non trovano espressa menzione nei righe precedenti. Tra le "altre variazioni in diminuzione" alcune sono da indicare riportando un codice specifico, le rimanenti andranno indicate riportando il codice 99. Il modello Unico 2011 prevede 13 nuovi codici che individuano specifiche variazioni in diminuzione.

Di seguito si propone una tabella che riassume le variazioni da indicare in tale rigo. I codici di nuova introduzione sono evidenziati.

Codice	Tipologia variazione
1	Dividendi imputati per competenza nel 2010 ma non ancora percepiti
2	Minus relative a beni strumentali per società agricole sotto forma di società di persone, di società a responsabilità limitata e di società cooperative che hanno optato per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'art.32 del Tuir
3	Deduzione forfetaria per trasferte dei propri dipendenti fuori dal territorio del Comune per imprese di autotrasporto merci di € 59,65 (€ 95,80 se all'estero)
4	<ul style="list-style-type: none"> ● Deduzione relativa a quote di accantonamento annuale al TFR destinate a forme pensionistiche complementari, nel limite del 4% per imprese con almeno 50 addetti e del 6% per quelle con meno di 50 addetti (art.105, co.3, Tuir); ● deduzione somme erogate agli iscritti ai fondi di previdenza del personale dipendente, nella misura percentuale corrispondente al rapporto tra la parte del fondo pensione interno assoggettata a tassazione e la consistenza complessiva del medesimo fondo risultante alla fine dell'esercizio precedente all'erogazione delle prestazioni
5	Somme distribuite da Trust
6	Deduzione quote di eccedenze pregresse relative a spese di manutenzione , riparazione, ammodernamento e trasformazione (di fatto trattasi dei quinti riferibili alle eccedenze dal 2005 al 2009)
7	Deduzione per cooperative edilizie a proprietà indivisa della rendita catastale per ciascun immobile adibito ad abitazione principale dei soci assegnatari e delle relative pertinenze
8	Deduzione ricavi dell'attività propria delle società agricole e delle società di persone costituite da imprenditori agricoli che esercitano solo attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti agricoli ceduti dai soci che adottano, rispettivamente, i regimi di cui all'art.1, co.1093 e 1094, della L. n.296/06

³ L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa tale agevolazione con la [C.M. n.22/10](#) e la [C.M. n.57/10](#).

11	Deduzione per las adopter che nel precedente modello Unico hanno optato per il riallineamento di 1/5 del saldo negativo
12	Deduzione 10% Irap pagata nel periodo oggetto della presente dichiarazione; va tenuto conto del fatto che, in ogni caso, gli acconti versati rilevano nei limiti dell'imposta effettivamente dovuta (considerando anche gli eventuali ravvedimenti e iscrizioni a ruolo)
13	Deduzione quota interessi passivi indeducibili nell'esercizio precedente (dato da differenza tra RF118, col.2 e RF121 col.3, solo se positivo)
14	Remunerazione in base a rapporti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o misto , rilevato per competenza ma non ancora percepito
15	Plus su beni patrimoniali e fiscalmente irrilevanti, per la parte eccedente le <i>minus</i> dedotte
16	Minus, sopravvenienze e perdite ex art.101 non imputate a conto economico, ovvero imputate in misura inferiore, tenendo conto in tal caso della differenza
17	Per gli las adopter , la quota deducibile e non transitata a conto economico relativamente a marchi ed avviamento
18	Avanzi di gestione accantonati dal Conai , dai consorzi di imballaggio, dal Cobat e dal consorzio nazionale di raccolta degli olii e dei grassi vegetali ed animali esausti
19	Ristorni effettuati da società cooperative e loro consorzi
20	Indennità e premi per il fermo definitivo dei natanti corrisposti alle imprese di pesca
21	Differenza positiva tra valore normale dei beni ceduti/servizi prestati ed il ricavo contabilizzato (o viceversa) nelle ipotesi di cui all'art.110, co.7 e art.160, co.2, Tuir
22	Per las adopter , ammontare che in sede di prima applicazione degli las deriva dall'eliminazione nell'attivo patrimoniale di costi iscritti e non più capitalizzabili
23	Ammontare dell'effettivo beneficio spettante ai sensi dell'art.5, co.1, del D.L. n.78/09, convertito, con modificazioni, dalla L. n.102/09 a seguito di successiva revoca dei contributi in conto impianti contabilizzati in diminuzione degli investimenti agevolati
28	Deduzione forfetaria⁴ prevista per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante per uso autotrazione
29	la quota di reddito delle piccole e medie imprese destinata a investimenti ambientali, di cui all'art.6 della L. n.388/00, corrispondente all'eccedenza rispetto alla media degli investimenti ambientali realizzati nei due periodi d'imposta precedenti
99	Altre variazioni non espressamente elencate

⁴ Percentuali di riduzione:

- 1,1% dei ricavi, fino a € 1.032.913,80;
- 0,6% dei ricavi, oltre € 1.032.913,80 e fino a € 2.065.827,60;
- 0,4% dei ricavi, oltre € 2.065.827,60.

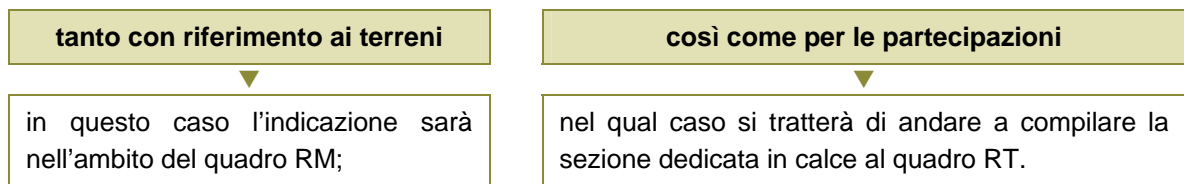


La rideterminazione dei valori di terreni e partecipazioni in Unico 2011

Sulle pagine della presente rivista abbiamo avuto modo a più riprese, anche piuttosto di recente, di esaminare la disciplina della rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni reintrodotta dalla Finanziaria 2010⁵, soffermandoci sugli aspetti più delicati⁶ e commentando la possibilità offerta (inaspettatamente) dall’Agenzia delle Entrate nella [R.M. n.111/E del 22 ottobre 2010](#) di rideterminare in diminuzione il valore di un terreno precedentemente rivalutato (con rimborso della sostitutiva calcolata sul valore differenziale)⁷. Più di recente sono state esaminate alcune sentenze della giurisprudenza di merito su altre questioni riguardanti l’istituto in commento, in particolare su due temi:

- 1) la possibilità di produrre una perizia di stima con data successiva alla cessione del terreno;
- 2) così come il momento a partire dal quale conteggiare i termini per il rimborso della prima sostitutiva pagata nel caso di più successive rideterminazioni di valore⁸.

