

## In evidenza



Notizie *Flash*

Contrasto all'evasione: gli indirizzi delle Entrate per il 2011



Le schede di pratica professionale

La proroga dei versamenti e degli adempimenti fiscali



*Focus* di pratica professionale

Le società di comodo in Unico 2011

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Più tempo per i versamenti e per il 730 e proroghe di agosto pag.4
- Contrasto all'evasione: gli indirizzi delle Entrate per il 2011 pag.4
- Il decreto legge Sviluppo è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale pag.5
- In Gazzetta il quinto decreto sul Federalismo fiscale per le Regioni pag.5
- Imposta unica sui giochi, il regolamento sui *poker online* pag.5
- Pubblicato in Gazzetta Ufficiale il provvedimento del Direttore dell'Uif pag.5
- Sequestrabili i beni del consulente che amministra di fatto l'azienda che evade pag.5
- Il *broker* assicurativo senza autonoma organizzazione non paga l'Irap pag.6
- Studi di settore: accertamento nullo se lo scostamento è lieve e giustificato pag.6
- Perquisibile senza autorizzazione l'auto di terzi che trasporta documenti aziendali pag.6
- *Trust*: sulle imposte indirette la tassazione è in misura fissa pag.6
- I soggetti falliti continuano a rispondere dell'Ici pag.6
- *Transfer pricing*: è compito del Fisco fornire la prova dell'incongruenza pag.6
- Via libera al primo principio contabile per gli enti non *profit* pag.7
- Dal Cndcec le linee guida alla redazione del *business plan* pag.7
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – aprile 2011 pag.7
- TFR: coefficiente di rivalutazione – aprile 2011 pag.7
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di aprile pag.7



## Le schede di pratica professionale

- [La proroga dei versamenti e degli adempimenti fiscali](#) pag.8



## Focus di pratica professionale

- [Le società di comodo in Unico 2011](#) pag.10
- [La determinazione dell'Irap secondo il metodo di derivazione contabile: le principali questioni controverse](#) pag.15
- [Le detrazioni delle spese sugli immobili nel modello Unico 2011 PF](#) pag.21



## Il Punto sull'Iva

- [I chiarimenti delle Entrate sulla presentazione di garanzie nei rimborsi Iva](#) pag.27



## Accertamento e Verifiche

- [Istanze di rateizzazione degli importi iscritti a ruolo. La proroga della dilazione e la direttiva Equitalia n.12/11](#)

pag.32



## Scadenario

- [Principali scadenze dal 1 al 15 giugno 2011](#)

pag.37

PARERI  
&  
QUESITI

### OFFERTA RISPOSTE AI QUESITI SPECIALE UNICO 2011

Gentile Professionista,  
in vista del più importante adempimento dell'anno, il servizio Pareri e Quesiti di Gruppo Euroconference Le propone una **SPECIALE OFFERTA**, per aiutarLa nei dubbi di compilazione delle dichiarazioni

**1 quesito € 100,00 + IVA** anziché € 125,00 + IVA

**5 quesiti € 400,00 + IVA** anziché € 625,00 + IVA

L'offerta si riferisce a quesiti di semplice difficoltà ed è valida fino al 15.07.2011  
I quesiti potranno essere richiesti entro il 15.07.2011

Ulteriore sconto per possessori Privilege Card

ACCEDI ALL'OFFERTA E INVIA I QUESITI



Gruppo  
**EUROCONFERENCE®**  
costruiamo competenze

Gruppo Euroconference S.p.a. - Via E. Fermi, 11/A - 37135 Verona - Tel: 045 9690163 - Fax: 045 583111  
E-mail: [quesiti@euroconference.it](mailto:quesiti@euroconference.it) - Web: [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)



### DICHIARAZIONI

#### Più tempo per i versamenti e per il 730 e proroghe di agosto

Con il **DPCM del 12 maggio**, pubblicato in **G.U. n.111 del 14 maggio 2011**, è stato previsto lo slittamento dei termini, dal 16 giugno al 6 luglio 2011, senza alcun pagamento aggiuntivo, dei versamenti delle imposte dirette, dell'Irap e dell'acconto della cedolare secca. Il DPCM prevede, inoltre, in relazione alle stesse imposte, la possibilità di effettuare i versamenti dal 7 luglio al 5 agosto 2011, versando una maggiorazione, a titolo di interesse, pari allo 0,40%. Quest'anno la proroga riguarda indistintamente le persone fisiche, mentre per tutti gli altri lo spostamento in avanti delle scadenze si riferisce soltanto alle attività interessate dagli studi di settore. Più tempo anche per i contribuenti che presentano il modello 730, che potrà essere consegnato al datore di lavoro entro il 16 maggio 2011 e ai Caf o ai professionisti abilitati, entro il 20 giugno 2011. A favore dei Caf e dei professionisti abilitati è stato, inoltre, previsto un differimento dal 30 giugno al 12 luglio 2011 per la trasmissione telematica del modello 730 presentato da lavoratori dipendenti e pensionati. Estate di riposo per i versamenti e gli adempimenti. Infatti, il DPCM prevede che le scadenze in agenda tra il 1° e il 20 agosto vengano tutte spostate a sabato 20 e, quindi, automaticamente a lunedì 22 agosto, per consentire ai contribuenti di fruire di più tempo per effettuare i versamenti evitando gli eventuali disagi legati al periodo estivo. Non rientrano, in ogni caso, in questa ultima finestra i versamenti con la maggiorazione dello 0,40% per cento, che vanno eseguiti dal 7 luglio al 5 agosto.

*Si veda la scheda sinottica a pag.8.*

[DPCM](#)  
[12/05/11](#)  
[G.U.](#)  
[14/05/11](#)  
[n.111](#)



### ACCERTAMENTO, VERIFICHE E CONTROLLI

#### Contrasto all'evasione: gli indirizzi delle Entrate per il 2011

Con la **circolare n.21 del 18 maggio 2011**, l'Agenzia delle Entrate ha fissato come di consueto gli indirizzi operativi ai propri uffici sulla prevenzione e il contrasto dell'evasione per l'anno 2011. Si segnalano, in particolare, le seguenti istruzioni.

Imprese minori e lavoratori autonomi: sono coinvolti nel piano dei controlli 2011 i contribuenti che presentano anomalie e comportamenti difformi rispetto agli studi di settore, oltre che la presenza di annualità consecutive e in perdita; inoltre, una quota crescente di controlli verrà riservata agli esercenti arti e professioni, privilegiando come metodo le indagini finanziarie.

Grandi contribuenti: l'Agenzia punta a consolidare e migliorare ancora nel 2011. Un obiettivo che le recenti innovazioni normative rendono più vicino, a partire dalle nuove disposizioni sul *transfer pricing*, che valorizzano l'impegno delle imprese a predisporre la documentazione necessaria per riscontrare la conformità dei prezzi di trasferimento praticati al valore normale.

Persone fisiche: sono previsti controlli formali delle dichiarazioni dei redditi, in larga parte automatizzati. Il principale strumento resta l'accertamento sintetico.

Non profit e agricoli: per gli ENC l'obiettivo è intercettare lo svolgimento di attività produttive e commerciali, non marginali, che comportano il recupero delle agevolazioni fiscali indebitamente fruite; nel comparto agricolo l'attività di controllo va indirizzata anche nei confronti dei soggetti che dissimulano sotto forma di agriturismo vere e proprie imprese commerciali di ristorazione e alberghiere.

[C.M.](#)  
[18/05/11](#)  
[n.21](#)

[comunicato](#)  
[stampa](#)



## AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[D.L.  
13/05/11  
n.70  
G.U.  
13/05/11  
n.110](#)



### **Il decreto legge Sviluppo è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale**

È stato pubblicato sulla **G.U. n.110 del 13 maggio**, il **D.L. n.70 del 13 maggio** (c.d. *D.L. Sviluppo*) contenente una serie di semplificazioni per imprese e professionisti.

*Per una sintesi delle principali novità si rinvia all'articolo a pag.33 nel n.20 di questa Rivista*

## FEDERALISMO FISCALE

[D.Lgs.  
6/05/11  
n.68  
G.U.  
12/05/11  
n.109](#)



### **In Gazzetta il quinto decreto sul Federalismo fiscale per le Regioni**

Sulla **G.U. n.109 del 12 maggio**, è stato pubblicato il quinto decreto attuativo sul Federalismo fiscale - **D.Lgs. n. 68 del 6 maggio 2011** - in tema di compartecipazione degli enti locali all'Irpef, all'Irap e all'Iva e che, in particolare, prevede la rideterminazione dell'addizionale irpef a decorrere dal 2013 a mezzo DPCM e la compartecipazione delle Regioni al gettito dell'Iva. Su quest'ultimo aspetto il decreto dispone che, a decorrere dal 2013, le modalità di attribuzione alle Regioni a statuto ordinario sono stabilite in conformità con il principio di territorialità. Tale principio tiene conto del luogo di consumo, identificandolo con quello in cui avviene la cessione di beni. Nel caso dei servizi, il luogo della prestazione può essere identificato con quello del domicilio del soggetto fruitore. Nel caso di cessione di immobili si fa riferimento alla loro ubicazione.

## IMPOSTE INDIRECTE

[Ministero Finanze  
decreto  
11/04/11  
G.U.  
17/05/11  
n.113](#)



### **Imposta unica sui giochi, il regolamento sui *poker online***

Sulla **G.U. n.113 del 17 maggio 2011** è stato pubblicato il **decreto dell'11 aprile 2011**, che contiene la modalità di calcolo e di versamento dell'imposta unica sui giochi, di cui al decreto direttoriale n.2011/666/Giochi/GAD del 10 gennaio 2011, in materia di *poker online* nelle modalità *tournament* e *cash game* e delle tasse sui *casinò games*.

## ANTIRICICLAGGIO

[Banca d'Italia  
Uif  
provvedimento  
4/05/11  
G.U. 13/05/11  
n.110](#)



### **Publicato in Gazzetta Ufficiale il provvedimento del Direttore dell'Uif**

È stato pubblicato sulla **G.U. n.110 del 13 maggio**, il **provvedimento del 4 maggio** del Direttore dell'Unità di Informazione Finanziaria della Banca d'Italia, che raccoglie le istruzioni sui dati e le informazioni da inserire nelle segnalazioni telematiche delle operazioni sospette.







## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione  
sentenza  
19/05/11  
n.19755](#)



### **Sequestrabili i beni del consulente che amministra di fatto l'azienda che evade**

Il consulente fiscale che sia anche amministratore di fatto dell'azienda responsabile di evasione fiscale può essere sottoposto al sequestro preventivo dei beni. Trattandosi di reati tributari la confisca per equivalente è inoltre applicabile non solo al prezzo ma anche al profitto del reato. Infine è onere del Tribunale accertare l'ammontare della violazione finanziaria. Sono questi, in sintesi, i principi affermati dalla Corte di Cassazione nella **sentenza n.19755 del 19 maggio**.

