

In evidenza



Notizie *Flash*

On line la versione definitiva di Gerico e il *software* di compilazione anomalie



Speciale cedolare secca sugli affitti

Cedolare secca sugli affitti: *vademecum* e risposte ai quesiti



Il Punto sull'Iva

Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell'Agazia

Sommario



Notizie *Flash*

- *On line* la versione definitiva di Gerico e il *software* di compilazione anomalie pag.3
- L'avviamento del conferente è acquisito dal conferitario: la norma 181 dell'Aidc pag.3
- Accertamento "unico" per il consolidato nazionale: i chiarimenti delle Entrate pag.3
- Chi firma la revisione deve sottoscrivere anche le dichiarazioni pag.3
- Determinati gli importi dei diritti camerali per l'anno 2011 pag.4
- *Trust* Onlus: il parere favorevole dell'Agenzia per il Terzo settore pag.4
- Aggiornamento delle specifiche tecniche per Unico, 770 e Parametri 2011 pag.4
- Deducibile l'ammortamento relativo all'acquisto di un'azienda in perdita pag.4
- L'avviso di mora notificato blocca il ravvedimento pag.4
- Legittimo l'accertamento fondato sul rapporto tra ore lavorate e tariffario pag.4
- Il ravvedimento non è perfezionato se l'importo pagato è inferiore al dovuto pag.5
- Attività con periodi di vendita disomogenei: il ricarico va ricalibrato pag.5
- Presunzione di non operatività ampia per le società pag.5
- Aggiornamento *software* UnicOnLine 2011 e procedure di controllo pag.5



Speciale cedolare secca sugli affitti

- [Cedolare secca sugli affitti: *vademecum* e risposte ai quesiti](#) pag.6



Il Punto sull'Iva

- [Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell'Agenzia](#) pag.25



Fisco e Estero

- [Al via il nuovo interpello CFC: i chiarimenti della C.M. n.23/E/2011](#) pag.33



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Autotutela dell'Amministrazione Finanziaria: le problematiche operative e la posizione della giurisprudenza](#) pag.39



Notizie flash

STUDI DI SETTORE

Agenzia Entrate
studi di settore
software
Sito web



On line la versione definitiva di Gerico e il software di compilazione anomalie

Sono disponibili sul sito delle Entrate la versione definitiva del **software Gerico 2011**, che consente il calcolo della congruità per i 206 studi di settore in vigore per il periodo d'imposta 2010 e la **versione 1.0.0** del 10/06/11 del **software di compilazione anomalie**, destinato ai soggetti che hanno ricevuto nel 2011 una comunicazione relativa ad anomalie riscontrate sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore dichiarati per le annualità 2007, 2008 e 2009.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare – Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Compilazione - Software di compilazione)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Aidc
norma
8/06/11
n.181](#)



L'avviamento del conferente è acquisito dal conferitario: la norma 181 dell'Aidc

In caso di conferimento di un'azienda, in relazione alla quale sia già iscritta nella contabilità del conferente una posta a titolo di avviamento, il conferitario acquisisce l'avviamento unitamente agli elementi che compongono l'azienda e subentra nel valore fiscale che l'avviamento aveva in capo al conferente, indipendentemente dal valore al quale viene iscritto nella contabilità del conferitario, ciò in quanto l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa. È questa la massima espressa dall'Aidc nella nuova **norma di comportamento n.181**.

La norma sarà commentata nel prossimo numero della rivista.

CONSOLIDATO FISCALE

[C.M.
6/06/11
n.27](#)

[comunicato
stampa](#)



Accertamento "unico" per il consolidato nazionale: i chiarimenti delle Entrate

Con la **circolare n.27** del **6 giugno** l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la nuova procedura di controllo, in vigore dal 1° gennaio 2011, per le società che aderiscono al regime della tassazione di gruppo. Il nuovo procedimento si basa su un atto unico di accertamento notificato sia alla consolidata sia alla consolidante, che contiene le rettifiche del reddito complessivo della consolidata e determina la maggiore imposta riferibile alla tassazione di gruppo. È previsto inoltre un unico procedimento di adesione, a cui possono partecipare entrambi i contribuenti, anche separatamente. Il pagamento delle somme dovute, da qualunque dei soggetti effettuato, estingue la pretesa tributaria per entrambi.