In assenza di ulteriori novità, pare quindi del tutto sovrabbondante andare a riesaminare più nel dettaglio tali questioni. Piuttosto in questa sede ci si soffermerà su questioni strettamente operative, ossia la corretta indicazione nell’ambito del modello Unico del valore rideterminato da parte del contribuente:



Rideterminazione del valore dei terreni

Come detto, in applicazione della riapertura introdotta dalla Finanziaria 2010, nel corso dello scorso periodo d’imposta il contribuente poteva attribuire un nuovo valore ad un proprio terreno sulla base di una perizia giurata di stima. Tale possibilità era subordinata alla predisposizione di una perizia da parte di un tecnico che doveva essere giurata entro lo scorso 31 ottobre 2010 e, entro la medesima data, doveva essere effettuato il versamento dell’imposta sostitutiva del 4% calcolata su tale nuovo importo (eventualmente della sola prima rata nel caso fosse stata prescelta la ripartizione in 3 rate annuali). Potevano essere oggetto di rivalutazione i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2010.

Una volta adempiuto a tali obblighi (perizia e versamento), il contribuente è tenuto ad evidenziare la rideterminazione nell’ambito della **sezione X** del **quadro RM** del modello Unico 2011 PF. In particolare:

- nei rigli da RM20 a RM22 devono essere distintamente indicate, per il periodo d’imposta 2010, le operazioni relative alla rideterminazione del valore dei terreni edificabili, dei terreni agricoli e dei terreni oggetto di lottizzazione, per i quali il valore di acquisto è stato rideterminato sulla base di una perizia giurata di stima ed è stato effettuato il relativo versamento dell’imposta sostitutiva del 4% su tale importo.

⁵ A. Corsini “Legge Finanziaria 2010: la riapertura dei termini per la rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni” in La Circolare Tributaria n.2/10, pag.14 e ss..

⁶ F.Garrini e V.Grippo “Attenzioni e criticità in vista della rivalutazione di immobili e quote” in La Circolate Tributaria n.40/10 pag.17 e ss..

⁷ V. Grippo e F. Garrini “Per le Entrate è lecita la rideterminazione del valore delle partecipazioni dei terreni in diminuzione” in La Circolare Tributaria n.42/10, pag.17 e ss..

⁸ F. Garrini “Aperture dalla giurisprudenza in relazione alla rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni” in La Circolare Tributaria n.3/11, pag.25 e ss..

Le istruzioni ricordano che nel caso di comproprietà di un terreno o di un'area rivalutata sulla base di una perizia giurata di stima, ciascun comproprietario deve dichiarare il valore della propria quota per la quale ha effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta. Nel caso di versamento cumulativo dell'imposta per più terreni o aree deve essere distintamente indicato il valore del singolo terreno o area con la corrispondente quota dell'imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

Nella colonna 1 va indicato il valore rideterminato, così come risultante dalla perizia. Va utilizzato un rigo per ognuno dei terreni rivalutati

La casella in colonna 4 va barrata per segnalare che il versamento della sostitutiva è stato effettuato cumulativamente a quello di altri immobili (indicati in altri rigi)

Sez. X - Rivalutazione del valore dei terreni ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RM20	Valore rivalutato		Imposta sostitutiva dovuta		Rateizzazione	Versamento cumulativo
		1	,00	2	,00		
	RM21		,00		,00		
	RM22		,00		,00		

Imposta sostitutiva dovuta per l'immobile in questione, calcolata sulla base del nuovo valore (ossia il 4% dell'importo di colonna 1)

Barrare se l'imposta sostitutiva non è stata versata in unica soluzione, ma ci si è avvalsi della rateizzazione triennale

Si ricorda che, trattandosi di rideterminazione e non di rivalutazione, la sostitutiva non è stata pagata solo sull'incremento di valore, ma al contrario sul nuovo valore risultante dalla perizia (es: terreno con valore 100 è stato portato a 1.000; la sostitutiva non è stata pagata su 900, ma su 1.000); pertanto occorre indicare in colonna 1 l'importo risultante dalla perizia.

Vale la pena di ricordare che l'indicazione nella sezione X del quadro RM non è di tipo per così dire "reddituale", ossia non si va a dichiarare alcun reddito, ma si dà conto all'Amministrazione Finanziaria che uno (o più) terreni posseduti dal contribuente sono stati oggetto di rideterminazione di valore. Qualora l'immobile in questione sia stato ceduto nel corso del periodo d'imposta, al verificarsi dei presupposti che ne comportano la tassazione, occorrerà indicare il corrispondente reddito:

➔ nel quadro RL (in particolare **RL5** per i terreni lottizzati e **RL6** per i terreni agricoli);

		Redditi		Spese	
		1	,00	2	,00
RL5	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. a) del Tuir (lottizzazione di terreni, ecc.)				
RL6	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. b) del Tuir (rivendita di beni immobili nel quinquennio)				
RL7	Corrispettivi di cui all'art. 67, lett. c) del Tuir (cessioni di partecipazioni sociali)				

➔ ovvero nel quadro **RM (sezione II, righe da RM3 a RM7, con codice "b" nel caso di terreno edificabile ovvero con codice "c" per i terreni espropriati quando il contribuente abbia deciso di avvalersi del regime dichiarativo).**


Codice "b" o codice "c"

RM3	Tipo		Anno	Reddito	Ritenute	Opzione per la tassazione ordinaria
	1	2				
RM3				,00	,00	5
RM4				,00	,00	
RM5				,00	,00	
RM6				,00	,00	
RM7				,00	,00	

Se il bene rivalutato non è stato oggetto di cessione nel corso del periodo d'imposta 2010, si tratterà di compilare la sola sezione X del quadro RM per segnalare la rideterminazione del valore. La tassazione dell'eventuale plusvalenza avverrà nel periodo d'imposta in cui il bene risulterà ceduto.