<p><a href="#">Cassazione ordinanza 17/05/11 n.10851</a></p> 	<p><b>Il broker assicurativo senza autonoma organizzazione non paga l'Irap</b> L'attività di agente assicurativo è assimilabile a quella dell'agente di commercio e, pertanto, è esclusa dall'applicazione dell'Irap qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Lo ha stabilito la Cassazione con l'<b>ordinanza n.10851 del 17 maggio</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione ordinanza 16/05/11 n.10778</a></p> 	<p><b>Studi di settore: accertamento nullo se lo scostamento è lieve e giustificato</b> L'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli Studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è <i>ex lege</i> determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli <i>standard</i>, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. Inoltre, ai fini dell'avvio della procedura di accertamento, è necessario che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli Studi di settore testimoni una grave incongruenza. Lo conferma la Corte di Cassazione con l'<b>ordinanza n.10778 del 16 maggio</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 13/05/11 n.10590</a></p> 	<p><b>Perquisibile senza autorizzazione l'auto di terzi che trasporta documenti aziendali</b> In caso di controlli fiscali può essere sottoposta a perquisizione, senza ulteriore autorizzazione del PM, anche l'auto di un terzo soggetto, se è adibita al trasporto di documentazione dell'azienda in verifica. Con la <b>sentenza n.10590 del 13 maggio</b>, la Corte di Cassazione ha pertanto ritenuto legittimo l'accertamento basato sull'acquisizione di documentazione extracontabile rinvenuta nell'automobile del fratello dell'amministratore, sorpreso in flagrante a caricare sulla propria autovettura materiale riconducibile all'azienda indagata.</p>
<p><a href="#">CTP Lodi sentenza 4/04/11 n.60/2/11</a></p> 	<p><b>Trust: sulle imposte indirette la tassazione è in misura fissa</b> Il <i>trust</i> non comporta alcun trasferimento di ricchezza al momento della sua costituzione nei confronti del <i>trustee</i>, che di fatto non ottiene alcun sostanziale arricchimento personale e non realizza alcun accrescimento definitivo del suo patrimonio, pertanto alla costituzione del <i>trust</i> va applicata l'imposizione in misura fissa. Per questi motivi la CTP di Lodi, con la <b>sentenza n.60/2/11 del 4 aprile</b>, ha accolto il ricorso del contribuente contro gli avvisi di liquidazione che rettificavano le imposte di registro, ipotecarie e catastali versate nella misura fissa di € 168,00.</p>
<p><a href="#">CTP Reggio Emilia sentenze 31/03/11 n.67/4/11 n.68/4/11</a></p> 	<p><b>I soggetti falliti continuano a rispondere dell'Ici</b> In caso di fallimento, il decreto di trasferimento degli immobili e il successivo decreto di chiusura della procedura fallimentare comporta che la società fallita e i falliti tornino <i>in bonis</i>, con l'obbligo di soddisfare eventuali creditori impagati. Pertanto l'Ici dovuta sugli immobili relativi al fallimento deve essere accertata in capo alla società fallita e ai soci illimitatamente responsabili (debitori principali), mentre risulta nullo l'accertamento nei confronti del nuovo proprietario. Lo ha stabilito la CTP di Reggio Emilia nelle <b>sentenze n.67/4/11 e n.68/4/11 del 31 marzo</b>.</p>
<p><a href="#">CTP Reggio Emilia sentenza 21/03/11 n.134/1/11</a></p> 	<p><b>Transfer pricing: è compito del Fisco fornire la prova dell'incongruenza</b> È onere che spetta all'Amministrazione Finanziaria quello di provare, per prima, la mancata corrispondenza dei prezzi praticati infragruppo rispetto a quelli di riferimento del mercato. Il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non dopo che il Fisco abbia provato, "<i>prima facie</i>", il non rispetto del principio del valore normale. È quanto emerge dalla <b>sentenza n.134/1/11 del 21 marzo</b> della CTP di Reggio Emilia.</p>

## CONTABILITÀ E BILANCIO

### Via libera al primo principio contabile per gli enti non profit

È stato approvato il **principio contabile n.1** per gli enti non profit, denominato “*Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*”, redatto dal tavolo tecnico tra commercialisti, Agenzia per il Terzo settore e Oic. Nella versione finale, sono state dettagliate in modo più attento le indicazioni *ad hoc* per gli enti non profit di minori dimensioni e particolare attenzione è stata posta all’esame del principio della competenza economica, la cui applicazione – in virtù della non presenza del corollario della correlazione tra proventi ed oneri, tipico degli enti *for profit* – sarà considerata caso per caso. Si applicherà a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011, anche se le parti ne raccomandano un’applicazione anticipata. Si tratta di un importante documento, che delinea l’insieme di norme di carattere generale che governano la redazione del bilancio. Un punto di riferimento, che dovrà essere considerato anche nella predisposizione dei successivi documenti. Il principio è, infatti, il primo di una serie che il tavolo tecnico ha intenzione di emanare. I prossimi saranno dedicati alla contabilizzazione di specifiche operazioni o poste, come liberalità e immobilizzazioni.

[Cndcec, Agenzia Terzo Settore, Oic principio contabile](#)  
19/05/11



## FINANZA AZIENDALE

### Dal Cndcec le linee guida alla redazione del business plan

Il Cndcec ha diffuso delle **linee guida** alla redazione del *business plan*, strutturate in otto documenti, indicandone le modalità di redazione e rappresentazione. Sono state inoltre riportate alcune esemplificazioni numeriche e descrittive che perseguono l’obiettivo di fornire all’utilizzatore un supporto concreto alla redazione del piano industriale. Il lavoro realizzato richiama i “*Principi generali di redazione del Business Plan*”, approvati dal Consiglio Nazionale il 9/12/03, con aggiornamenti, revisioni ed adattamenti connessi sia all’evoluzione del mercato economico e finanziario, sia alla crescente necessità di reperire fonti di finanziamento pubbliche e/o private.

[Cndcec documento](#)  
5/05/11



## ADEMPIMENTI

### Istat, comunicato l’indice dei prezzi al consumo – aprile 2011

Con **comunicato** dello **scorso 16 maggio**, l’Istituto nazionale di statistica ha reso noto l’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di aprile 2011, che si pubblica ai sensi dell’art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell’art. 54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L’indice è pari a 102,4. La variazione dell’indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell’anno precedente è pari al + 2,6%.

[Istat comunicato](#)  
16/05/11



### TFR: coefficiente di rivalutazione – aprile 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di gennaio 2011 è pari a 1,689595.

[Agenzia Entrate provvedimento](#)  
20/05/11  
[Sito Web](#)  
20/05/11



### Accertato il cambio delle valute estere per il mese di aprile

Con **provvedimento** del **20 maggio**, pubblicato sul proprio sito *web* il 20/05/11, ai sensi dell’art.1, co.361, della L. n.244/07, l’Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di aprile 2011, ai sensi dell’art.110, co.9 del Tuir.



## **La proroga dei versamenti e degli adempimenti fiscali**

Con apposito [decreto](#) del Presidente del Consiglio dei Ministri del 12 maggio, pubblicato in G.U. n.111 del 14 maggio, il Governo ha previsto lo slittamento dei termini di versamento delle imposte sui redditi (Ires, Irpef ed Irap) e dell'acconto in caso di opzione della nuova imposta sostitutiva sui contratti di locazione - "c.d. cedolare secca", dal 16 giugno al 6 luglio 2011, senza richiesta di alcun pagamento aggiuntivo.

### **Proroga dei versamenti**

I versamenti potranno essere eseguiti anche successivamente, dal 7 luglio al 5 agosto 2011, versando la maggiorazione dello 0,40%.

Beneficiari della proroga sono:

- tutte le persone fisiche (titolari di Partita Iva e non);
- i soggetti diversi dalle persone fisiche che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore.

Ulteriore proroga è stata prevista dal medesimo decreto per il **modello 730**, consegnabile ai Caf o ai professionisti abilitati entro il 20 giugno 2011 (costoro potranno a loro volta effettuare la trasmissione telematica nel termine più ampio del 12 luglio 2011).

Il DPCM non prevede invece alcuna proroga con riferimento all'**Imposta Comunale sugli immobili**: pertanto, la scadenza relativa al versamento della prima rata per il periodo d'imposta 2011 rimane fissata al 16 giugno.

### **Proroga estiva per versamenti e adempimenti fiscali**

Infine il DPCM ha previsto il differimento al 20 agosto 2011 (che slitta al 22 agosto in quanto il 20 cade di sabato) di tutte le scadenze (sia adempimenti che versamenti) comprese tra il 1° ed il 20 agosto, precisando però che sono esclusi i versamenti con maggiorazione che scadono tra il 7 di luglio ed il 5 di agosto, che dovranno quindi rispettare tale termine.

### **Il riepilogo delle scadenze**

IN CASO DI PRIMA RATA VERSATA AL 16 GIUGNO IL VERSAMENTO SENZA MAGGIORAZIONE È SPOSTATO AL 6 LUGLIO					
Non titolari di partita Iva			Titolari di partita Iva con applicazione degli studi		
RATA	SCADENZA	INTERESSI	RATA	SCADENZA	INTERESSI
I	6 luglio		I	6 luglio	
II	31 luglio (20 agosto)	0,27	II	16 luglio	0,11
III	31 agosto	0,60	III	20 agosto	0,44
IV	30 settembre	0,93	IV	16 settembre	0,77
V	31 ottobre	1,26	V	16 ottobre	1,10
VI	30 novembre	1,59	VI	16 novembre	1,43



**IN CASO DI PRIMA RATA VERSATA AL 16 LUGLIO  
IL VERSAMENTO (CON MAGGIORAZIONE) VA AL 5 AGOSTO**

<b>Non titolari di partita Iva</b>			<b>Titolari di partita Iva con applicazione degli studi</b>		
<b>RATA</b>	<b>SCADENZA</b>	<b>INTERESSI</b>	<b>RATA</b>	<b>SCADENZA</b>	<b>INTERESSI</b>
I	5 agosto		I	5 agosto	
II	31 agosto	0,28	II	20 agosto	0,12
III	30 settembre	0,61	III	16 settembre	0,45
IV	31 ottobre	0,94	IV	16 ottobre	0,78
V	30 novembre	1,27	V	16 novembre	1,11



## Le società di comodo in Unico 2011

### Il prospetto del quadro RF

Il quadro RF del modello Unico SC 2011 contiene le informazioni necessarie per verificare l'operatività del contribuente ed eventualmente il reddito minimo allo stesso attribuibile. Lo stesso è idealmente suddiviso in due sezioni:

la prima interamente contenuta nel rigo **RF74**

dedicata all'esposizione del motivo per cui il contribuente può in tutto o in parte evitare la compilazione dei restanti righi;

la seconda contenuta nei righi da **RF75 a RF83**

per effettuare i *test* di operatività e (eventualmente) il calcolo del reddito minimo.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	INTERPELLO						
	RF74 Esclusione/Disapplicazione <sup>1</sup>	Imposta sul reddito <sup>2</sup>	IRAP <sup>3</sup>	IVA <sup>4</sup>	Casi particolari <sup>5</sup>		
	Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale		
RF75 Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
RF77 Immobili A/10		,00	5%		,00	4,4%	
RF78 Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
			Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto		
RF81 Totale		2	,00	3	,00	5	,00
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83 Reddito imponibile minimo							,00

Per tale motivo la compilazione del modello deve in primo luogo verificare se siano presenti cause di esclusione o disapplicazione della normativa, nel qual caso la compilazione del prospetto potrebbe esaurirsi con la barratura dell'apposita casella. La casella Esclusione/Disapplicazione contenuta nel rigo RF74 colonna 1, va compilata dai soggetti non tenuti all'applicazione della disciplina in oggetto. La compilazione consta nell'indicazione di un codice in base alla causa di esclusione/disapplicazione relativa al singolo caso, codici che sono i seguenti:

1	per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
2	per i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3	per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
4	per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
5	per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6	per le società con un numero di soci non inferiore a 50 <sup>1</sup> ;
7	per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità <sup>2</sup> ;

<sup>1</sup> Come chiarito dalla C.M. n.9/08 "Il numero dei soci richiesto dalla norma è stato sensibilmente ridotto in considerazione del fatto che la soglia di cinquanta soci esprime una "dimensione" in sé sufficiente per escludere – relativamente alle società non quotate – la presunzione di non operatività. Si precisa che il requisito richiesto dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina – ossia la soglia minima di cinquanta soci – debba sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta".