SINDACI E REVISORI

[R.M.
8/06/11
n.62](#)



Chi firma la revisione deve sottoscrivere anche le dichiarazioni

Il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno di imposta – ancorché cessato dal suo incarico – sarà comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione dei redditi ed Irap, riferita alla medesima annualità, pena l'applicazione della sanzione di cui all'art.9, co.5, del D.Lgs. n.471/97. Sono le conclusioni contenute nella **risoluzione n.62** del **8 giugno** dell'Agenzia delle Entrate.

CCIAA

[Ministero Sviluppo](#)
[Ministero Finanze](#)

[decreto](#)
[21/04/11](#)

[G.U.](#)
[3/06/11](#)
[n.127](#)



Determinati gli importi dei diritti camerali per l'anno 2011

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.127 del 3 giugno**, il **decreto interministeriale del 21 aprile 2011** del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero delle Finanze, con cui sono determinate le tariffe per l'iscrizione delle imprese al Registro della Camera di commercio. Gli importi dovranno essere versati entro il termine del 6 luglio (per effetto della proroga contenuta nel DPCM del 12/05/11). Da quest'anno sono obbligati al pagamento, in misura fissa di € 30, anche gli iscritti al Rea.

ENTI NON PROFIT

[Agenzia Terzo](#)
[Settore](#)

[atto di indirizzo](#)
[n.13](#)

[25/05/11](#)



Trust Onlus: il parere favorevole dell'Agenzia per il Terzo settore

L'istituto del *trust* è, in via generale, compatibile con il perseguimento di finalità di solidarietà sociale, e quindi il *trust* che rispetta i requisiti prescritti dall'art.10 del D.lgs. n.460/97 potrà legittimamente assumere la qualifica di Onlus. È quanto affermato dall'Agenzia per il Terzo settore nell'**atto di indirizzo n.13 del 25 maggio**.

DICHIARAZIONI E MODULISTICA

[Agenzia Entrate](#)
[modulistica](#)
[7/06/11](#)
[Sito Web](#)



Aggiornamento delle specifiche tecniche per Unico, 770 e Parametri 2011

Sul sito delle Entrate sono stati pubblicati gli aggiornamenti delle **specifiche tecniche** del modello Unico Società di persone, Unico Società di Capitali, Unico Enti non commerciali, Unico Persone fisiche, Unico Mini, Parametri (Imprese e professionisti) 2011 e 770 Semplificato ed Ordinario.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione](#)
[sentenza](#)

[13/05/11](#)
[n.10586](#)



Deducibile l'ammortamento relativo all'acquisto di un'azienda in perdita

L'acquisto di un'azienda in perdita configura un valore di avviamento di cui è possibile dedurre la relativa quota di ammortamento. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.10586 del 13 maggio**, richiamando il principio secondo cui "l'esistenza di un valore di avviamento dell'azienda non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti. Del valore complessivo dell'azienda fa parte, infatti, quello dell'avviamento che si somma al valore degli altri beni che la pongono in un'operazione che logicamente precede al detrarre delle passività, sicché non è aprioristicamente escluso né dall'esistenza né dall'ammontare di queste".

[Cassazione](#)
[sentenza](#)

[13/05/11](#)
[n.10592](#)



L'avviso di mora notificato blocca il ravvedimento

Non costituisce ravvedimento operoso, e dunque non consente la riduzione delle sanzioni, la regolarizzazione dei versamenti avvenuta dopo la notifica dell'avviso di mora da parte dell'Amministrazione Finanziaria. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.10592 del 13 maggio**.




[Cassazione](#)
[ordinanza](#)

[7/06/11](#)
[n.12346](#)




Legittimo l'accertamento fondato sul rapporto tra ore lavorate e tariffario

È legittimo l'accertamento induttivo basato sul calcolo dei rapporti tra tariffario a prestazione e ad ore. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.12346 del 7 giugno**, con cui è stato accolto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria avverso la sentenza della CTR Lombardia che confermava la decisione della CTP di Lodi favorevole ai soci di una SnC.