Rideterminazione del valore delle partecipazioni

Osservazioni del tutto analoghe valgono anche nel caso in cui il contribuente nel corso del 2010 abbia rideterminato il valore di partecipazioni sociali versando l'imposta sostitutiva del 4% o del 2% (rispettivamente se la partecipazione era qualificata o non qualificata). In calce al quadro RT è posta una specifica sezione dedicata, le cui modalità di compilazione sono del tutto simili a quelle previste per l'omologa sezione presente nel quadro RM.

 L'unica diversità risulta essere la presenza di una colonna nella quale indicare l'aliquota con la quale è stata calcolata l'imposta sostitutiva (perché, come detto, per le partecipazioni la misura della sostitutiva dipendeva dalla caratura della partecipazione).

Le istruzioni alla compilazione precisano, anche in questo caso, che qualora il contribuente abbia provveduto al versamento cumulativo dell'imposta sostitutiva per più partecipazioni, deve essere distintamente indicato il valore della singola partecipazione, quota o diritto, con la corrispondente imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	1	2	3	4	5
	Valore della partecipazione	Aliquota	Imposta dovuta	Rateizzazione	Versamento cumulativo
RT46	,00		,00		
RT47	,00		,00		

Nella colonna 1 va indicato il valore rideterminato, così come risultante dalla perizia. Va utilizzato un rigo per ognuna delle partecipazioni rivalutate

La casella in colonna 5 va barrata per segnalare che il versamento della sostitutiva è stato effettuato cumulativamente a quello di altri titoli (indicati in altri rigi)

Misura della sostitutiva:
→ 4% per le partecipazioni qualificate
→ 2% per le partecipazioni non qualificate

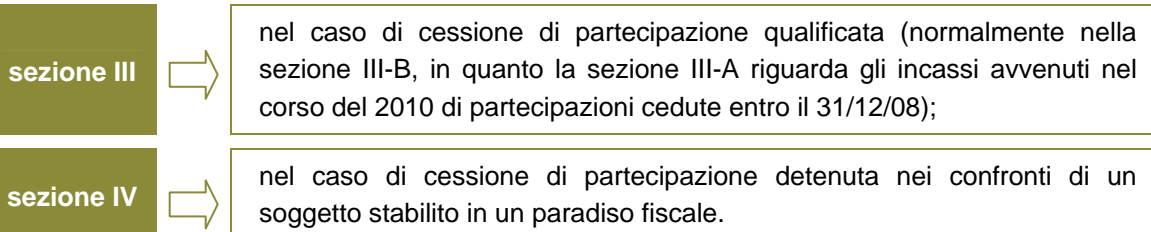
Imposta sostitutiva dovuta per la partecipazione in questione, calcolata sulla base del nuovo valore (ossia il 4% o il 2% dell'importo di colonna 1)

Barrare se l'imposta sostitutiva non è stata versata in unica soluzione, ma ci si è avvalsi della rateizzazione triennale

Analogamente a quanto previsto per i terreni, si ricorda che, trattandosi di rideterminazione e non di rivalutazione, la sostitutiva non è stata pagata solo sull'incremento di valore, ma al contrario sul nuovo valore risultante dalla perizia (es: partecipazione con valore 100 è stata portata a 1.000; la sostitutiva non è stata pagata su 900, ma su 1.000). Pertanto occorre indicare in colonna 1 l'importo risultante dalla perizia.

Si ricorda che anche per quanto riguarda le partecipazioni la compilazione delle sezione dedicata alla rivalutazione di per sé non comporta l'insorgere di alcun reddito, reddito che sarà invece rilevato solo a seguito dell'eventuale cessione del titolo. Qualora il titolo in questione sia stato ceduto nel corso del periodo d'imposta, al verificarsi dei presupposti che ne comportano la tassazione, occorrerà indicare il corrispondente reddito in una delle precedenti sezioni del **quadro RT**, in particolare:

sezione II  nel caso di cessione di partecipazione non qualificata;



A differenza dei terreni, quando si tratta di dichiarare il reddito derivante dalla cessione della partecipazione occorre anche indicare che il titolo era stato oggetto di rideterminazione di valore. Rideterminazione anche precedente a quella intervenuta nel 2010 (nel qual caso il terreno non sarà indicato nella sezione in calce al quadro RT, dedicata alle partecipazioni il cui valore è stato rideterminato nel corso del 2010).