<sup>2</sup> L'A.F., con la C.M. n.9/08, ha ritenuto che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma debba sussistere per tutti i giorni compresi nell'arco temporale oggetto di osservazione. Ancorché la disposizione richieda – ai fini dell'esclusione – la verifica del numero minimo dei dipendenti nei "due esercizi precedenti", è implicito e coerente con la *ratio* della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il *test* di operatività. La circolare precisa, inoltre, che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendenti, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

8	per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
9	per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
10	per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del Capitale sociale <sup>3</sup> ;
11	per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore <sup>4</sup> . Va ricordato come la società che non rientri nella causa di esclusione in esame debba, laddove riscontri la propria non operatività: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ richiedere se del caso la disapplicazione della norma mediante apposita istanza di interpello disapplicativa;</li> <li>➤ laddove la stessa non sia accolta ed il contribuente provvedere all'adeguamento alle risultanze di Gerico ovvero dei parametri, tale adeguamento non produrrà comunque una situazione di operatività. L'adeguamento in questione potrebbe essere utile ai fini del superamento del livello di reddito minimo ma, laddove tale incremento di ricavi non raggiunga tale obiettivo, dovrà essere effettuato un ulteriore adeguamento al reddito minimo previsto dall'art.30 della L. n.724/94.</li> </ul>

I codici da 1 a 11 sopra elencati fanno tutti riferimenti a causa di esclusione dalla normativa ma non sono gli unici. Infatti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 sono state individuate, ai sensi del co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, ulteriori cause oggettive di disapplicazione della disciplina. A tal fine, nella casella "Esclusione/Disapplicazione" va indicato, in base alla propria situazione, uno dei codici di seguito elencati:

20	società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria;
30	società sottoposte a sequestro penale o a confisca o con nomina di un amministratore giudiziario;
40	società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla L. n.431/98 o ad altre leggi regionali o statali;
50	società che detengono partecipazioni in: <ul style="list-style-type: none"> <li>• società considerate non di comodo ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94;</li> <li>• società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'art.30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;</li> <li>• società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art.168 del Tuir. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;</li> </ul>
60	società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive;
70	ipotesi precedente con esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;
99	nel caso in cui il soggetto (già in liquidazione) si assuma l'impegno di chiudere la stessa entro la prossima dichiarazione <sup>5</sup> .

<sup>3</sup> La C.M. n.9/08 dell'A.F. ha precisato che il requisito della soglia di partecipazione pubblica non inferiore al 20% del capitale, nel caso di raggiungimento di tale valore nel corso dell'esercizio, deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

<sup>4</sup> Secondo quanto chiarito dalla C.M. n.9/08 dell'Agenzia delle Entrate, vanno considerate congrue le società che, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dall'applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica. Per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che lo stesso possa considerarsi sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalità economica che influenzano i livelli di congruità ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.

<sup>5</sup> Tali ulteriori codici rappresentano ulteriori cause oggettive di disapplicazione della disciplina.

## L'istanza di disapplicazione

Un'ulteriore ipotesi di non compilazione del prospetto riguarda il caso di accoglimento dell'istanza di disapplicazione.

In tal caso vanno barrate, anche congiuntamente, le caselle:

<b>"Imposta sul reddito"</b>	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Ires;
<b>"Irap"</b>	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Irap;
<b>"Iva"</b>	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Iva.

L'ultima ipotesi di non compilazione del prospetto deve essere evidenziata con la barratura della casella "Casi particolari". La stessa va compilata:

- ➔ nell'ipotesi in cui il dichiarante, nell'esercizio relativo alla presente dichiarazione e nei due precedenti non abbia posseduto alcuno dei beni indicati nei righi da RF79 a RF84. In tal caso va indicato il codice "1" e il resto del prospetto non va compilato;
- ➔ nell'ipotesi in cui il dichiarante, esclusivamente con riferimento all'esercizio relativo alla presente dichiarazione, non abbia posseduto alcuno dei beni indicati nei righi da RF79 a RF84. In tal caso va indicato il codice "2" e le colonne 4 e 5 dei righi da RF79 a RF85 non vanno compilate.

## Omissione dell'obbligo di compilazione del prospetto

In presenza di obbligo di compilazione del prospetto, le conseguenze di una omissione da parte del contribuente possono essere differenti.

### Caso 1

**Ipotesi del contribuente che non compila il prospetto predisposto all'interno del quadro RF e, conseguentemente, non si adegua al reddito minimo**

In questa ipotesi, si deve ritenere che, ovviamente, sussista titolo per l'Agenzia delle Entrate per intervenire mediante notifica di avviso di accertamento, in virtù del fatto che sono mancanti nella dichiarazione tutti gli elementi sui quali determinare sia il *test* di operatività che il conseguente reddito minimo. È probabile che tale fase sia preceduta da una richiesta di documentazione da parte dell'ufficio competente.

### Caso 2

**Ipotesi del contribuente che compila il prospetto ma non procede all'adeguamento del reddito minimo**

Anche in questo caso si ritiene che sussista titolo per l'Amministrazione Finanziaria alla notifica di un avviso di accertamento maggiorato delle sanzioni dovute per l'infedeltà della dichiarazione. È questo il caso, infatti, del contribuente che non evidenzia nel rigo RN6 il reddito minimo derivante dall'adeguamento se superiore, evidentemente, a quanto emergente dalle scritture contabili.

### Caso 3

**Ipotesi del contribuente che compila il prospetto, indica il reddito minimo e non corrisponde l'imposta dovuta sul predetto reddito minimo**

In questa ipotesi, si deve ritenere che l'Amministrazione Finanziaria abbia a disposizione tutti gli elementi per procedere alla liquidazione della maggiore imposta risultante dalla dichiarazione, con una procedura che non si sostanzia in un avviso di accertamento ma una liquidazione delle imposte dovute secondo quanto previsto dall'art.36-bis del DPR n.600/73.

## I coefficienti 2010

La *test* di operatività e l'eventuale reddito minimo presunto si basa sull'applicazione di coefficienti percentuali che per l'anno 2010 sono così da riepilogare.

### ⇒ Test di operatività

- il **2%** del valore "*medio*" dei beni indicati nell'art.85, co.1, lett. c), d) ed e) del Tuir e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art.5 del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il **6%** al valore "*medio*" delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art.8-*bis*, co.1, lett. a) del DPR n.633/72, anche in locazione finanziaria. Il coefficiente del 6% viene ridotto:
  - al 5% nel caso di immobili classificati nella categoria catastale A10;
  - al 4% nel caso di immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
  - all'1% per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti.

- il **15%** al valore "*medio*" delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Nel calcolo dei valori medi devono essere necessariamente considerati i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma, siano esse di natura "automatica" (primo periodo d'imposta) o conseguenti all'accoglimento dell'istanza disapplicativa prevista dal comma 4-*bis* dell'art.30, L. n.724/94. Resta inteso che in ipotesi di contribuente costituitosi da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione)<sup>6</sup>.

### ⇒ Calcolo del reddito minimo

- il 1,5% del valore dei beni indicati nell'art.85, co.1, lett. c), d) ed e) del Tuir e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art.8-*bis*, co.1, lett.a) del DPR n.633/72, anche in locazione finanziaria. Il coefficiente viene ridotto:

al 4%	⇒	nel caso di immobili classificati nella categoria catastale A10;
al 3%	⇒	nel caso di immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
al 0,9%	⇒	per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti.

- il 12% del valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

## Società di comodo e rivalutazione

La rivalutazione degli immobili d'impresa prevista dal D.L. n.185/08 è stata un'opportunità colta da molte imprese. Il provvedimento concedeva una duplice possibilità: era possibile accedervi:

- 1) ai soli fini contabili;
- 2) o estendendo gli effetti anche in ambito fiscale mediante pagamento di un'imposta sostitutiva.

<sup>6</sup> In tal senso anche la C.M. n.25/E/07.

Nella prima ipotesi i maggiori valori iscritti non sono rilevanti (e non saranno mai rilevanti) ai fini dei *test* di operatività.

Anche nel secondo caso i maggiori valori non sono rilevanti nel modello Unico 2011, ma lo diverranno a decorrere dal periodo d'imposta 2013 (anno in cui la rilevanza fiscale dei maggiori valori sarà effettiva). A partire da quel momento, però, tali immobili (se di natura abitativa) parteciperanno al *test* di operatività con il coefficiente agevolato del 4% che verrà applicato – per tutto il triennio preso in considerazione dal co.2 dell'art.30, L. n.724/94 – sul maggior valore divenuto fiscalmente rilevante. E medesime considerazioni sono da svolgere anche con riguardo al coefficiente applicabile per il calcolo dell'eventuale reddito minimo che potrà essere abbattuto al 3,75%.

### **Le conseguenze**

Il rigo RF83 è dedicato all'indicazione del reddito minimo della società che in base alla verifica condotta è da considerare non operativa. Nel rigo RF83 va indicato il reddito minimo da confrontare con quanto indicato al rigo RN6 del quadro RN.

Se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo, l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato integrando il reddito imponibile di rigo RN6 del quadro RN di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

Quando è necessario aumentare il rigo RN6 l'operazione può essere raggiunta anche riducendo le perdite di cui al rigo RF59.

Vi è però anche da ricordare che i contribuenti non operativi subiscono limitazioni anche con riguardo l'Iva. Infatti:

- l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione Iva non può essere compensata, non è ammessa a rimborso né può essere ceduta (è possibile solo il riporto a nuovo);
- se per tre periodi di imposta consecutivi la società non effettua operazioni rilevanti a fini Iva per un importo almeno pari ai ricavi figurativi di cui al "*test* di operatività", l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

Ai fini Irap la società deve dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori;
- dei compensi per prestazioni occasionali di lavoro autonomo;
- e degli interessi passivi.



## **La determinazione dell'Irap secondo il metodo di derivazione contabile: le principali questioni controverse**

Come noto, l'articolo 1, co.5, L. n.244/07, ha modificato, con decorrenza dal periodo d'imposta 2008, le regole di determinazione della base imponibile ai fini Irap introducendo, per i soggetti Ires, una nuova modalità di determinazione basata sui valori di bilancio<sup>7</sup>. Le modifiche che hanno interessato l'art.5 del D.Lgs. n.446/97 hanno determinato un significativo "sganciamento" tra le regole di determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap e le regole per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

I soggetti interessati da tale innovazione sono essenzialmente:

- le società di capitali;
- gli enti commerciali;
- i *trust* residenti nel territorio dello Stato;
- le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato, secondo le previsioni dell'art.5-*bis* co.2 del D.Lgs. n.446/97, per la determinazione dell'imposta secondo il metodo di derivazione contabile.

Per evitare l'arbitraria iscrizione, da parte dei contribuenti, dei componenti positivi o negativi di reddito, il co.5 dell'art.5, D.Lgs. n.446/97 precisa che:

indipendentemente dall'effettiva collocazione nel Conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

Un ulteriore principio preminente rispetto alla derivazione dei dati direttamente dalle risultanze del Conto economico è contenuto nel co.4 dello stesso art.5 nel quale si ribadisce il principio di correlazione secondo il quale i componenti positivi e negativi classificati in voci del Conto economico diverse da quelle indicate nel co.1, concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Nel prosieguo della trattazione analizzeremo il problema dell'inerenza, il trattamento delle plusvalenze ed il trattamento ai fini Irap dei componenti di reddito relativi ai contratti di *leasing*.

### **L'inerenza**

I soggetti Ires, ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.446/97, non devono apportare agli importi iscritti in bilancio le variazioni previste dal Tuir, ma si limitano ad utilizzare direttamente i valori di bilancio classificati secondo i corretti principi contabili.

Ciò comporta che i componenti di costo per i quali il Fisco prevede presunzioni legali di parziale inerenza (si pensi ai costi delle autovetture aziendali oppure ai costi legati alla telefonia) possono essere interamente dedotti ai fini Irap, sempre nel rispetto della corretta iscrizione in bilancio.