<p>Cassazione ordinanza 9/06/11 n.12661</p> 	<p>Il ravvedimento non è perfezionato se l'importo pagato è inferiore al dovuto In caso di ravvedimento operoso, il mancato integrale versamento dell'importo stabilito per la sanzione ridotta impedisce l'efficacia dell'istituto, con conseguente legittimità della ripresa in misura di legge (30%) della sanzione dovuta. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n.12661 del 9 giugno.</p>
<p>Cassazione ordinanza 9/06/11 n.12586</p> 	<p>Attività con periodi di vendita disomogenei: il ricarico va ricalibrato Se l'attività del contribuente sottoposta ad accertamento va incontro a periodi disomogenei con riguardo all'andamento delle vendite e dei ricavi, l'Amministrazione Finanziaria non può determinare la percentuale di ricarico della pretesa fiscale sulla base degli elementi raccolti in un'unica giornata. Lo ha chiarito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n.12586 del 9 giugno.</p>
<p>CTP Pistoia sentenza 18/06/11 n.66/01/11</p> 	<p>Presunzione di non operatività ampia per le società Nel caso in cui una società cessi ogni attività, resti solo in disponibilità dell'immobile, e cambi l'oggetto sociale al fine di locare a terzi il bene, non è applicabile l'art.30, co.3 e 4 della L. n.724/94, essendo in presenza di una situazione di carattere oggettivo che ha reso impossibile alla società il conseguimento dei ricavi presunti e del reddito presunto. Lo ha stabilito la CTP di Pistoia con la sentenza n.66/01/11 del 18 aprile.</p>

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p>Aggiornamento software UnicOnLine 2011 e procedure di controllo Sono disponibili sul sito <i>web</i> delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la versione 1.0.0 del 3/06/11 del <i>software Uniconline SC</i> e relativa procedura di controllo (versione 1.4.0); (Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare – Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Società ed Enti - Unico Sc/2011- Compilazione e invio - Software di compilazione) - la versione 1.0.0 del 3/06/11 del <i>software Uniconline ENC</i> e relativa procedura di controllo (versione 1.4.0); (Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare – Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Società ed Enti - Unico Enc/2011- Compilazione e invio - Software di compilazione) - la versione 2.3.3 del 6/06/11 della procedura di controllo dei modelli F4. (Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)
---	---

Cedolare secca sugli affitti: vademecum e risposte ai quesiti

Il decreto sul Federalismo municipale (D.Lgs. n.23/11), accanto all'Imu (Imposta Municipale Unica) che esplicherà i propri effetti a partire dal 2014, ha introdotto un istituto che invece risulta immediatamente applicabile e che peraltro risulterà vantaggioso per una cospicua fetta di contribuenti: si tratta della cosiddetta "cedolare secca" ossia la possibilità (è un'opzione e non un obbligo) per i possessori di immobili interessati da locazioni abitative di poter applicare una tassazione proporzionale (appunto cedolare) su tali redditi, con aliquote pari al 21% ovvero al 19% in ragione delle tipologie contrattuali. Nel presente contributo ci si pone l'obiettivo di introdurre un inquadramento di massima dell'istituto, rinviando ai successivi interventi i chiarimenti riguardanti gli interrogativi che più frequentemente gli operatori si sono posti, per larga parte oggetto di analisi dall'attesissima [C.M. n.26/E del 1 giugno 2011](#), con la quale l'Amministrazione Finanziaria ha fornito la propria interpretazione circa la corretta applicazione del nuovo istituto.

Requisiti soggettivi

Il nuovo meccanismo di tassazione cedolare è riservata al locatore persona fisica, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile (tipicamente l'usufruttuario). Non possono, quindi, accedere al regime della cedolare secca:

- le società di persone,
- le società di capitali,
- nonché gli enti commerciali e non commerciali.
- Ai sensi del co.6 dell'art.3 del D.Lgs. non possono optare per il regime della cedolare secca i soggetti che procedono alla locazione di immobili ad uso abitativo nell'esercizio dell'attività di impresa (quindi l'immobile "patrimonio" ma altresì l'immobile rimanenza temporaneamente locato in attesa di una conveniente cessione) o di arti e professioni.

Per gli immobili abitativi locati posseduti pro quota l'opzione per il regime della cedolare secca può essere esercitata disgiuntamente da ciascun titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento ed esplica effetti solo in capo ai locatori che l'hanno esercitata. Gli altri comproprietari continueranno a tassare ordinariamente il canone e a versare l'imposta di registro con riferimento alla propria quota di proprietà, l'imposta di bollo è invece pagata in maniera integrale¹.