SEZIONE II Plusvalenze assoggettate a imposta sostitutiva del 12,50%	RT10 Totale dei corrispettivi						RT10	,00
	RT11 Totale dei costi o dei valori di acquisto (costo rideterminato ¹)						RT11	,00
SEZIONE III-A Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate (Imponibile al 40%)	RT12 Plusvalenze (RT10 – RT11 col. 2) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) (di cui esenti ² ,00)						RT12	,00
	RT13 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti						RT13	,00
	RT14 Eccedenza delle minusvalenze certificate dagli intermediari (di cui anni precedenti ¹ ,00)						RT14	,00
	RT15 Differenza (RT12 col. 3 – RT12 col. 2 – RT13 – RT14 col. 2)						RT15	,00
	RT16 Imposta sostitutiva (12,50% dell'importo di rigo RT15)						RT16	,00
SEZIONE III-B Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate (Imponibile al 49,72%)	RT17 Eccedenza d'imposta sostitutiva risultante dalla precedente dichiarazione non compensata						RT17	,00
	RT18 Plusvalenza non reinvestita (start up) ¹ ,00 Imposta rideterminata start up ²						RT18	,00
	RT19 IMPOSTA SOSTITUTIVA DOVUTA						RT19	,00
	RT20	Minusvalenze non compensate nell'anno ¹	Eccedenza relativa al 2006 ²	Eccedenza relativa al 2007 ³	Eccedenza relativa al 2008 ⁴	Eccedenza relativa al 2009 ⁵	Eccedenza relativa al 2010	,00
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
SEZIONE IV Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o enti residenti o localizzati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato	RT21 Totale dei corrispettivi delle cessioni						RT21	,00
	RT22 Totale dei costi o dei valori di acquisto (costo rideterminato ¹)						RT22	,00
	RT23 Plusvalenze (RT21 – RT22) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) (di cui esenti ² ,00)						RT23	,00
	RT24 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti						RT24	,00
	RT25 Differenza (RT23 col. 3 – RT23 col. 2 – RT24)						RT25	,00
	RT26 Imponibile (40% dell'importo di rigo RT25)						RT26	,00
	RT27 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)						RT27	,00
	RT28 Plusvalenza non reinvestita (start up) ¹ ,00 Imposta rideterminata start up ²						RT28	,00
	RT29 Totale dei corrispettivi delle cessioni						RT29	,00
	RT30 Totale dei costi o dei valori di acquisto (costo rideterminato ¹)						RT30	,00
	RT31 Plusvalenze (RT29 – RT30) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00) (di cui esenti ² ,00)						RT31	,00
	RT32 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti						RT32	,00
	RT33 Differenza (RT31 col. 3 – RT31 col. 2 – RT32)						RT33	,00
	RT34 Imponibile (49,72% dell'importo di rigo RT33)						RT34	,00
	RT35 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)						RT35	,00
	RT36 Totale dei corrispettivi delle cessioni						RT36	,00
	RT37 Totale dei costi o dei valori di acquisto (costo rideterminato ¹)						RT37	,00
	RT38 Plusvalenze (RT36 – RT37 col. 2) (ovvero Minusvalenze ¹ ,00)						RT38	,00
	RT39 Eccedenza delle minusvalenze relative ad anni precedenti						RT39	,00
	RT40 Imponibile (RT38 col. 2 – RT39)						RT40	,00
	RT41 Imposta sostitutiva versata (art. 5, comma 4, D.Lgs. 461/97)						RT41	,00

Si ricorda infine che nel caso di rideterminazione del valore d'acquisto di partecipazioni, l'assunzione del valore rideterminato in luogo del costo del valore d'acquisto non consente il realizzo di minusvalenze fiscalmente rilevanti. Il che vuol dire che un'eventuale cessione minusvalente del titolo non consente di compensare il minusvalore né con altre plusvalenze realizzate nel corso dello stesso anno né di rinviare al futuro tale minusvalenza tramite la compilazione dei righi RT20 (partecipazioni non qualificate), RT42 (partecipazioni qualificate) o RT43 (partecipazioni *black list*).

RT20	Minusvalenze non compensate nell'anno ¹	Eccedenza relativa al 2006 ²	Eccedenza relativa al 2007 ³	Eccedenza relativa al 2008 ⁴	Eccedenza relativa al 2009 ⁵	Eccedenza relativa al 2010
			,00	,00	,00	,00
RT42 SEZ. III	Minusvalenze non compensate nell'anno ¹	Eccedenza relativa al 2006 ²	Eccedenza relativa al 2007 ³	Eccedenza relativa al 2008 ⁴	Eccedenza relativa al 2009 ⁵	Eccedenza relativa al 2010
		,00	,00	,00	,00	,00
RT43 SEZ. IV	Minusvalenze non compensate nell'anno ¹	Eccedenza relativa al 2006 ²	Eccedenza relativa al 2007 ³	Eccedenza relativa al 2008 ⁴	Eccedenza relativa al 2009 ⁵	Eccedenza relativa al 2010
		,00	,00	,00	,00	,00

Pro-rata Iva: non concorrono alla formazione i proventi esenti conseguiti da attività finanziarie accessorie all'attività principale*a cura di Luca Caramaschi*

Con la recente [risoluzione n.41/E](#) del 5 aprile scorso l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in relazione alle conseguenze che l'esenzione applicabile a determinate operazioni di finanziamento produce in termini di limitazioni nell'esercizio del diritto alla detrazione sugli acquisti.

La questione riguarda, nel caso esaminato dall'Agenzia, i concessionari d'auto i quali, al fine di sostenere ed incentivare le vendite dei loro prodotti (veicoli), propongono contratti di finanziamento ai loro clienti per l'acquisto dei beni, e dai quali ritraggono provvigioni esenti sotto il profilo di applicazione dell'Iva. La tematica, di sicuro interesse per i soggetti oggetto della citata pronuncia, riveste identica importanza in altri settori commerciali, quali ad esempio, quelli dei rivenditori di mobili e arredi o di attrezzature informatiche (stampanti, fotocopiatori, ecc.), settori nei quali la proposta di finanziamenti rappresenta una "tipica" forma di incentivazione all'acquisto per beni che solitamente presentano un prezzo piuttosto elevato. Anche nel comparto dei servizi, con particolare riferimento al settore degli agenti di viaggio piuttosto che dei centri *fitness*, in questi ultimi anni di pessima congiuntura economica si è assai sviluppata la proposta di finanziamenti ai propri clienti, al fine di poter dilazionare nel tempo la spesa relativa ai servizi offerti.

L'esenzione relativa alle operazioni di finanziamento

Le prestazioni di servizi concernenti le operazioni di finanziamento sono esenti dall'Iva ai sensi dell'art.10, co.1, n.1), del DPR n.633/72. Ai sensi del successivo punto 9, la medesima esenzione si applica anche alle *"prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni di cui ai nn. da 1) a 7) (...)"* e, quindi, anche alle provvigioni relative alle predette operazioni di finanziamento.

Con la sentenza del 5 giugno 1997 ([causa C-2/95](#)) la Corte di Giustizia Ue ha chiarito – in linea con il principio generale che assegna alle ipotesi di esenzione Iva carattere "oggettivo" (quindi a prescindere da chi le pone in essere) – che l'esenzione opera in funzione della natura delle prestazioni fornite e non in funzione del prestatore o del destinatario del servizio. Ne consegue che le operazioni finanziarie sono esenti dall'Iva anche quando il soggetto passivo d'imposta non è un istituto bancario.

La detrazione in presenza di operazioni finanziarie esenti

L'articolo 19, co.5 del DPR n.633/72 stabilisce che nel caso in cui uno stesso soggetto effettua operazioni imponibili e operazioni esenti, il diritto alla detrazione spetta in misura proporzionale alle prime. La percentuale di detrazione è calcolata, ai sensi dell'art.19 *bis*, co.1, dello stesso decreto:

"... in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo".