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.36/E/09](#), aveva messo in discussione tale assunto sostenendo che l'inerenza di dette spese fosse sindacabile dall'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo.

<sup>7</sup> Si veda anche degli Autori: *Irap: le regole di presentazione del modello e la determinazione secondo il metodo "fiscale"*, nel n.20 di questa Rivista.

Successivamente, con la [C.M. n.39/E/09](#), l'Agenzia "corresse il tiro" riaffermando l'inerenza per i componenti negativi correttamente imputati a Conto economico in applicazione dei principi civilistici adottati dal contribuente precisando che i costi non attinenti l'impresa (è il caso dei costi legati a spese personali degli amministratori o dei soci) non possono essere dedotti solo perché civilisticamente iscritti al Conto economico. L'Agenzia nella medesima circolare ha chiarito che i limiti fiscali richiamati dalla C.M. n.36/E, ossia quelli che il Tuir stabilisce per l'Ires, ai fini Irap sono invece da interpretare come soglia di tranquillità, nel senso che se il contribuente deduce entro tale limite non avrà contestazioni sull'inerenza del costo. Nella circolare, infatti, viene precisato che:

"Per limitare le controversie che potrebbero sorgere in sede di controllo, sul modo in cui tali principi debbano essere correttamente applicati, e tenendo conto delle esigenze di certezza e di semplificazione che debbono informare il sistema tributario, l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.36/E del 2009 ha voluto individuare un'area di sicurezza all'interno della quale i contribuenti possono liberamente posizionarsi."

Ciò significa che è possibile dedurre integralmente ai fini Irap:

- l'ammortamento delle spese degli automezzi;
- l'ammortamento dei beni strumentali, anche se effettuato in misura maggiore rispetto ai coefficienti contenuti nel D.M. 31 dicembre 1988;
- le spese telefoniche;
- le manutenzioni e le riparazioni eccedenti il 5%;
- le spese di rappresentanza;
- le spese relative a somministrazioni alimenti e bevande e le spese alberghiere;
- i canoni di *leasing* indipendentemente dalla durata del contratto.

Si riporta di seguito un esempio di determinazione della base imponibile Irap di un soggetto Ires.

### Esempio

Supponiamo che il Conto economico della società Alfa Srl presenti, al 31 dicembre 2010, i seguenti componenti di reddito.

<b>A.1</b>	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.500.000
<b>B.6</b>	Costi per materie prime, sussidiarie e merci	250.000
<b>B.7</b>	Costi per servizi	150.000
<b>B.9</b>	Costi per il personale	100.000
<b>B.10</b>	Ammortamenti	50.000
<b>B.14</b>	Oneri diversi di gestione	30.000

Nella voce B.7 sono compresi:

- costi per spese telefoniche per € 10.000;
- costi per auto aziendale affidata in uso promiscuo all'amministratore per € 10.000;
- spese di vitto e alloggio aventi natura di spese di rappresentanza per € 30.000.

<b>METODO A VALORI CONTABILI art.5, D.Lgs. n.446/97</b>	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	+1.500.000
Costi per materie prime, sussidiarie e merci	-250.000
Costi per servizi	-150.000



Costi per il personale	-
Ammortamenti	-50.000
Oneri diversi di gestione	-30.000
<b>BASE IMPONIBILE Irap</b>	<b>1.020.000</b>

Le spese telefoniche, per l'auto aziendale e di rappresentanza, che secondo il Tuir sono soggette a precisi limiti di deducibilità, possono essere dedotte integralmente dalla base imponibile Irap.

### Le plusvalenze

Il comma 3 dell'art.5 precisa che:

*“i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, nonché le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione”.*

Per effetto del menzionato art.5, co.3, le plus o minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali rientrano in ogni caso nella base imponibile Irap, anche se classificate tra i componenti straordinari e quindi nelle voci E20 o E21.

Per quanto riguarda, invece, i beni strumentali, l'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.27/E/09](#), ha precisato che:

*“l'irrelevanza delle citate plus/minusvalenze che, prima facie, sembrerebbe derivare dalla soppressione del comma 3 dell'articolo 11 del D.Lgs. n.446/97 non appare coerente con il quadro sistematico che discende dal complesso della riforma della disciplina Irap”.*

La totale irrilevanza delle suddette componenti relative ai beni strumentali non sarebbe, infatti, coerente con la rilevanza delle plus e minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili patrimoniali e con il principio di correlazione, enunciato nel co.4 dell'art.5, in quanto tali beni hanno beneficiato della deducibilità delle quote di ammortamento dalla base imponibile Irap e quindi le componenti reddituali che si contabilizzano in sede del loro realizzo sono indirettamente collegate a costi che hanno concorso alla formazione della base imponibile in periodi d'imposta precedenti.

Un'ulteriore conferma della rilevanza delle plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali contabilizzati nelle voci E.20 e E.21 si trova nelle istruzioni al modello Irap 2011 nelle quali è previsto che nel rigo IC49, colonna 2, vadano indicate:

*“oltre agli importi di colonna 1, le altre variazioni in aumento non espressamente elencate nella sezione, tra le quali, a titolo meramente esemplificativo...l'importo delle plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, ove non imputato in voci rilevanti ai fini dell'Irap”.*

Plusvalenze e minusvalenze (art.5, co.3, D.Lgs. n.446/97, C.M. n.27/E/9)			
Determinazione base imponibile		Da cessione beni strumentali	Da cessione immobili patrimonio
Valori di bilancio	Voce A. 5 Voce E. 20 Voce B. 14 Voce E. 21	Imponibile ovvero Deducibile	Imponibile ovvero Deducibile

## Il leasing immobiliare

Sul *leasing* immobiliare è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, nel corso della diretta MAP del 3 giugno 2010, ha cercato di chiarire i dubbi relativi alla indeducibilità della quota di *leasing* riferibile al terreno, ai sensi dell'art.36 del D.L. n.223/06.

Con la C.M. n.36/E/09, par.1.3, l'Agenzia sostenne l'indeducibilità del terreno ai fini Irap, ma il riferimento era limitato alla quota d'ammortamento e non al caso del *leasing*.

Dal momento che la nuova modalità di determinazione della base imponibile Irap è stata introdotta successivamente al citato D.L. n.223/06, prevalse l'orientamento secondo il quale non fosse necessario attuare alcuna distinzione tra quota capitale riferita al fabbricato e quota capitale riferita al terreno.

L'Agenzia delle Entrate, nella diretta MAP del 3 giugno 2010, parifica invece il trattamento ai fini Ires ed Irap con la conseguente indeducibilità della quota di canone riferita al terreno.

## Il lease back

L'ultimo comma dell'art.2425-bis c.c., "Iscrizione dei ricavi, proventi, costi ed oneri" dispone che le plusvalenze derivanti dalle operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono ripartite in funzione della durata del contratto di locazione. In questo senso quindi, il codice impone di frazionare la plusvalenza realizzata, in funzione della durata del *leasing*.

La [R.M. n.237/E/09](#) aveva stabilito, richiamando la C.M. n.11/E/07, che nell'ambito di un contratto di *lease back*, la plusvalenza fiscalmente rilevante ai fini dell'Ires concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile secondo i criteri dell'art.86, co.4 Tuir, ossia nell'esercizio in cui è realizzata, ovvero in quattro quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. Ai fini dell'Irap invece, valeva il principio di dipendenza dai dati di bilancio che era stato interpretato in maniera restrittiva dalla più volte citata C.M. n.36/09. Proprio in applicazione del richiamato principio di derivazione del valore della produzione dal Conto economico, è stato recentemente chiesto all'Amministrazione se, nell'ipotesi della *retrolocazione* possa prevalere il principio contabile disposto dall'art.2425-bis c.c. rispetto alla regola fissata dall'art.5 co.5 del D.Lgs. n.446/07.

L'Agenzia, confermando la soluzione proposta dal contribuente nell'interpello, ha chiarito che nell'ambito Irap prevale il disposto civilistico sopra richiamato, con la conseguente tassazione della plusvalenza, in base al contratto di locazione finanziaria.

## Punti aperti e casi dubbi

La derivazione diretta della base imponibile Irap dai dati di bilancio è stata foriera di ulteriori dubbi interpretativi del cui trattamento, per brevità, diamo menzione nella tabella che segue, estratta dal documento "*Bilancio 2009 per soggetti non IAS - Irap per le società industriali, commerciali e di servizi. Punti aperti e casi dubbi*" del marzo 2010.

Irap 2011, punti aperti e casi dubbi (L. n.244/07, C.M. n.11/09, C.M. n.27/09, C.M. n.36/09, C.M. n.39/09, documento Cndcec e Istruzioni Ministeriali)			
Fattispecie	Legge	Circolari	Commenti
Interessi capitalizzati e indicati nella voce A4 del Conto economico			Rilevano in conseguenza del principio di derivazione. Gli interessi imputati a Conto economico non rilevano; quelli capitalizzati rilevano in quanto correlati a voci di costo deducibili in esercizi futuri.
Plus/minusvalenze da cessione di beni		C.M. n.27/09	Rilevano.

Plus/minusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili non strumentali	Rilevano ai sensi della L. n.244/07	Istruzioni Irap/11, Assonime n.25/09	Determinazione sulla base del valore fiscale dell'immobile.
Contributi erogati a norma di legge			Conferma delle regole precedenti.
Proventizzazione fondi non dedotti			Detassazione.
Credito d'imposta per le attività di ricerca industriale art.1, co.280, L. n.296/06			Non è tassato ai fini Irap per espressa previsione di legge.
Risarcimenti assicurativi		Istruzioni Irap/11	Rilevano.
Spese per servizi bancari			Deducibili se classificabili in voci di conto economico rilevanti ai fini Irap.
Compensi amministratore o sindaco			Non rilevano (salvo eccezioni).
Indennità chilometriche		C.M. n.27/09	Indeducibili; in generale non rilevano le indennità e gli elementi che costituiscono retribuzione lorda.
Spese per servizi da destinare al personale per lo svolgimento dell'attività		C.M. n.27/09	Deducibili.
Costi e spese per telefonia, auto, rappresentanza ed erogazioni liberali		C.M. n.36/09 e n.39/09	Costo deducibile nel rispetto delle regole dell'inerenza di bilancio.
Iva non detratta su prestazioni alberghiere e alimenti e bevande		R.M. n.84/09 e Assonime n.34/09 e C.M. n.25/10	Non deducibile sia in caso in cui il contribuente, pur essendo in possesso di fattura relativa a tali prestazioni, per ragioni di convenienza economica abbia scelto di non detrarre l'Iva, sia nel caso in cui il contribuente disponga di un documento (ricevuta o scontrino) relativo a tali prestazioni, in cui non è evidenziata l'Iva. Tuttavia la recente C.M. n.25/E/10 ha rivisto la posizione dell'Amministrazione, chiarendo che, il principio di indeducibilità può subire un'eccezione qualora la scelta di non richiedere il documento per le prestazioni alberghiere si basi su una valutazione di convenienza. In tal caso, è possibile riconoscere all'Iva non detratta la natura di "costo inerente" e pertanto la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi, tra cui ovviamente l'Irap.