La C.M. n.26/E/11 si sofferma sul caso di opzione da parte di alcuni dei locatori, per esplorare gli effetti sul regime di solidarietà passiva tra locatore e conduttore per il pagamento dell'imposta di registro (art.57, DPR n.131/86): secondo l'Agenzia delle Entrate l'opzione per la cedolare introduce una deroga a tale principio in quanto i locatori che hanno optato per l'imposta sostitutiva, sulla loro quota parte di canone, non sono tenuti al versamento dell'imposta di registro per tutta la durata dell'opzione. Resta fermo che *"il principio di solidarietà passiva dell'imposta esplica i suoi effetti solo con riferimento ai locatori che non hanno esercitato l'opzione per il regime della cedolare secca"*. Ne consegue che qualora i locatori che avevano optato per la tassazione proporzionale

¹ Sul punto la C.M. n.26/E/11 ricorda che *"nel caso in cui l'imposta di registro dovuta sia di ammontare inferiore a € 67,00, i soggetti che non hanno optato per il regime della cedolare secca e il conduttore sono comunque tenuti al versamento di detto importo"*.

successivamente vadano a revocare l'opzione, rientrando nel regime ordinario di tassazione *“risponderanno in solido con gli altri comproprietari e con il conduttore dell'imposta di registro dovuta sull'intero importo del canone di locazione”*. Infatti, posto che, per le annualità successive alla revoca, l'imposta di registro si rende applicabile sull'intero importo del canone, è evidente che la responsabilità solidale, in capo a tutte le parti contraenti, ritorna ad essere applicabile nei modi ordinari.

Con riferimento alla qualifica del locatario la C.M. n.26/E/11 evidenzia che:

“esulano dal campo di applicazione della norma in commento, i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti”.

Sono dunque esclusi i contratti da privato ad impresa per immobili che l'impresa stessa intende destinare, ad esempio, ad uso foresteria (esclusione non evidenziata dal dettato normativo). Possono invece accedere alla tassazione cedolare i contratti conclusi con enti pubblici o privati non commerciali, purché risulti dal contratto di locazione la destinazione degli immobili ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità.

Requisiti oggettivi

La tassazione cedolare trova applicazione per i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo, locati per finalità abitative e relative pertinenze. Come precisato dalla C.M. n.26/E/11, nei fatti è quindi previsto un duplice requisito:

- uno riguardante la destinazione catastale dell'immobile (categoria catastale A, diversa da A/10);
- l'altro il concreto utilizzo abitativo, ossia che il locatario lo destini ad abitazione.

Sono quindi esclusi dalla cedolare, facendo due esempi concreti, il contratto di un fabbricato A/10 locato come abitazione, così come il contratto di un fabbricato A/2 che sia destinato ad ufficio dall'utilizzatore.

Secondo l'Agenzia sono poi esclusi dalla tassazione cedolare i contratti aventi ad oggetto immobili promiscui; al riguardo, il locatore che intenda applicare la cedolare, deve cautelarsi inserendo nel contratto di locazione la promessa del locatario di non usare l'immobile per qualsivoglia attività professionale, anche solo in parte.

Nella circolare si legge una gradita (e ragionevole) apertura nei confronti delle pertinenze; malgrado la norma parli di *“pertinenze locate congiuntamente all'abitazione”* (il che, occorre riconoscerlo, lasciava poche speranze ad ogni interpretazione estensiva), secondo l'Agenzia il regime di tassazione sostitutiva trova applicazione anche per le pertinenze locate con contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo, purché nel rispetto di alcune condizioni:

- prima di tutto il rapporto di locazione deve intercorrere tra le medesime parti contrattuali,
- inoltre nel contratto di locazione della pertinenza si deve far riferimento al contratto di locazione dell'immobile abitativo
- e, infine, occorre sia evidenziata la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

Non esiste un limite massimo al numero di pertinenze tassabili in maniera agevolata (limite peraltro che non esiste neppure con riferimento alla tassazione fondiaria dell'immobile da parte del possessore), salvo ovviamente che si tratti di immobili effettivamente messi a disposizione dell'abitazione.

Sono esclusi dalla tassazione cedolare:

- ➡ i redditi derivanti dalla locazione di immobili ad uso abitativo oggetto di proprietà condominiale (per le particolari modalità di gestione),

- così come quelli ubicati all'estero (in quanto producono redditi diversi);
- per lo stesso motivo sono obbligati alla tassazione ordinaria i contribuenti che percepiscono proventi dalla sublocazione dell'immobile.

Adempimenti

Per accedere alla tassazione cedolare il contribuente deve rispettare alcuni adempimenti.