Restano, tuttavia, escluse dal calcolo del pro-rata, ai sensi del co.2 dell'art.19-*bis*, le operazioni esenti, indicate ai numeri da 1 a 9 dell'art.10 dello stesso decreto Iva, quando:

- non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo d'imposta;
- sono effettuate nell'ambito di un'attività occasionale;
- sono accessorie alle operazioni imponibili.

In proposito la Corte di Cassazione, con la sentenza n.11058 del 21 dicembre 2007, ha precisato che:

ai fini della detraibilità dell'Iva relativa agli acquisti, devono essere computati nel calcolo della percentuale di detraibilità, non solo gli atti che tipicamente esprimono il raggiungimento del fine societario, ma anche gli atti ulteriori che configurano strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo, mentre sono escluse tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa.

La valutazione circa la natura delle operazioni di finanziamento in commento quali accessorie, occasionali o che non formano oggetto dell'attività propria, quindi, appare fondamentale per capire se l'esenzione ad esse relativa debba soffrire (o meno) della limitazione alla detrazione secondo la regola del pro-rata generale piuttosto che del criterio di indetraibilità specifica enunciato dal co.2 dell'art.19 del DPR n.633/72 e ribadito nell'ultimo periodo del co.2 del successivo art.19-bis: "... , ferma restando l'indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni".

Occasionalità e accessorialità delle operazioni finanziarie esenti

🍷 Come ha più volte ricordato l'Agenzia delle Entrate in diverse pronunce⁹, ai sensi dell'art.55 del Tuir non può essere considerata occasionale l'attività economica esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva, tanto che la stessa può esplicarsi anche in un unico affare, che implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici.

In merito al requisito dell'accessorialità va poi rilevato che la Corte di Giustizia Ue, con sentenza del 29 aprile 2004 ([causa C-77/01](#)), ha ritenuto che, affinché un'attività possa essere definita accessoria, non è rilevante che le operazioni compiute producano redditi d'impresa, né che tali redditi possano essere superiori a quelli conseguiti mediante l'attività indicata come principale. Va, tuttavia, precisato che la stessa Corte, con sentenza dell'11 luglio 1996 [causa C-306/94](#), ha affermato che:

"... la non inclusione ... delle operazioni accessorie finanziarie nel denominatore della frazione usata per il calcolo del pro-rata serve ad assicurare il conseguimento dell'obiettivo della perfetta neutralità garantita dal sistema comune dell'Imposta sul valore aggiunto se tutti i risultati delle operazioni finanziarie del soggetto passivo aventi un nesso con un'attività imponibile dovessero essere inclusi nel detto denominatore, anche qualora l'ottenimento di tali risultati non implichi l'impiego di beni o di servizi soggetti all'Iva o, almeno, ne implichi solo un impiego limitatissimo, il calcolo della detrazione sarebbe falsato".

Sull'argomento la [C.M. n.71/87](#) ha chiarito che:

"la nozione di 'attività propria', specie per le società, va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, e sotto tale aspetto proiettata sul mercato e quindi nota ai terzi. (...)"

⁹ [R.M. n.204/E/02](#); [R.M. n.273/E/02](#); [R.M. n.286/E/07](#).

Da ciò consegue che le operazioni di natura finanziaria, finalizzate al raggiungimento degli scopi sociali, non possono essere considerate come attività propria dell'impresa, ma devono essere piuttosto qualificate come strumentali al migliore svolgimento dell'attività esercitata, in quanto rese a supporto di detta attività e tendenti alla più proficua realizzazione economica della medesima.

Tale orientamento risulta peraltro confermato dalla Corte di Cassazione la quale, con [sentenza n.7214](#) del 28 maggio 2001, precisa che la natura accessoria dei finanziamenti può essere provata dal fatto che questi siano erogati sempre a favore di clienti "commerciali" e sempre finalizzati al solo acquisto/cessione di merci. In tal senso si esprime, altresì, la [sentenza n.11085](#) del 7 maggio 2008 della Corte di Cassazione, secondo la quale vanno escluse dal calcolo della percentuale di detrazione:

"tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa".

Un ulteriore elemento per valutare se l'attività finanziaria adottata quale forma di incentivazione dell'attività commerciale primaria sia da considerarsi anch'essa autonoma "attività d'impresa", è quello di considerare se l'impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini Iva sia tale da non costituire una vera e propria organizzazione specifica per la gestione di tale attività¹⁰. In caso di risposta positiva, le prestazioni derivanti dalla proposta di finanziamenti assumeranno dignità di attività autonoma con la conseguenza che tali proventi esenti concorreranno alla formazione del pro-rata unitamente a quelli delle altre attività (in questo caso resta ovviamente impregiudicata la possibilità di optare per la separazione delle attività ai sensi dell'art.36 del DPR n.633/72).

Conclusioni

Tutto ciò premesso, quindi, l'Agenzia ritiene che:

le operazioni di finanziamento poste in essere dalle concessionarie automobilistiche (e da tutti i potenziali soggetti interessati come indicato in precedenza), così come i corrispettivi conseguiti per lo svolgimento dell'attività di intermediazione nelle operazioni di finanziamento, non debbano concorrere alla determinazione della percentuale di detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art.19-bis, co.2, del DPR n.633/72, in quanto trattasi di prestazioni accessorie o strumentali all'acquisizione dei contratti di vendita dei beni relativi all'attività propria dell'impresa, esercitate con un limitato impiego di lavoro, beni e servizi tali da non configurare un'organizzazione specifica.

Ulteriormente l'Agenzia, nella recente R.M. n.41/E/11, precisa che tali conclusioni (che portano alla non applicazione del pro-rata generale) non trovano applicazione qualora i finanziamenti siano destinati a finalità diverse dall'acquisto/cessione dei beni oggetto dell'attività, nel caso esaminato, delle concessionarie automobilistiche. In caso contrario appare evidente come l'attività di finanziamento non possa essere ricollegata ad alcuna forma di incentivazione delle vendite e, quindi, non si possa attribuire ad essa un carattere di accessorietà rispetto all'attività propria dell'impresa.