Ammortamento dell'avviamento e dei marchi	Deducibile in misura non superiore ad 1/18 anche senza imputazione a Conto economico		
Ammortamento dei beni materiali eccedenti i coefficienti di cui al D.M. 31/12/98	<u>Ammortamenti iscritti in bilancio dal 2008</u> : deducibili per derivazione	C.M. n.27/09 Istruzioni Irap/11, Assonime n.25/09	<u>Ammortamenti non dedotti fino all'esercizio 2007</u> : deduzione a partire dall'esercizio successivo a quello in cui si conclude l'ammortamento civilistico, entro i coefficienti del D.M. 31/12/98 ovvero in caso di cessione del bene, in sede di determinazione della plus/minusvalenza fiscale. Secondo Assonime, deducibili anche durante il periodo di ammortamento, se il relativo ammortamento sia inferiore ai limiti tabellari.
Ammortamento dei maggiori valori derivanti da rivalutazione beni immobili art.15 D.L. n.185/08			Occorre valutare la necessità di neutralizzare fiscalmente i maggiori ammortamenti.
Ammortamenti su maggiori o minori valori dei beni derivanti da operazioni straordinarie		C.M. n.27/09 Assonime n.25/09 e n.41/09	<u>Maggiori valori</u> : gli ammortamenti per la parte riferibile ai maggiori valori, sono indeducibili a meno che non si sia esercitata l'opzione per l'affrancamento mediante il pagamento della sostitutiva art.176, co.2-ter, Tuir. In caso di cessione dei beni, si deve tenere conto, in sede di determinazione delle plus/minusvalenze, dei diversi valori contabili e fiscali. <u>Minori valori</u> : irrilevanti; pertanto, la beneficiaria potrà calcolare gli ammortamenti tenendo conto del maggior valore fiscale che avevano i beni prima dell'operazione straordinaria.



### Le detrazioni delle spese sugli immobili nel modello Unico 2011 PF

In fase di compilazione del quadro RP del modello Unico 2011 Persone Fisiche va prestata particolare attenzione all'imputazione degli oneri che danno diritto alla detrazione Irpef. In questo intervento vengono analizzate le detrazioni di imposta legate al sostenimento di spese relative agli immobili:

#### 19% DEGLI INTERESSI PASSIVI PAGATI SUI MUTUI PRIMA CASA

Sono detraibili gli interessi passivi e gli oneri accessori legati al contratto di mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione principale (art.15, co.1, lett.b del Tuir) ovvero per la costruzione o ristrutturazione edilizia dell'immobile da adibire ad abitazione principale (art.15, co.1-ter del Tuir). Il risparmio di imposta è pari al 19% dell'importo di interessi passivi pagati nell'anno 2010, nel limite massimo annuo:

di €4.000

o di €2.582,28

nel caso di acquisto (che comporta una detrazione massima pari ad € 760);

nel caso di costruzione o ristrutturazione (che comporta una detrazione massima pari ad € 491).

- 1) Nel caso di **acquisto** la detrazione spetta al contribuente acquirente dell'immobile e intestatario del contratto di mutuo (anche se l'immobile è adibito ad abitazione principale di un suo familiare), a condizione che l'immobile sia adibito a dimora abituale entro un anno dall'acquisto e che l'acquisto sia avvenuto nell'anno antecedente o successivo alla stipula del contratto di mutuo.
- 2) Nel caso di **costruzione o ristrutturazione** la detrazione è riconosciuta solo se il mutuo è stipulato in data successiva al 1° gennaio 1998 e non oltre sei mesi antecedenti o diciotto mesi successivi alla data di inizio dei lavori di costruzione. In tal caso l'immobile deve essere adibito ad abitazione principale entro sei mesi dal termine dei lavori di costruzione.

#### 36% DELLE SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

Sono detraibili le spese sostenute nell'anno 2010 per gli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia su edifici residenziali. Il risparmio di imposta è pari al 36% delle spese sostenute nel limite massimo riferito alla singola unità immobiliare di € 48.000. Per le spese sostenute nel 2010 la detrazione va obbligatoriamente fruita in 10 anni con rate di pari importo annuale. Nel modello Unico 2011 PF andranno riportate anche le rate successive alla prima delle spese sostenute in anni precedenti al 2010. Stante la proroga disposta dalla Legge finanziaria per il 2010 sono attualmente agevolabili le spese sostenute fino al prossimo 31 dicembre 2012.

Si segnala che l'art.7, co.1, lett.c) del D.L. n.70 del 13 maggio 2011 (c.d. Decreto Sviluppo) prevede l'abolizione della comunicazione preventiva all'inizio dei lavori all'Agenzia delle Entrate, ad oggi obbligatoria per fruire della detrazione del 36%. Sarà sufficiente la comunicazione di inizio lavori al Comune competente e l'indicazione nella dichiarazione dei redditi degli estremi della stessa. Il decreto sviluppo elimina anche l'obbligo di indicazione della manodopera in fattura.

## 55% DELLE SPESE PER INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO DEGLI EDIFICI

Sono detraibili le spese sostenute nell'anno 2010 per la riqualificazione energetica, gli interventi sull'involucro degli edifici, l'installazione dei pannelli solari e la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale. Il risparmio di imposta è pari al 55% delle spese sostenute nel limite massimo di:

€181.818	€109.091	€54.545
▼	▼	▼
per la riqualificazione energetica;	per gli interventi sull'involucro e l'installazione dei pannelli solari;	per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

Per le spese sostenute nel 2010 la detrazione va obbligatoriamente fruita in 5 anni con rate di pari importo annuale. Nel modello Unico 2011 PF andranno riportate anche le rate successive alla prima delle spese sostenute in anni precedenti al 2010. Stante la proroga disposta dalla Legge finanziaria per il 2011 sono attualmente agevolabili le spese sostenute fino al prossimo 31 dicembre 2011.

### Gli interessi passivi sul mutuo per l'acquisto o la costruzione della prima casa

Nel corso degli ultimi mesi l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerosi chiarimenti sul tema del requisito soggettivo necessario per la fruizione della detrazione e sulle modalità di calcolo dell'ammontare di interessi passivi e oneri accessori, in particolar modo nella recente C.M. n.20 del 13 maggio 2011. Vediamo di analizzare i principali documenti di prassi pubblicati nell'ultimo anno.

#### [C.M. n.39/10](#)

Nella C.M. n.39/10 viene affrontato il caso in cui un coniuge decida di donare la propria quota di proprietà della prima casa all'altro coniuge, con mutuo intestato ad entrambi i coniugi. Il coniuge donante avrà diritto a detrarre gli interessi passivi pro-quota pagati fino al momento della donazione, mentre il coniuge donatario avrà diritto a detrarre gli interessi passivi pro-quota per tutto l'anno (essendo il mutuo cointestato). Infatti, è ininfluenza la percentuale di immobile posseduto dalle parti (ed il fatto che diventi interamente proprietario un solo coniuge), in quanto non vi è l'accollo del contratto di mutuo da parte del donatario. Il donante potrà procedere all'acquisto e alla stipula di un nuovo mutuo di un altro immobile destinandolo ad abitazione principale di un familiare, avendo diritto a detrarre gli interessi passivi.

#### [R.M. n.76/10](#)

Nella R.M. n.76/10 viene chiarito che nel caso di restituzione di contributi regionali in conto interessi ottenuti in passato, l'importo restituito è detraibile in quanto rappresenta la quota di interessi passivi non detratti in precedenza. Tale spesa andrà indicata nel rigo RP19 con il codice 34.

#### [R.M. n.43/11](#)

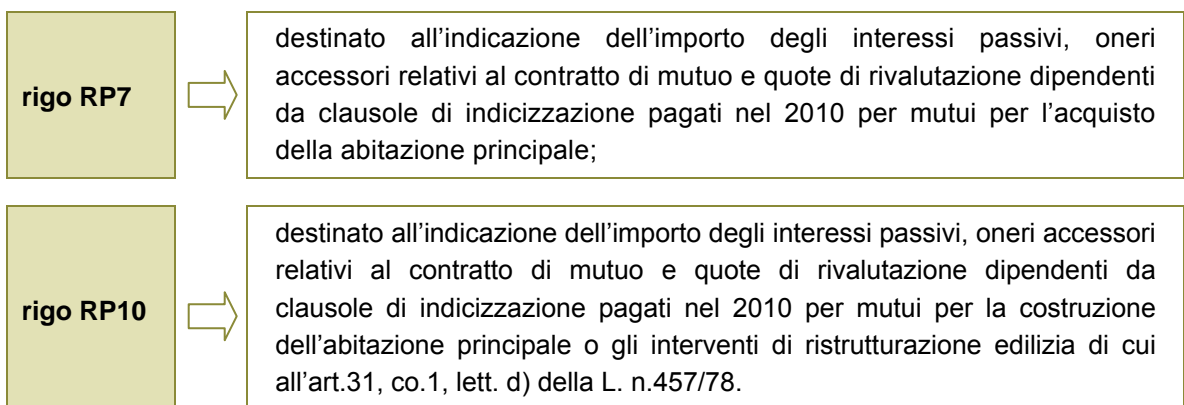
Nella R.M. n.43/11 viene chiarito che possono rientrare nella detrazione del 19% anche gli interessi prodotti sul conto accessorio dopo aver rinegoziato il mutuo per acquistare, costruire o ristrutturare l'abitazione principale.

#### [C.M. n.20/11](#)

Nella recente C.M. n.20/11 sono state fornite varie risposte a quesiti che hanno risolto dubbi applicativi per la fruizione della detrazione del 19% degli interessi passivi e oneri accessori pagati sui mutui per l'acquisto o la costruzione della prima casa:

- ➔ qualora intervenga una separazione consensuale e l'immobile venga intestato per intero a uno dei due coniugi (l'abitazione rimane cointestata e il mutuo era inizialmente cointestato tra i coniugi), l'Agenzia delle Entrate precisa che l'esclusivo proprietario ha diritto a detrarre integralmente gli interessi sul mutuo solo se vi è un contratto di accollo dello stesso (senza modifica del contratto di mutuo originario) risultante da atto pubblico o scrittura privata autenticata e le quietanze di pagamento delle rate sono integrate dall'attestazione che l'onere è stato sostenuto per intero dal coniuge proprietario;
- ➔ nel caso di stipula di contratto di mutuo misto per l'acquisto e la ristrutturazione della prima casa è necessaria una autocertificazione del contribuente che specifichi quale quota del mutuo è riferibile all'acquisto e quale quota alla ristrutturazione;
- ➔ nel caso di decesso di uno dei coniugi e di mutuo cointestato il coniuge superstite può fruire della detrazione per intero degli interessi passivi, a condizione che provveda a regolarizzare l'accollo;
- ➔ nel caso di mutuo per l'acquisto della nuda proprietà dell'immobile e concessione dell'usufrutto al figlio gli interessi passivi sono interamente detraibili dal contribuente in quanto è necessario che l'abitazione sia principale non necessariamente per il proprietario ma anche solamente per uno dei familiari.

Nel modello Unico 2011 Persone fisiche la detrazione per interessi passivi pagati nell'anno 2010 a fronte della stipula di un mutuo ipotecario va così gestita:



### Caso 1

Mutuo cointestato stipulato nell'anno 2004 per l'acquisto dell'abitazione principale da parte dei coniugi. Costo di acquisto dell'abitazione (comprensivo degli oneri accessori relativi all'acquisto) € 200.000, importo finanziato col mutuo € 220.000, interessi passivi totali pagati nell'anno 2010 € 7.000. Sono rispettati tutti gli altri requisiti richiesti. Il coefficiente di detrazione degli interessi passivi è pari al 90,91% (pari al rapporto tra il costo dell'immobile e l'importo finanziato) e va rapportato alla quota massima di interessi fiscalmente ammessa in detrazione di € 4.000 (essendo € 3.000 in ogni caso indetraibili). Pertanto: € 4.000 \* 90,91% = € 3.636 che costituisce l'importo degli interessi che possono fruire della detrazione.

Se il mutuo è cointestato, l'onere del pagamento dello stesso è ordinariamente suddiviso al 50%, pertanto, ciascuno dei due coniugi indicherà nel rigo RP7 del proprio modello Unico 2011 PF l'importo di € 1.818 (pari al 50% di € 3.636).