⇨ Comunicazione all'inquilino

Il primo adempimento richiesto è quello riguardante la comunicazione all'inquilino: il locatore che intende accedere alla cedolare rinuncia infatti alla possibilità di applicare adeguamenti al canone di locazione spettanti a qualunque titolo (quindi prima di tutto il possessore perde il diritto all'adeguamento Istat, ma non solo, in quanto egli non potrà pretendere alcun altro tipo di adeguamento pattuito contrattualmente) e ha l'obbligo di palesare tale situazione al locatario. La comunicazione deve avvenire tramite lettera raccomandata, mentre è esclusa la raccomandata a mano, anche con sottoscrizione per ricevuta. L'Agenzia chiarisce quale sia il termine entro il quale provvedere alla comunicazione:

“La comunicazione deve essere inviata al conduttore prima di esercitare l'opzione per la cedolare secca, e, pertanto, in linea generale, prima di procedere alla registrazione del contratto ovvero prima del termine di versamento dell'imposta di registro per le annualità successive”.

Per i contratti con imposta di registro già versata al 7/04/2011, in quanto il termine di cui sopra è già scaduto, è previsto che la comunicazione possa essere fatta all'inquilino entro il termine per il versamento dell'acconto 2011, quindi:

- entro il 6 luglio se dovuto il primo acconto (in caso di versamenti in due rate);
- oppure entro il 30 novembre, se dovuto solo il secondo acconto (in caso di un unico versamento);
- ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi se l'acconto non è dovuto.

👉 Eventuali aggiornamenti di canone già percepiti nel 2011 per periodi contrattuali da assoggettare a cedolare, dovranno essere restituiti al locatario.

Non è comunque necessario inviare alcuna comunicazione nel caso di rinuncia agli adeguamenti già prevista nel contratto (questo chiarimento riguarda in particolare i nuovi contratti); anche tale aspetto è stato definito con ragionevolezza da parte dell'Amministrazione Finanziaria nella C.M. n.26/E/11.

Altra importante precisazione riguarda il caso di pluralità di locatori:

quando almeno uno di questi sceglie la cedolare, la comunicazione da parte di tale soggetto concernente la rinuncia agli adeguamenti finisce per interessare anche gli altri contitolari (la comunicazione può infatti essere unica per tutti i locatori). Si tratta di una soluzione penalizzata per questi ultimi che si vedono privati di un proprio diritto per una scelta operata da parte di un altro soggetto; d'altro canto, è innegabile, si tratta sicuramente di una posizione che semplifica non poco la gestione del contratto (sarebbe complicato per l'inquilino frazionare il canone e adeguare solo alcune frazioni).

Peraltro, non va dimenticato, coloro che non hanno aderito alla cedolare devono continuare a versare l'imposta di registro, parametrandola alla propria quota di possesso dell'immobile (il proprietario al 50% che non vuole optare per la cedolare deve calcolare l'imposta di registro complessivamente dovuta e procedere al versamento del 50% di propria competenza, con la verifica del minimo dovuto). La C.M. n.26/E/11 ricorda infatti che:

“... nel caso in cui l'imposta di registro dovuta sia di ammontare inferiore ad € 67,00 i soggetti che non hanno optato per il regime della cedolare secca e il conduttore sono comunque tenuti al versamento di detto importo”.

Al contrario, anche nel caso in cui solo alcuni dei contitolari decidano di optare per la cedolare, comunque l'imposta di bollo dovuta sull'atto resta dovuta in maniera integrale.

⇒ Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Il secondo adempimento riguarda la necessità di comunicare all'Agenzia delle Entrate la propria volontà di accedere alla tassazione cedolare, opzione che può avvenire:

- ➔ con il **modello Siria** (telematico). Questo modello può essere utilizzato solo con riferimento alle registrazioni dei contratti di locazione esclusivamente: con un numero di locatori non superiore a tre, ciascuno dei quali esercita l'opzione per la cedolare secca in relazione alla propria quota di possesso ed un numero di conduttori non superiori a tre; una sola unità abitativa; un numero di pertinenze non superiori a tre e solo in relazione ad immobili censiti con attribuzione di rendita.

LOCATORE								
DATI DEL LOCATORE	Codice fiscale							
	Cognome							
FIRMATARIO DELLA DENUNCIA	Nome							
	<table border="1"> <tr> <td>Data di nascita</td> <td>Sesso (M/F)</td> <td>Comune (o Stato estero) di nascita</td> <td>Provincia (sigla)</td> </tr> <tr> <td>giorno</td> <td>mes</td> <td>anno</td> <td></td> </tr> </table>	Data di nascita	Sesso (M/F)	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)	giorno	mes	anno
Data di nascita	Sesso (M/F)	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)					
giorno	mes	anno						
<p>Il sottoscritto dichiara la finalità abitativa della locazione degli immobili sotto indicati e dichiara di optare per il regime della cedolare secca alle condizioni previste dall'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23</p>								
<p>FIRMA Luca Rossi</p>								

- ➔ Con il **modello 69** (cartaceo, da presentare presso qualunque Ufficio dell'Agenzia delle Entrate dal soggetto che chiede la registrazione del contratto di locazione), utilizzabile in alternativa a Siria, ovvero in tutti i casi in cui Siria non è utilizzabile (quindi nelle registrazioni di contratti privi dei requisiti precedentemente descritti, ovvero in ogni caso per cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite).