Infine, è bene ribadire che in caso di non applicazione del pro-rata generale di detrazione, l'operazione esente produce comunque una limitazione al diritto alla detrazione: il criterio sarà quindi quello dell'afferenza e cioè dell'indetraibilità dell'imposta relativa ai soli beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare le operazioni esenti¹¹.

¹⁰ Si vedano in proposito i contenuti delle due sentenze della Corte di Giustizia UE citate in precedenza.

¹¹ Per fare un esempio: laddove vengano sostenute spese di stampa per l'acquisto della modulistica necessaria alla sottoscrizione delle pratiche di finanziamento, l'Iva assolta sulla relativa fattura dovrà essere resa totalmente indetraibile in quanto riferita esclusivamente ad operazioni esenti



Accertamento con adesione: non viola la Costituzione la sospensione dei termini di 90 giorni, anche nel caso di verbale negativo

La questione di incostituzionalità sollevata dai giudici di Milano

L'[ordinanza n.381 del 24 maggio 2010](#) di rimessione alla Corte Costituzionale da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Milano aveva creato non poche apprensioni tra gli addetti ai lavori. Era opinione diffusa – sia nella prassi amministrativa che nella giurisprudenza – che in caso di accertamento con adesione, la sospensione dei termini per impugnare spettasse sempre, a prescindere dall'esito del contraddittorio. Il dubbio sollevato dai giudici meneghini aveva pertanto alimentato l'attesa del responso di Palazzo dei Marescialli. Adesso è arrivata la pronuncia della Consulta che ha rigettato per manifesta infondatezza la questione sollevata dalla CTP di Milano, con l'[ordinanza n.140 del 15 aprile 2011](#).

Alla luce di ciò, l'eventuale verbale di contraddittorio nel quale si attesta la chiusura negativa del tentativo di adesione non rileva ai fini del computo dei termini per impugnare. In pratica, una volta presentata l'istanza, il contribuente ha sempre un maggior termine di 90 giorni per impugnare. Con la conseguenza che, qualora si intercetti il periodo estivo, si può arrivare ad un termine di 196 giorni per proporre ricorso (gli ordinari 60 giorni + 90 giorni della sospensione da adesione + 46 giorni della sospensione feriale). Giova ricordare che l'Agenzia delle Entrate già con la [C.M. n.65/01](#) aveva affermato che:

“La disposizione di legge in argomento non correla peraltro in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato esito negativo dell'istanza di adesione prodotta dal contribuente. Ne consegue pertanto che, sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistematica, non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni”.

Nell'ordinanza della CTP di Milano con la quale era stata sollevata la questione di incostituzionalità, emerge un certo disappunto per la possibilità che la legge offre ai contribuenti di allungare i termini di impugnazione “a loro piacimento”.

I giudici milanesi richiamandosi a precedenti pronunce della Corte di Cassazione¹², nonché al parere espresso dalle Entrate nella C.M. n.65/01, concludevano che alla norma di cui all'art.12, co.2, del D.Lgs. n.218/97, non può essere data un'interpretazione diversa da quella letterale, ritenendo infatti di dubbia legittimità costituzionale, per mancanza di “ragionevolezza”, il fatto che tale norma consenta di usufruire della sospensione del termine per impugnare un avviso di accertamento, anche dopo la formalizzazione del mancato accordo e dell'abbandono del relativo procedimento. Nelle considerazioni finali la CTP di Milano ha inoltre ravvisato il rischio di un utilizzo scorretto di questa concessione di legge da parte dei contribuenti o di evasori “ben consigliati”, evidenziando che il ricorso generalizzato all'istanza di accertamento per adesione porterebbe, di fatto, al regolare prolungamento del termine per ricorrere da 60 a 150 giorni.

⇨ L'ordinanza della Consulta: ribadita la costituzionalità della norma

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n.140 del 15 aprile, in contrasto con il parere espresso dalla CTP, ha però ritenuto non irragionevole:

¹² Corte di Cassazione [sentenze n.15170 e n.15171 del 2006](#).

la previsione di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire «un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione» (come si esprime la risoluzione ministeriale 11 novembre 1999, n.159/E), durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative.

La Consulta ha quindi concluso che:

la constatazione del mancato accordo tra le parti non integra, pertanto, una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso ed in conclusione, l'evidenziata eterogeneità delle situazioni poste a raffronto e la rilevata ratio, propria dell'istituto dell'accertamento con adesione, di prevenire il contenzioso rendono non irragionevole una disciplina che attribuisce alla sola impugnazione e all'anzidetta rinuncia l'effetto di far cessare la sospensione dei termini per ricorrere previsto dalla legge in caso di presentazione dell'istanza di cui all'art.6, co.2, del D.Lgs. n.218/97.

L'utilizzo dell'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è diventato oggi uno degli strumenti più utilizzati per la definizione delle controversie. Elemento centrale di tale istituto è sicuramente il contraddittorio, nel quale le parti - Fisco e contribuente – cercano un compromesso accettabile per evitare un lungo e dispendioso contenzioso tributario, il cui esito risulta peraltro condizionato dall'alea che avvolge ogni giudizio.

La materia è disciplinata dal D.Lgs. n.218/97 e prevede in taluni casi il contraddittorio preventivo all'emissione dell'avviso di accertamento, attivato direttamente dall'ufficio (art.5 e 5-bis), ed in altri casi quello successivo, ad impulso di parte (art.6). È da segnalare che il contraddittorio preventivo è divenuto ormai obbligatorio per legge non soltanto in caso di accertamento da studi di settore, ma anche in caso di accertamento sintetico ai sensi dell'art.38 del DPR n.600/73, così come modificato dalla recente Manovra estiva (art.22, D.L. n.78/10 convertito nella L. n.122/10).

I benefici dell'accertamento con adesione sono noti e si concretizzano in una diversa misurazione delle imposte dovute ad un'automatica riduzione delle sanzioni, ormai pari ad un terzo (e non più un quarto) in virtù delle modifiche apportate alla legge dall'art.1, co.18, lett.b), della L. n. 220 del 13 dicembre 2010.