<b>RP7</b> Interessi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale	<b>1.818</b> ,00	<b>RP16</b> Spese per attività sportive praticate da ragazzi	,00
--	------------------	--	-----

## Caso 2

Mutuo stipulato nell'anno 2006 per la costruzione dell'abitazione principale per € 200.000. Costo per l'acquisto del terreno € 80.000, spese di costruzione documentate da fatture € 150.000. Sono rispettati tutti gli altri requisiti richiesti. Interessi passivi pagati nell'anno 2010 € 2.500. Il costo sostenuto per l'acquisto del terreno non può essere considerato come spesa di costruzione. Il coefficiente di detrazione degli interessi passivi è pari al 75% (pari al rapporto tra il costo di costruzione dell'immobile e l'importo finanziato) e va rapportato all'intero importo di € 2.500 (inferiore rispetto alla quota massima ammessa in detrazione). Pertanto: € 2.500 \* 75% = € 1.875 che costituisce l'importo degli interessi che possono fruire della detrazione. Nel rigo RP10 del modello Unico 2011 PF andrà indicato l'importo di € 1.875.

RP1	Spese sanitarie	1		2					
			,00		,00	RP10	Interessi per mutui ipotecari per la costruzione dell'abitazione principale		1.875,00

### Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e per il risparmio energetico degli edifici

Anche in tema degli interventi di recupero del patrimonio edilizio per il risparmio energetico degli edifici sono molti i chiarimenti ministeriali offerti dall'Agenzia delle Entrate negli ultimi 12 mesi. Gli stessi vengono analizzati unitariamente in quanto le due detrazioni sono alternative ma i chiarimenti sono spesso inerenti entrambe le tipologie di agevolazione.

#### [C.M. n.39/10](#) e [R.M. n.4/11](#)

In tema di detrazione sia del 36% sia del 55%, la C.M. n.39/10 e, successivamente, la R.M. n.4/11 analizzano i casi di demolizione, ricostruzione e ampliamento di un edificio esistente. In caso di demolizione e ricostruzione con ampliamento non spetta la detrazione in quanto l'intervento si considera nuova costruzione (mentre la norma prevede che debba essere realizzato su un edificio esistente). In caso di ristrutturazione senza demolizione dell'edificio e successivo ampliamento dello stesso la detrazione spetta solo per le spese riferibili alla parte esistente. L'ampliamento, pertanto, è una tipologia di intervento sempre esclusa dai benefici fiscali.

#### [R.M. n.7/11](#)

In tema di detrazione del 36%, la R.M. n.7/11 ha precisato che sono agevolabili le spese sostenute per l'acquisto (o la realizzazione) di autorimesse o posti auto pertinenziali ad immobili residenziali, non necessariamente adibiti a prima casa, nel caso in cui il pagamento avvenga con bonifico bancario o postale disposto lo stesso giorno della stipula dell'atto di acquisto.

#### [C.M. n.20/11](#)

La recente C.M. n.20/11 ha fornito ulteriori chiarimenti sulla fruizione delle due agevolazioni:

- nel caso di più soggetti che intendano fruire della agevolazione e vi siano bonifico e fatture intestati ad un solo comproprietario mentre la spesa è sostenuta da entrambi, il beneficio va riconosciuto proporzionalmente al soggetto che ha effettivamente sostenuto l'onere, a condizione che nelle fatture venga annotata la percentuale di spesa sostenuta da ciascuno;
- nel caso di riporto della rata della detrazione del 36% negli anni successivi al primo l'erede che concede in comodato a terzi l'immobile sul quale sono state sostenute spese di ristrutturazione dal *de cuius* perde il diritto alla detrazione, in quanto requisito per fruirne è che il beneficiario continui ad avere la disponibilità dell'immobile;
- in relazione alla detrazione Irpef del 55% viene affrontato il tema degli interventi effettuati negli anni di imposta 2007, 2008 e 2009 documentati nelle schede inviate all'ENEA per un importo inferiore a quello poi portato in detrazione nei modelli Unico



2008, Unico 2009 e Unico 2010. Con riferimento alle schede relative al 2007 e al 2008 la C.M. n.20/11 chiarisce che il diritto alla detrazione da parte dei contribuenti è riconosciuto per l'importo imputato nel quadro RP del modello Unico, in quanto le procedure informatiche dell'ENEA consentono la correzione solo a partire dalle schede inviate per l'anno di imposta 2009. La detrazione delle spese sostenute nel 2009 che non risulta dalla scheda informativa inviata all'ENEA entro 90 giorni dall'ultimazione dei lavori può essere fruita solamente nel caso di invio della scheda rettificativa entro il termine di presentazione del modello Unico 2010 (criterio che vale anche per la correzione delle schede inviate all'ENEA negli anni successivi, da correggere al più entro il termine di invio del modello Unico);

- ➔ un altro chiarimento riguarda l'applicazione obbligatoria del criterio di cassa per il sostenimento delle spese da parte delle persone fisiche non imprenditori (diversamente dal principio di competenza per chi esercita attività di impresa). Rileva, dunque, il momento di sostenimento della spesa e non quello di ultimazione del servizio come avviene per gli imprenditori. Sul tema vi è stata anche una interrogazione parlamentare (la [numero 5-04587 del 13 aprile 2011](#)) che ha ribadito che per i lavori a cavallo d'anno (2010-2011) le spese devono essere ripartite facendo riferimento alla diversa modalità di rateizzazione prevista dalla disciplina vigente: se, ad esempio, una persona fisica non imprenditore ha iniziato gli interventi agevolati nel 2010 e li ha ultimati nel 2011, le spese sostenute nel 2010 devono essere rateizzate in cinque anni (secondo la normativa in vigore nel 2010), mentre le spese sostenute nel 2011 devono essere rateizzate in dieci anni;
- ➔ l'ultima risposta fornita riguarda un professionista che utilizza l'immobile sia per fini professionali sia per i propri fini abitativi. In tal caso se sostiene spese per la riqualificazione energetica dell'edificio può dedurre al 50% dal proprio reddito professionale le spese sostenute e, contestualmente, fruire della detrazione del 55%.

Trattasi di una risposta sorprendente da parte dell'Agenzia delle Entrate in quanto consente al contribuente un doppio beneficio fiscale a fronte del sostenimento dello stesso costo (deduzione del 50% del costo dai compensi professionali secondo le regole previste dall'art.54 del Tuir da un lato e detrazione Irpef del 55% dall'altro).

Nel modello Unico 2011 Persone fisiche le detrazioni Irpef del 36% e del 55% vanno così gestite:

<b>rigo RP35 e seguenti</b>	➔	destinati all'indicazione dell'importo di spesa che fruisce della detrazione del 36% sostenuto nel 2010 o, eventualmente, al riporto di spese sostenute in anni precedenti;
<b>rigo RP46 e seguenti</b>	➔	destinati all'indicazione dell'importo di spesa che fruisce della detrazione del 55% sostenuto nel 2010 o, eventualmente, al riporto di spese sostenute in anni precedenti.

### Caso 1

Due fratelli sono comproprietari di un appartamento nel quale sono stati eseguiti lavori di ristrutturazione edilizia dal 2009, con un sostenimento di spese pari ad € 18.000 nel 2009 e ad € 33.000 nel 2010. La spesa è sostenuta al 50% tra i due fratelli. Sono rispettati gli altri requisiti richiesti. L'importo complessivo speso per i lavori è pari ad € 51.000 ed eccede il limite massimo agevolabile per il singolo immobile, che è pari ad € 48.000. Pertanto:

- i due fratelli hanno portato in detrazione nel modello Unico 2010 la prima rata dell'importo di spesa di € 9.000 ciascuno (pari a € 900) e, nel modello Unico 2011, compileranno ciascuno il rigo RP35 indicando in colonna 1 l'anno 2009, in colonna 3 il codice fiscale del soggetto che

ha presentato la comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara (qualora non coincida con il dichiarante), in colonna 8 il codice 2 e in colonna 9 l'importo di € 900;

- per l'importo di spesa sostenuto nel 2010 l'ammontare agevolabile è pari a € 30.000 (sostenuto per € 15.000 da ciascuno dei due contribuenti). Nel modello Unico 2011 i due fratelli compileranno il rigo RP36 indicando in colonna 1 l'anno 2010, in colonna 3 il codice fiscale del soggetto che ha presentato la comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara (qualora non coincida con il dichiarante), in colonna 4 il codice 1, in colonna 8 il codice 1 e in colonna 9 l'importo di € 1.500.

	Anno	Periodo 2006	Codice fiscale	(vedere istruzioni)	Situazioni particolari			Numero rate			Importo rata
					Codice	Anno	Rideterminazione rate	3	5	10	
RP35	2009		PRNLSN78C05A470G						2		900,00
RP36	2010		PRNLSN78C05A470G	1					1		1.500,00

## Caso 2

Il sig. Rossi ha sostenuto un intervento di coibentazione delle pareti della propria abitazione interamente nell'anno 2010, per il costo di € 30.000. La documentazione è stata inviata all'ENEA e tutti gli altri requisiti richiesti sono rispettati. Nel modello Unico 2011 va compilato il rigo RP46 indicando in colonna 1 il codice 1, in colonna 2 l'anno 2010, in colonna 5 il codice 5, in colonna 6 il codice 1, in colonna 7 l'importo di € 30.000 e in colonna 8 l'importo di € 6.000.

Tipo intervento	Anno	Casi particolari	Rideterminazione rate	Rateazione	N. rata	Spesa totale	Importo rata
RP46	2010			5	1	30.000,00	6.000,00

***I chiarimenti delle Entrate sulla presentazione di garanzie nei rimborsi Iva****a cura di Daniele Fezzardi e Alberto Venturini*

Con la [circolare n.17/E](#) del 6 maggio 2011 l'Agenzia delle Entrate ha voluto precisare alcuni aspetti della procedura ordinaria e semplificata del rimborso Iva, con particolare interesse alle modalità di presentazione e alle problematiche inerenti la mancata presentazione delle garanzie previste dalla legge.

Innanzitutto l'Agenzia premette che se dalla dichiarazione annuale risulta un'eccedenza di Iva a credito, il contribuente può richiedere tale importo a rimborso qualora ricorrano i presupposti indicati dall'art.30 del DPR n.633/72.

Dal 1° febbraio 2011, a seguito delle modifiche apportate all'art.38-bis del DPR n.633/72 dal D.L. n.78/09, è possibile richiedere il rimborso dell'eccedenza del credito Iva annuale esclusivamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale, compilando il Quadro VR di nuova introduzione. Si ricorda che fino al periodo d'imposta 2009 per la richiesta del rimborso Iva, era necessario presentare il modello VR in forma cartacea all'Agente della riscossione.

Per quanto concerne le nuove modalità esecutive del rimborso, il nuovo art.38-bis prevede che lo stesso possa essere eseguito nelle seguenti modalità:

- Con **procedura ordinaria**: il rimborso deve essere richiesto all'Ufficio competente che lo eroga entro 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione per gli importi superiori a € 516.456,90 ovvero nel caso di procedure concorsuali;
- Con **procedura semplificata**: a cura dell'Agente della riscossione territorialmente competente, entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione, contenente il modello VR trasmesso all'Agente stesso da parte dell'Ufficio, per importi inferiori a € 516.456,90.

Per entrambe le procedure sono previste due fasi:

1. una prima fase istruttoria durante la quale vengono svolti una serie di controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria volti ad accertare la spettanza del rimborso, durante la quale può essere richiesta al contribuente la presentazione della documentazione idonea a verificare la regolarità dell'istanza e l'esistenza del credito dichiarato, ovvero l'esistenza di cause di rigetto o sospensione.
2. Successivamente segue la fase di liquidazione del rimborso che necessita della presentazione di specifiche garanzie, salvo che questi possa ricorrere ad ipotesi di esonero (es. per i *contribuenti virtuosi*).