QUADRO F ULTERIORI DATI DEGLI IMMOBILI									
N.ORD. NEGOZIO 7202	IMMOBILE					LOCATORE			
	N. ord. imm.	Categoria	Use abit.	Rendita catastale	Can. conc.	Num. ord. sog.	% Possesso	Opzione ced.	
								SI / NO	

L'opzione per la cedolare è piuttosto duttile, in quanto:

- può essere esercitata in corso di contratto,
- può essere esercitata al momento della sottoscrizione del contratto e successivamente revocata,
- ovvero può essere esercitata anche in corso di contatto e poi revocata.

Quindi, si può dire che la scelta viene operata “di anno in anno”. Per inciso, le modalità per la revoca devono ancora essere stabilite, anche se con ogni probabilità saranno analoghe a quelle oggi già stabilite per l'esercizio dell'opzione.

Ricordando che il riferimento per l'opzione è l'annualità contrattuale e non l'annualità solare (quindi potrebbe accadere che per l'arco del periodo d'imposta l'immobile potrebbe essere in parte interessato da cedolare e in parte assoggettato a tassazione ordinaria), per quanto riguarda i periodi interessati dall'opzione e le modalità specifiche dell'opzione si rinvia alle successive risposte ai quesiti.

Tassazione

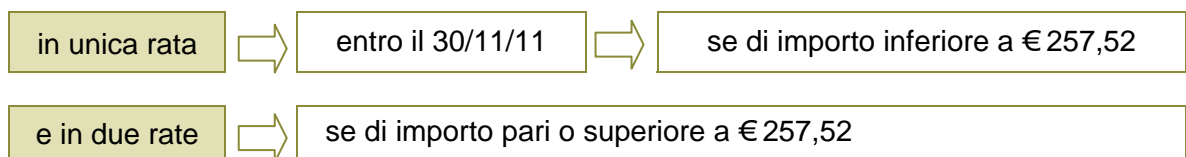
L'opzione per l'applicazione della cedolare secca comporta che i canoni tassati con il regime dell'imposta sostitutiva vengano esclusi dal reddito complessivo e, conseguentemente, non rilevino ai fini della progressività delle aliquote Irpef. Si deve comunque ricordare che tale reddito, seppur a tassazione sostitutiva, viene tenuto in considerazione per il calcolo dell'indice Isee e concorre alla verifica dello *status* di familiare fiscalmente a carico, per calcolare le detrazioni per carichi di famiglia, le altre detrazioni d'imposta previste dall'art.13 del Tuir, per le detrazioni per canoni di locazione di cui all'art.16 del Tuir.

La C.M. n.26/E/11 precisa che si tiene conto del reddito assoggettato a cedolare secca anche nelle ipotesi in cui al maggior reddito complessivo sia collegato un maggior beneficio come, ad esempio, nel caso di detrazioni per le erogazioni liberali in favore di associazioni senza scopo di lucro di cui all'art.15, co.1, lett. i), del Tuir, spettanti nel limite massimo del 2% del reddito complessivo.

Particolarità da valutare attentamente al momento della scelta per la cedolare, è quella della base imponibile da sottoporre a tassazione: se infatti il canone tassato ordinariamente beneficia di una riduzione del 15% (25% per i fabbricati siti nei comuni di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) e di una ulteriore riduzione del 30% limitata ai contratti convenzionati, i canoni da sottoporre alla tassa piatta rilevano invece in maniera del tutto integrale. La circolare precisa poi che nel caso, tutt'altro che frequente, di canone inferiore alla rendita catastale rivalutata del 50%, sarà quest'ultimo importo a costituire base imponibile.

Acconti

La sostitutiva, per esplicita previsione normativa, viene determinata con la tecnica dell'acconto/saldo. L'acconto risulta dovuto:



Nel secondo caso:

- 1) la prima rata, pari al 40% dell'acconto, deve essere versata entro il 6 luglio 2011, ovvero entro il 5 agosto 2011 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. La prima rata dell'acconto della cedolare secca può essere versata ratealmente e sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi, secondo le disposizioni previste per la rateazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- 2) la seconda, pari al 60% dell'importo dovuto, entro il 30 novembre 2011.