⇨ La procedura

La procedura di accertamento con adesione è libera da vincoli particolari o modelli di predisposizione dell'istanza ed è esente da bollo. Il contribuente ha facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa tributaria, conferendo allo stesso delega a rappresentarlo nel procedimento ed a sottoscrivere anche l'atto di adesione. Sul punto è da segnalare che, a fronte dei diversi orientamenti degli uffici impositori, l'Agenzia delle Entrate ha di recente emanato la [R.M. n.13 del 9 febbraio 2011](#) che ha chiarito che la procura al professionista e l'autentica della firma, nella procedura di accertamento con adesione, sono esenti da bollo.

Il termine entro il quale presentare l'istanza di adesione è quello della proposizione del ricorso, e cioè 60 giorni oltre l'eventuale sospensione feriale (i 46 giorni compresi tra il 1° di agosto ed il 15 di settembre) dalla notificazione dell'avviso di accertamento.

L'istanza, in carta libera, può essere consegnata all'ufficio impositore o spedita per posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, e comporta una sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere in Commissione Tributaria.

Il contenuto dell'istanza è libero, nel senso che la stessa può limitarsi a contenere la mera richiesta di essere ascoltati in contraddittorio ovvero può essere dettagliata ed argomentata, così da fornire all'ufficio impositore tutti gli elementi utili ad un tempestivo esame della ipotesi di definizione.

Non è infrequente il caso in cui il contribuente preferisca, in prima battuta, non scoprire in alcun modo le proprie carte e si presenti in ufficio con l'intento di capire se, ed in quale misura, l'ufficio sia disponibile ad accettare la rigerminazione dell'imponibile che si intende prospettare, riservandosi di produrre apposita memoria illustrativa.

In tali circostanze è sempre possibile che il contraddittorio venga aggiornato per una puntuale analisi dei supporti probatori eventualmente allegati ovvero per concedere il termine richiesto per formulare osservazioni.

A questo punto l'ufficio può ritenere accettabile la proposta ovvero farne una propria e, in caso di accordo con il contribuente, viene sottoscritto l'atto di adesione. Tale atto deve:

- essere adeguatamente motivato;
- spiegare le ragioni addotte dalla parte contribuente;
- illustrare lo stato della giurisprudenza sui punti controversi;
- evidenziare la possibilità di un contenzioso lungo, dispendioso e dall'esito incerto, così da giustificare le reciproche concessioni alla base dell'accordo.

Il pagamento delle somme concordate deve avvenire entro venti giorni ed è rateizzabile in otto rate ovvero in dodici rate per importi superiori ad € 51.645,69. Per le somme superiori a 50 mila euro, l'art.2, co.1-*quater*, D.L. n.125 del 5 agosto 2010, convertito, con modificazioni, dalla L. n.163 del 1° ottobre 2010 (in vigore dal 6/10/10), ha reintrodotto l'obbligo di produrre una garanzia fideiussoria.

⇒ Il perfezionamento: pagamento e fideiussione

Merita qualche riflessione anche il momento di perfezionamento dell'adesione e gli effetti che ne derivano.

Preliminarmente, si evidenzia che la sottoscrizione dell'accertamento con adesione non è di per sé sufficiente al perfezionamento dell'*iter* dovendosi contemplare nella formazione progressiva della fattispecie anche il rilascio e la consegna della fideiussione oltre al versamento delle somme dovute (la prima rata, laddove il contribuente abbia optato per la rateazione).

Il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono, infatti, una modalità di esecuzione della procedura ma ne rappresentano, invece, il presupposto fondamentale ed imprescindibile per la sua efficacia. E dunque, venendosi a completare la fattispecie del concordato soltanto con il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia, nell'ipotesi in cui essi difettino, la procedura dell'accertamento con adesione non si perfeziona, lasciando permanere nella sua integrità la pretesa tributaria. Con la conseguenza ulteriore che riprende efficacia il precedente atto impositivo i cui effetti erano sospesi nelle more del perfezionamento della procedura¹³.

Laddove l'*iter* dell'accertamento con adesione non sia stato perfezionato, ad esempio per omessa presentazione della fideiussione, incombe sull'Amministrazione Finanziaria la nuova determinazione delle sanzioni da irrogarsi avuto riguardo alla disciplina di cui all'art.12, D.Lgs. n.472/97¹⁴.

¹³ Cass., Sez. trib., sent. n.26681/09.

¹⁴ CTP di Treviso, sez. VIII, sent. n.74/09.

Gli effetti dell'adesione

Il comma 3 dell'art.2 del D.Lgs. n.218/97 stabilisce – in via preliminare – che:

l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, ad eccezione delle ipotesi tassativamente previste dal successivo co.4.

L'accertamento definito con adesione diventa in pratica "intoccabile", tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo¹⁵.

L'accertamento definito in adesione non può essere messo in discussione dal contribuente nemmeno con una domanda di rimborso di quanto pagato. Una volta rideterminato il reddito imponibile ed assolto dalla società a quanto dovuto, non possono essere più prese in considerazione delle istanze di rimborso afferenti l'annualità definita, pena l'alterazione della misura della base imponibile concordata fra le parti¹⁶.

Inoltre, il contenuto dell'atto non rileva "ai fini extra tributari", fatta eccezione per i contributi previdenziali ed assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella dell'imposta sui redditi e senza, tuttavia, che sul maggiore imponibile definito si applichino sanzioni ed interessi.

Le parole "ai fini extra tributari" sono abbastanza generiche da sembrare incoraggianti: in realtà il contribuente, per determinare correttamente il costo del concordato, dovrà tenere conto delle maggiori imposte (dirette ed indirette) e dei maggiori contributi previdenziali ed assistenziali.

I benefici penali dell'adesione

A partire dai concordati perfezionati dal 15 aprile 2000¹⁷ e per effetto della disciplina dei reati, in materia di imposte sui redditi ed Iva, introdotta dal D.Lgs. n.74/00, la circostanza attenuante, considerata rilevante e produttiva di effetti dal Legislatore, è costituita dal pagamento del debito tributario: in particolare, l'art.13 del D.Lgs. n.74/00 ha sancito che le pene previste per i delitti di cui al citato decreto:

"sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie¹⁸ indicate nell'art.12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante il pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

Per rendere possibile l'applicazione dell'attenuante, il pagamento deve intervenire prima dell'apertura del dibattimento: pertanto, se l'atto di adesione non è stato ancora redatto e, di conseguenza, non è avvenuto il pagamento, per non perdere il beneficio dell'attenuante è necessario che il contribuente richieda al giudice il rinvio dell'apertura del dibattimento ed all'Ufficio finanziario un'accelerazione del contraddittorio.