**Ipotesi di esonero dall'obbligo di presentazione delle garanzie**

Non deve presentarsi alcuna garanzia nei seguenti casi:

- l'importo Iva chiesto a rimborso calcolato sull'intero periodo d'imposta sia uguale o inferiore a € 5.164,57 anche quando il credito sia maggiore ed una parte di esso sia stata utilizzata in compensazione (come chiarito dalla [R.M. n.165/00](#));
- l'importo chiesto a rimborso non sia superiore al 10% del totale dei versamenti tributari e contributivi effettuati sul conto fiscale nel biennio precedente la data della richiesta, dedotti i rimborsi già erogati in tale biennio;
- per i rimborsi richiesti ai soggetti sottoposti a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa sino al limite di € 258.228,40, con riferimento a quelli richiesti in data

antecedente l'apertura della procedura concorsuale ma non ancora erogati, sia a quelli richiesti successivamente dal curatore fallimentare o dal commissario liquidatore;

- ➔ I rimborsi richiesti dai c.d. "contribuenti virtuosi" in presenza di particolari situazioni di solvibilità ed affidabilità.

Con riferimento a quest'ultima tipologia di contribuenti sono dichiarati virtuosi i contribuenti che presentano le seguenti condizioni:

1. hanno esercitato l'attività da almeno 5 anni;
2. non hanno ricevuto notifiche di avvisi di accertamento concernenti l'Iva dovuta o il credito detraibile da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o a credito dichiarata superiore al 10% degli importi dichiarati se questi non superano € 51.645,69, al 5% se superano tale importo ma sono inferiori a € 516.456,90, e all'1% se gli importi dichiarati superano € 516.456,90;
3. tali soggetti devono presentare una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che:
  - ➔ il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto all'ultimo bilancio approvato;
  - ➔ il valore degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotto di oltre il 40% per cessioni;
  - ➔ l'attività non è cessata né ridotta a seguito di cessione di azienda o rami d'azienda;
  - ➔ sono stati eseguiti i regolari versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Si precisa che in ogni caso tali soggetti non possono richiedere rimborsi superiori al 50% di tutti i tributi e contributi versati nei due anni precedenti, senza presentazione di garanzie.

Inoltre, l'esonero previsto per i "contribuenti virtuosi" si applica solamente nelle ipotesi previste dalle lettere a), b) e d) del co.3, art.30 del Decreto Iva e precisamente:

- per le operazioni soggette ad Iva con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti e importazioni;
- in caso di operazioni non imponibili per un importo superiore al 25% dell'ammontare del volume d'affari;
- in presenza di una prevalenza di operazioni non soggette ad Iva ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del DPR n.633/72.

### **L'omessa presentazione delle garanzie**

⇒ Nel caso di rimborso richiesto con procedura ordinaria

Tornando ai chiarimenti apportati dalla citata circolare n.17/E, la stessa precisa che l'art.38-bis, nel disciplinare le modalità del rimborso in via ordinaria, prevede che il contribuente possa conseguirlo entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, a condizione che presti idonea garanzia per la restituzione della somma rimborsata nel caso in cui l'Ufficio, eseguiti successivamente i riscontri, rilevi che il rimborso non spettava. Tale garanzia può deve essere costituita alternativamente da:

- ➔ cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato;
- ➔ fideiussione bancaria;
- ➔ polizza fideiussoria.

La durata di tale garanzia deve essere pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento. A tal proposito si precisa che l'art.57 del DPR n.633/72 prevede che:

*"gli avvisi relativi alle rettifiche e gli accertamenti previsti nell'art.54 e nel secondo comma dell'art.55 devono essere notificati a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione".*

Inoltre lo stesso articolo prevede, nel caso di richiesta di rimborso del credito Iva, la sospensione dei termini di decadenza per un periodo pari a quello che intercorre tra:

- il quindicesimo giorno successivo a quello in cui l'Ufficio notifica la richiesta di ulteriore documentazione necessaria per verificare la spettanza del rimborso,
- la data in cui il contribuente adempie alla richiesta medesima.

Pertanto, la sospensione opera nel caso in cui il contribuente presenti la documentazione oltre il periodo di quindici giorni dal momento della richiesta, che l'Agenzia può avanzare entro tre mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

Tale previsione normativa assolve una funzione cautelativa per l'Agenzia delle Entrate al fine di evitare comportamenti pregiudizievoli da parte dei contribuenti che, non ottemperando alla richiesta di documentazione dell'Agenzia, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni

Durante la successiva fase di liquidazione dell'importo a credito, l'Amministrazione Finanziaria, dopo aver accertato la spettanza del rimborso, richiede al contribuente la presentazione della garanzia prevista dal citato art.38-*bis* e successivamente provvede alla liquidazione del rimborso mediante una disposizione di pagamento.

🌿 Pertanto, l'atto di garanzia non costituisce un elemento propedeutico al controllo della spettanza del rimborso; in altre parole pur rappresentando un documento da acquisire durante l'iter della pratica non è richiesto ai fini del controllo della regolarità formale dell'istanza.

Ne consegue che l'eventuale mancata presentazione della garanzia non è idonea a prolungare il termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, non rientrando tra i documenti previsti dal citato art.57.

La garanzia, non costituendo prestazione d'imposta ma rientrando tra le modalità di esecuzione del rimborso e quindi di riscossione delle somme eventualmente dovute all'Erario, è destinata a cessare qualora il rimborso sia divenuto incontestabile a seguito del decorso periodo di accertamento.

In altre parole una volta divenuta incontestabile l'annualità a cui si riferisce il rimborso, per decadenza dei termini di accertamento, lo stesso deve essere erogato anche senza la presentazione di una garanzia.

Si precisa infine che è concessa al contribuente la doppia possibilità:

- in caso di mancata presentazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa al fine di indicare il medesimo credito come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione;
- può presentare all'Ufficio la garanzia tardivamente, comunque prima che siano spirati i termini per l'accertamento, per sbloccare la pratica del rimborso.

#### ⇒ Nel caso di rimborso richiesto con procedura semplificata

Riguardo a tali rimborsi l'Agenzia chiarisce che, ai sensi dell'art.20 del D.M. n.567/93, gli stessi sono erogati direttamente dall'Agente della riscossione entro 60 giorni dall'invio della dichiarazione Iva con modello VR allegato, per importi fino a € 516.456,90.

Entro i successivi 10 giorni l'Agente della riscossione richiede al contribuente, se non prodotta all'atto della presentazione della dichiarazione, di fornire una delle garanzie previste dalla norma della durata di tre anni, ovvero pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento se inferiore ai tre anni.

🌿 L'articolo 20 citato prevede inoltre che se la garanzia non è prestata entro i quaranta giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione la richiesta stessa non ha corso.

Viceversa, allo spirare del quarantesimo giorno dalla presentazione della richiesta, il concessionario, rispettando l'ordine cronologico di richiesta e per ogni giorno l'ordine crescente di importo, entro i successivi 20 giorni dispone l'erogazione del rimborso tramite accredito sul conto corrente bancario comunicato dall'intestatario.

A differenza dei rimborsi richiesti con la procedura ordinaria, nel caso in esame è stabilito espressamente dalla norma che, nel caso in cui non venga presentata la garanzia entro i 40 giorni dalla richiesta, si determini il blocco della procedura del rimborso. Anche in questo caso tuttavia il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa ed indicando il credito come:

- eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione;
- eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria.

Resta inteso che il contribuente in condizione di prestare tardivamente le garanzie potrà sollecitare l'Agente della riscossione, attraverso un'ulteriore istanza, alla liquidazione del rimborso, al quale verrà attribuita una nuova numerazione cronologica nell'ambito della graduatoria di liquidazione del rimborso.

Procedura di rimborso	Soggetto competente	Importi rimborsabili	Tempistiche di rimborso	Modalità
<b>Ordinaria</b>	Ufficio dell'Agenzia delle Entrate	superiori a € 516.456,90	3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione	attraverso il quadro VR allegato alla dichiarazione Iva
<b>Semplificata</b>	Agente della riscossione territorialmente competente	inferiori a € 516.456,90	60 giorni dall'invio della dichiarazione	attraverso il quadro VR allegato alla dichiarazione Iva

### Alcune considerazioni relative alla liquidazione Iva di gruppo

Alla luce di quanto affermato dalla circolare n.17/E in tema di garanzie e rimborsi Iva, si dovrebbe per analogia applicare il medesimo principio anche in merito alla mancata presentazione delle garanzie per le eccedenze di credito compensate all'interno della procedura della liquidazione Iva di gruppo. Per completezza, si ricorda infatti che l'art.6, co.3 del D.M. del 13 dicembre 1979 così prevede:

*“Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'Ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale”*

L'Amministrazione inoltre in questa specifica casistica in passato ha provveduto a contestare al contribuente la violazione di omesso versamento, applicando la sanzione del 30% come disposto dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

### Gli orientamenti della giurisprudenza in merito all'irrogazione delle sanzioni

**CTP Reggio Emilia**

[sentenza n.147 del 17 settembre 2008](#)

La prima sentenza, ha affermato che la mancata presentazione delle garanzie non determina alcuna certezza di non spettanza del rimborso e della conseguente illegittimità della compensazione. Inoltre secondo la CTP di Reggio Emilia non può essere applicata alla fattispecie della mancata presentazione delle garanzie, la sanzione relativa all'omesso versamento.

La Corte di Cassazione ha invece ritenuto non necessaria la presentazione delle garanzie in caso di compensazione Iva infragruppo, nel momento in cui il credito Iva della società è divenuto incontestabile (per il decorso del termine di accertamento).

Si può quindi affermare che il recente chiarimento offerto dalla circolare n.17/E anche se relativo alla presentazione delle garanzie in caso di rimborso Iva, sia in linea con gli ultimi orientamenti giurisprudenziali che riguardavano la procedura della liquidazione Iva di gruppo.



### ***Istanze di rateizzazione degli importi iscritti a ruolo. La proroga della dilazione e la direttiva Equitalia n.12/11***

#### **Premessa**

Al fine di regolare i numerosi casi di imprese o persone fisiche non in grado di far fronte a rate mensili di importi eccessivamente elevati, il D.L. n.225/10 convertito con modificazioni dalla L. n.10/11, ha espressamente previsto la possibilità che le dilazioni già concesse da Equitalia alla data del 27 febbraio 2011, considerate decadute ai sensi dell'art.19, DPR n.602/73, possano essere prorogate per un periodo ulteriore fino ad un massimo di 72 rate. Dispone, infatti, l'art.2, co.20 del richiamato decreto legge che:

*“Le dilazioni concesse, fino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, interessate dal mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate, possono essere prorogate per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi a condizione che il debitore comprovi un temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà posta a base della concessione della prima dilazione”*

Ciò posto è intervenuta la [direttiva di gruppo n.12 del 15 aprile 2011](#), con cui Equitalia ha fornito importanti chiarimenti in merito alle procedure cui i funzionari locali devono attenersi per la concessione della suddetta proroga fino a 72 rate. L'intervento è stato, peraltro, occasione per Equitalia stessa di fornire ulteriori chiarimenti circa l'ordinaria procedura di rateizzazione delle somme iscritte a ruolo.

#### **Le “rateazioni in proroga”**

La prima importante precisazione che la direttiva in commento fornisce riguarda l'ipotesi di presentazione dell'istanza di proroga da parte di un debitore che risulti moroso per altre cartelle esattoriali non ancora rateizzate. L'accoglimento dell'istanza stessa è subordinata o al pagamento delle suddette cartelle scadute ovvero alla loro contestuale rateizzazione.

La direttiva precisa, inoltre, che, laddove la rateizzazione per la quale si richiede la proroga fosse stata, a suo tempo, concessa in relazione ad una cartella di pagamento non ancora scaduta e che quindi beneficiava dell'applicazione di un aggio pari al 4,65%, la proroga determina automaticamente l'addebito dell'aggio nella misura massima dovendo considerarsi la prima rateizzazione decaduta.