L'acconto per il 2011 non è dovuto e l'imposta è versata interamente a saldo, nel caso in cui l'importo su cui calcolare il relativo acconto non superi €51,65.

Nella determinazione degli acconti occorre tenere in considerazione i contratti in corso: in particolare, per i contratti con decorrenza successiva al 31 maggio 2011 il versamento d'acconto è effettuato, in unica rata, entro il 30 novembre 2011. In altre parole, per i contratti decorrenti tra il 1° giugno e il 31 ottobre 2011, l'acconto sarà versato in unica rata, pari all'85% della cedolare secca complessivamente dovuta per detti contratti entro il 30 novembre 2011. Anche per i contratti in esame, se l'importo su cui calcolare l'acconto, definito come sopra indicato, non supera €51,65.

Il conteggio dell'acconto quest'anno è piuttosto articolato in quanto è necessario utilizzare il solo metodo previsionale; a decorrere dall'anno 2012 sarà invece utilizzabile il metodo storico (quindi calcolato sulla sostitutiva 2011), quindi di certo il conteggio sarà più agevole.

Anno 2011

Contratti di locazione	Importo dell'acconto ≥ 257,52 euro	Importo dell'acconto < 257,52 euro	Importo su cui calcolare l'acconto ≤ 51,65 euro
- in corso al 31 maggio - scaduti e risolti entro il 31 maggio	Versamento 2 rate 6 luglio 40% 30 novembre 60%	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Non dovuto
- decorrenti dal 1° giugno	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Versamento 1 rata 30 novembre 100%	Non dovuto
- decorrenti dal 1° novembre	Non dovuto	Non dovuto	Non dovuto

Sanzioni

L'articolo 3, co.3 del D.Lgs. n.23/11 stabilisce che nel caso di omessa registrazione del contratto si applica la sanzione prevista dall'art.69 del DPR n.131/86, dal 120% al 240% dell'imposta dovuta; tale sanzione è applicabile anche se il contribuente opta per la cedolare, quindi non è tenuto al versamento dell'imposta di registro.

Sul punto la C.M. n.26/E/11 precisa che, in caso di opzione per il regime della cedolare secca, l'imposta di registro non deve essere versata solo con riferimento ai contratti di locazione i cui termini di registrazione erano ancora pendenti alla data del 1° gennaio 2011, per i quali può, dunque, trovare applicazione il regime alternativo di tassazione.

La disciplina della cedolare reca, nello specifico, un inasprimento delle misure sanzionatorie previste nel caso di mancata registrazione o registrazione infedele del contratto di locazione.

- Vengono raddoppiate le sanzioni per omessa indicazione del canone in dichiarazione: la sanzione, ordinariamente prevista nella misura compresa dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 258, in caso di omessa indicazione del canone nella dichiarazione dei redditi si applica nella misura compresa dal 240% al 480% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 516. Se il canone viene dichiarato per un importo inferiore, le sanzioni amministrative ordinariamente previste nella misura compresa dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta, si applicano nella misura dal 200% al 400%.
- Sono eliminati gli istituti deflativi del contenzioso, con riferimento alla definizione dell'accertamento con adesione del contribuente ovvero di rinuncia del contribuente all'impugnazione dell'accertamento.
- È stata introdotta una specifica sanzione per i contratti di locazione ad uso abitativo, che, ricorrendone i presupposti di legge, non sono registrati entro i termini previsti di 30 giorni dalla stipula del contratto o dalla sua esecuzione. Per incentivare la contrapposizione di interessi, in caso di violazione agli obblighi di registrazione del contratto (omessa registrazione, registrazione per un canone inferiore a quello reale, ovvero registrazione di un comodato fittizio), l'inquilino ha diritto ad un contratto della durata di 4 anni + 4 anni di proroga ad un canone davvero modesto (il canone annuo è pari a 3 volte la rendita catastale).

Su tali sanzioni, soprattutto sull'ultima, dovrebbero davvero ragionare tutti coloro che possiedono immobili per i quali è stato stipulato un contratto di locazione "irregolare".

Aspetti soggettivi

D.: *Può optare per la cedolare una società semplice?*

R.: La circolare n.26/E del 1° giugno ha escluso tale possibilità. La stessa infatti ha affermato che la facoltà di optare per la cedolare secca, è riservata al locatore, persona fisica, titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile.