¹⁵ In tal senso, ex pluribus, CTP di Vercelli, sez. I, sent. n.14/09; Cass., sez. Trib., sent. n.10086/09.

¹⁶ Cass., sez. Trib., sent. n.18962/05: "Invero, l'art. 1 del D. Lgs. n. 218/1997 stabilisce che l'accertamento delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto) può essere definito con adesione del contribuente; e l'art. 2, comma 3, della indicata fonte normativa stabilisce, per quanto qui rileva, che "l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione" e che lo stesso "non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio ..." (salvo i casi, che qui non ricorrono, di cui al comma 4 del citato art. 2). Da tale disciplina normativa si ricava chiaramente che, da parte del contribuente, il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai rimesso in discussione".

¹⁷ Data di entrata in vigore del D.Lgs. n.74/00.

¹⁸ Le pene accessorie previste sono: a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; b) incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni; c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni; d) interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; pubblicazione della sentenza a norma dell'art.36 del codice penale.

Peraltro, l'estinzione del debito non deve necessariamente essere effettuata dall'indagato (o imputato), ben potendo quest'ultimo beneficiare della circostanza attenuante anche nell'ipotesi in cui il pagamento sia effettuato da un terzo che ne abbia interesse: essenziale è raggiungere il risultato che il Legislatore si propone.

Non convince, invece, l'interpretazione di coloro che escludono il beneficio dell'attenuante nel caso in cui il debito tributario sia estinto mediante compensazione con altri tributi, utilizzando il modello F24, sulla base del fatto che ammettere l'estinzione del debito tributario senza prima aver accertato il diritto al credito vantato potrebbe comportare l'indebita fruizione del beneficio penale in caso di successiva constatata insolvenza del contribuente. Pur tuttavia eventuali difficoltà di controllo dell'Amministrazione Finanziaria non possono ricadere sul contribuente¹⁹ e, comunque, ciò:

“non può precludere l'utilizzo di uno strumento, quello della compensazione, che ormai ha assunto un posto stabile nel nostro ordinamento, anche alla luce dell'art. 8 dello Statuto del contribuente, laddove è consentita la generale possibilità di estinguere l'obbligazione fiscale anche per compensazione di crediti tributari o contributivi”²⁰.

L'ulteriore azione accertatrice del Fisco

È riconosciuta all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti, anche dopo l'intervenuta definizione in adesione, nel caso in cui vi sia la *sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consentano di accertare un maggior reddito imponibile superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a lire 150 milioni (€77.468,53)*. Per l'applicazione di detta fattispecie devono sussistere congiuntamente *entrambi* i presupposti. È interessante osservare che il presupposto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi costituisce condizione di legittimità per reiterare l'attività di accertamento sia in materia di imposte sui redditi che di Iva²¹: infatti, è proprio la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che consente l'esercizio dell'ulteriore attività accertatrice, concretizzandosi in un ampliamento della conoscenza della situazione di fatto, rispetto al momento di emanazione del precedente accertamento. Ciò sta a significare che gli accertamenti integrativi²² non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente o dei precedenti accertamenti perché la norma esige tanto la presenza di elementi non apprezzati nel precedente avviso, quanto l'acquisizione della loro conoscenza in un momento successivo all'esercizio della prima attività accertativa. In ordine al secondo presupposto, le istruzioni ministeriali contenute nella C.M. n.235/97 chiariscono che:

“... il limite del 50% va commisurato al “reddito definito” e non al “maggior reddito definito”, con la conseguenza che, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi”.

¹⁹ L. Ferrajoli, in *Il Sole 24 ore*, del 22/07/00, afferma - correttamente - che *“il problema, semmai, è quello di verificare preventivamente il diritto di credito del contribuente che intenda avvalersi di tale facoltà, e ciò con implicito onere degli uffici nell'istituire procedure per la verifica preventiva del credito compensabile quando il contribuente faccia istanza in tal senso per l'utilizzo ai fini penali del credito”*.

²⁰ L. Ferrajoli, *cit.*

²¹ Cfr. art.43 del DPR n.600/73 in materia di imposte sui redditi e art.57 del DPR n.633/72 in materia di Iva. La C.M. n.235/97 richiama anche l'attenzione sulle istruzioni di servizio n.7/1496 del 30 luglio 1977 *“... a proposito della necessità di specificare nell'ulteriore atto di accertamento gli elementi sopravvenuti e il modo in cui l'ufficio ne è venuto a conoscenza, curando di porre in rilievo non soltanto che trattasi di fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento, ma anche che non era possibile rilevarli né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima”*. Va precisato che la Corte di Cassazione (sent. n. 4164 del 11 aprile 1995) ha posto l'accento sul fatto che *“... il presupposto per l'integrazione o modificazione del precedente avviso ... va riscontrato con riferimento alla data dell'avviso medesimo, cioè al giorno della notificazione dell'accertamento in rettifica, non alla data anteriore in cui sia stato confezionato e sottoscritto il documento poi estrinsecatosi, con tale notificazione, in atto di rettifica”*.

²² Mentre l'accertamento parziale (art.41-bis DPR n.600/73 – art.54, co.5 DPR n.633/72) si fonda su segnalazione di enti esterni e consente di accertare un reddito non dichiarato, di determinare il maggior ammontare di un reddito solo parzialmente dichiarato, ovvero di determinare la non spettanza di agevolazioni, deduzioni, esenzioni, l'accertamento integrativo (in palese deroga a quanto previsto in tema di unicità dell'atto di accertamento dall'art.43 del DPR n.600/73) è reso possibile alla luce di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di accertamento e deve esplicitamente indicare nella parte motiva dell'atto i nuovi motivi e quando l'ente ne è venuto a conoscenza.

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.