Per quanto concerne gli effetti della presentazione della richiesta di proroga, qualora questa possa considerarsi tempestiva in quanto presentata entro il prossimo 30 giugno, essa non determinerà comunque la revoca delle misure cautelari già adottate (quali iscrizioni ipotecarie e fermi amministrativi) e non inibirà, al tempo stesso, la facoltà di avviare azioni revocatorie, laddove sussista un fondato pericolo per la riscossione del credito. In altri termini, con tale precisazione si intende evitare che la presentazione della richiesta di proroga costituisca solo un indebito *escamotage* per procrastinare l'effettivo pagamento del debito ovvero addirittura per sottrarsi alla sua riscossione. L'istanza, tuttavia, avrà la conseguenza di impedire al competente Agente della riscossione l'avvio di nuove azioni cautelari (a meno che queste siano state previamente concordate con il contribuente), nonché di proseguire le azioni esecutive già intraprese che verranno considerate sospese.



La direttiva, poi, in merito agli effetti della tempestività della presentazione dell'istanza di proroga, fa due ulteriori importantissime precisazioni, che sembrano essere dettate dal primo evidenziato intento di evitare che il procedimento di proroga si riveli esclusivamente come un mezzo dilatorio o addirittura "elusivo".

- In *primis* viene precisato che la richiesta non fa venir meno la qualità di "debitore inadempiente" ai fini dell'art.48-*bis* che, come noto, detta una particolare procedura per i pagamenti effettuati dalle Amministrazioni Pubbliche e che, in sintesi, consente all'Agente della riscossione di pignorare quei crediti se vantati da un soggetto moroso (debitore inadempiente). Ebbene, in tali ipotesi i pignoramenti devono essere sospesi per il periodo necessario ad esaminare l'istanza di proroga. Se, tuttavia, nelle more dovessero comunque pervenire pagamenti da parte della P.A. questi dovranno essere incamerati e la rateizzazione concessa per il residuo.
- La seconda rilevante precisazione riguarda le richieste di proroga in presenza di rimborsi da parte dell'Agenzia delle Entrate che sono oggetto della procedura di compensazione volontaria ai sensi dell'art.28-*ter*, DPR n.602/73. Equitalia ritiene che, in tal caso, la compensazione diventi automatica e la rateizzazione in proroga possa essere concessa solo per la differenza.

Nell'ipotesi in cui l'istanza non possa essere considerata tempestiva in quanto presentata dopo la data del 30 giugno 2011, questa produrrà gli stessi effetti appena descritti ad eccezione della sospensione delle procedure esecutive in corso che, al contrario, continueranno normalmente.

### **Il temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà**

La condizione posta dalla norma in commento per poter accedere al beneficio della proroga, riguarda la dimostrazione, che il contribuente è tenuto a fornire, dell'esistenza di un reale peggioramento della propria situazione di difficoltà. La direttiva in commento fornisce indicazioni specifiche in relazione ai diversi soggetti che possono richiedere la proroga.

#### ⇒ Persone fisiche e ditte individuali

Detti soggetti sono tenuti a presentare un nuovo Indicatore della Situazione Economica Equivalente (Isee) allegandolo all'istanza. Questo, evidentemente, dovrà mostrare valori inferiori a quello già presentato in sede di istanza di rateizzazione. Nel caso in cui non sia trascorso il termine annuale di validità del modello Isee già presentato, il richiedente dovrà dimostrare gli eventi che hanno determinato il peggioramento. A Titolo di esempio la direttiva considera:

- la perdita del lavoro di uno dei componenti del nucleo familiare;
- la cessazione dell'attività della ditta individuale;
- il decesso di uno dei componenti del nucleo familiare;
- la nascita di uno o più figli all'interno del nucleo familiare.

In tali casi, chiarisce la direttiva, il debitore ha diritto ad una proroga pari al numero di rate previste dalla rateizzazione che si intende prorogare.

#### ⇒ Società e altre categorie giuridiche

Per detti soggetti è necessario analizzare gli indici Liquidità e Alfa risultanti da una situazione economico-patrimoniale da allegare all'istanza. In particolare, viene chiarito che:

- l'indice di Liquidità deve essere inferiore a 1,
- mentre l'indice Alfa deve risultare superiore a 3.

In particolare:

Indice	Proroga massima
Compreso tra 3 e 3,5	12 rate
Compreso tra 3,6 e 4	18 rate
Compreso tra 4,1 e 6	36 rate
Compreso tra 6,1 e 8	48 rate
Compreso tra 8 e 10	60 rate
Superiore a 10	72 rate


#### ⇒ Imprese in liquidazione

Per queste imprese, in aggiunta alla documentazione ordinariamente richiesta, deve essere prodotta un'apposita relazione, redatta da un professionista, di cui agli artt.161 e 67, terzo comma, lett. d) della Legge Fallimentare, che sia idonea a comprovare i motivi che determinano l'impossibilità di far fronte alla rateizzazione in essere, nonché la permanenza di elementi dell'attivo che siano idonei ad assicurare flussi finanziari tali da garantire il pagamento delle rate. In mancanza dovrà essere presentata apposita garanzia rilasciata da soggetti terzi, quali una fideiussione bancaria ovvero un'ipoteca di primo grado su beni il cui valore sia superiore al debito maggiorato degli interessi di dilazione.

#### **Le rateazioni ordinarie**

Come anticipato in premessa, la direttiva in commento è stata anche l'occasione per fornire chiarimenti circa l'ordinaria procedura di rateizzazione, nonché per offrire soluzione ad alcuni dei più frequenti problemi operativi. Viene chiarito, anzi tutto, che, nel caso di istanze di rateazione presentate prima del decorso del termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, e fino all'eventuale provvedimento di rigetto dell'istanza stessa, l'agente della riscossione non può avviare alcuna azione cautelare o esecutiva. Laddove nelle more dell'esame dell'istanza dovesse compiersi il termine di scadenza, il debitore deve comunque essere considerato inadempiente ai fini dell'art.48-bis, DPR n.602/73, anche se le conseguenze discendenti da tale *status* rimangono inibite per il tempo necessario al rilascio del provvedimento di rateazione.

La direttiva si sofferma anche sulle modalità con cui deve essere accertato il requisito della temporanea difficoltà, necessario ai fini della concessione del provvedimento di rateizzazione.

 Viene ribadito sul punto che per "temporanea situazione di obiettiva difficoltà" deve intendersi la dimostrata impossibilità di far fronte, in un'unica soluzione, al debito da parte del contribuente il quale, ciò nondimeno, si dimostra in grado di sopportare l'onere finanziario discendente dalla rateizzazione.

Tanto premesso, la direttiva, al dichiarato fine di attenuare i rischi connessi ad un utilizzo meramente dilatorio della rateizzazione, detta alcune importanti istruzioni cui i funzionari in futuro dovranno attenersi.

Laddove il cosiddetto indice Alfa sia superiore a 100, per i debiti superiori a € 500.000,00 il debitore deve fornire chiarimenti in merito alla effettiva capacità di sostenere il connesso onere finanziario. A tal fine, i funzionari devono utilizzare apposito preavviso di diniego il cui schema base è allegato alla direttiva (Allegato A). Il contribuente può fornire detti chiarimenti mediante apposita relazione biennale o, al massimo, triennale, redatta da uno dei professionisti di cui agli artt.167 e 67, co.3, lett. d) della Legge Fallimentare. Quando, invece, il debito è compreso tra 50.001,00 e 500.000,00 euro e, di nuovo,

l'indice Alfa è pari a 100, il debitore può accedere alla rateizzazione, ma i funzionari sono invitati a svolgere un "separato monitoraggio" che possa consentire di intervenire tempestivamente in caso di inadempimento.

Altra significativa precisazione riguarda la possibilità di considerare tempestiva una istanza che abbia ad oggetto cartelle per le quali è già scaduto il termine di 60 giorni e altre per le quali detto termine sia ancora in vigore. In tal caso l'istanza può essere considerata tempestiva se le cartelle in scadenza siano di importo superiori a quello riportato nelle cartelle già scadute.

Equitalia ricorda anche che, a suo parere (considerato che queste non sono fattispecie contemplate dalla normativa applicabile), determinano l'immediata decadenza dal beneficio della rateizzazione, con la conseguenza che il funzionario responsabile deve immediatamente dichiararne la revoca, i seguenti eventi:

- il decesso del debitore;
- la dichiarazione di fallimento;
- la domanda di concordato preventivo ai sensi dell'art.160 L.F.;
- il provvedimento che apre il procedimento di liquidazione coatta amministrativa;
- la sentenza che dichiara lo stato di insolvenza nelle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di crisi.

Per ciò che concerne la dichiarazione di fallimento, la decadenza dal beneficio viene giustificata dal fatto che l'art.44, co.1 della L.F. dispone espressamente che i pagamenti effettuati dal debitore dopo la dichiarazione sono inefficaci rispetto ai creditori. Analoga considerazione viene svolta in relazione alla presentazione della domanda di concordato preventivo: il divieto di ledere la *par condicio creditorum*, infatti, seppure non espressamente disposta, può essere desunto secondo la direttiva dallo stesso sistema normativo applicabile e, in particolare, dall'art.168, L.F. che, nel disporre il divieto di azioni esecutive da parte dei creditori:

*"comporta implicitamente il divieto di pagamento di debiti anteriori perché sarebbe incongruo che ciò che il creditore non può ottenere in via di esecuzione forzata, possa conseguire in virtù di spontaneo adempimento, essendo in entrambi i casi violato proprio il principio di parità di trattamento dei creditori".*

Altra precisazione, sicuramente molto interessante, riguarda le ipotesi in cui il debitore, società di capitali o di persone, che abbia ottenuto il beneficio della rateizzazione venga messo in liquidazione. La direttiva sottolinea che, in considerazione del fatto che tale situazione determina un evidente mutamento delle condizioni soggettive e oggettive che hanno consentito la concessione della dilazione, il debitore dovrà essere invitato a produrre apposita relazione idonea a comprovare l'esistenza di elementi dell'attivo patrimoniale idonei ad assicurare l'integrale soddisfacimento di tutti i creditori e quindi il pagamento dell'intero debito iscritto a ruolo. In caso contrario, secondo Equitalia (posto che, nuovamente, nessuno spunto normativo in tal senso è dato rintracciare), la rateazione dovrà essere revocata con la contestuale riattivazione della riscossione coattiva del credito.

Pare opportuno ricordare in conclusione di questo intervento, che il provvedimento con cui Equitalia rigetta una istanza di rateizzazione (e, deve ritenersi, anche il provvedimento di revoca di una rateazione in corso) può essere impugnato avanti la competente Commissione Tributaria Provinciale laddove la relativa cartella di pagamento riguardi una iscrizione a ruolo per debiti tributari. Si sono espresse in questi termini le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le [ordinanze n.15647/10](#) e [n.7612/10](#) che hanno definitivamente escluso la competenza del giudice amministrativo in merito come ritenuto da Equitalia.

La rateazione costituisce un'agevolazione al contribuente attinente alla fase della riscossione precedente a quella della esecuzione vera e propria. Pertanto la giurisdizione circa i provvedimenti di diniego deve essere riconosciuta alla CTP e non al TAR.

Si rileva, da ultimo, che una interessante decisione della CTP di Milano ([n.152/21/11](#)) ha ritenuto che il giudice tributario ha il potere di decidere anche sul contenuto della rateazione con particolare riferimento al numero di rate concesse.



## Principali scadenze dal 1 al 15 giugno 2011

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

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

### Registrazioni contabili

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

### Fatturazione differita

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

### Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – 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		<b>“Fisco e Estero”</b> – 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.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – 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
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – 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		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> 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
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

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.