Tale conclusione è stata motivata con il fatto che dall'insieme delle regole dettate dal provvedimento si evince la limitazione a tali soggetti (le persone fisiche) dell'ambito soggettivo di applicazione. Per ribadire ciò il documento di prassi indica che *“non possono, quindi, accedere al regime della cedolare secca le società di persone, le società di capitali, nonché gli enti commerciali e non commerciali”*. È vero che tale affermazione non fa riferimento in modo esplicito alle società semplici, ma la loro esclusione dal regime è chiaramente desumibile dalla circolare n.26/E.

Tale conclusione trova anche il supporto dell'art.1.1 del provvedimento del 7 aprile scorso il quale prevede che i soggetti interessati all'opzione sono i locatori, persone fisiche, proprietari o titolari di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate.

Nonostante ciò una diversa soluzione poteva anche essere raggiunta per via interpretativa considerando le particolarità che distinguono le società semplici tanto da renderle assimilabili (ai fini della tassazione) alle persone fisiche. Ma la prassi non ha seguito tale orientamento che poteva trovare anche supporto nella previsione del co.1, art.3 del D.Lgs. n.23/11, il quale introducendo la cedolare fa riferimento non alla persona fisica ma alla tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

D.: *Si può optare per la cedolare nel caso di immobile adibito ad uso foresteria?*

R.: Sul punto la circolare n.26/E esclude la possibilità. Per le foresterie non è possibile in nessun caso optare per la cedolare. La prassi è stata abbastanza scarna nel dare le motivazioni di tale scelta. In effetti ciò che appare dalle norme è che oggetto dell'opzione cedolare devono essere immobili classificati catastalmente come abitativi (categoria A ad esclusione degli A10) e locati per finalità abitative. Tali due condizioni oggettive paiono esistere nel caso delle foresterie ma nonostante ciò la prassi ha invece sostenuto che l'applicazione della cedolare deve essere esclusa con riguardo alle locazioni effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni, e che da ciò ne consegue che *“occorre porre rilievo, al fine di valutare i requisiti di accesso al regime, anche all'attività esercitata dal locatario ed all'utilizzo dell'immobile locato”*.

Tale conseguenza (a nostro avviso non del tutto motivata) porta allora a ritenere inapplicabile la cedolare ai contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti.

Una diversa e maggiormente condivisibile lettura poteva essere quella di correlare l'inapplicabilità della cedolare nel caso di esercizio d'impresa o lavoro autonomo con riguardo unicamente all'attività svolta dal locatario e non dal conduttore.

D.: *Può optare per la cedolare un ente non commerciale?*

R.: Anche in questo caso l'ambito di applicazione è stato inteso in senso stretto dalla circolare n.26/E. Sul punto rimandiamo alle osservazioni formulate con riguardo al dubbio circa la possibilità di optare per la cedolare secca da parte delle società semplici.

Segnaliamo unicamente che, invece, un'apertura verso questi soggetti è intervenuta nel punto in cui la circolare li ha considerati come possibili conduttori. È stata infatti ammessa

la possibilità per il locatore di optare per il regime sostitutivo con riguardo ai contratti di locazione conclusi con soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni (esempio enti pubblici o privati non commerciali) "purché risulti dal contratto di locazione la destinazione degli immobili ad uso abitativo in conformità alle proprie finalità". La motivazione in questo caso fornita è quella per cui in tale ipotesi è soddisfatto il requisito della destinazione dell'immobile all'uso abitativo previsto dalla norma senza null'altro aggiungere.

D.: *Ipotesi di decesso del proprietario dell'immobile locato. Gli eredi possono esercitare l'opzione per il de cuius e per se stessi? Se sì come?*

R.: Il punto non è stato trattato dalla prassi. Nel caso di decesso il rapporto di locazione in essere mantiene la sua validità ed efficacia con riguardo al conduttore seppur nei confronti degli eredi. Ciò considerato (così come avviene nel caso di comproprietà) si ritiene che sussistano in questa ipotesi tutte le condizioni (a patto che gli eredi siano persone fisiche) per poter esercitare l'opzione per la cedolare.

Trattandosi di una facoltà (e quindi di un'opzione di tipo personale) le scelte eventualmente effettuate dal *de cuius* prima del decesso non dovrebbero riverberare alcun effetto nei confronti degli eredi. Nel momento in cui gli stessi entrano in possesso dei redditi derivanti dall'immobile dovrebbero poter esercitare l'opzione per la cedolare.

Da notare che con riguardo agli obblighi tributari (si pensi a quelli dichiarativi) esistono termini più ampi di quegli ordinari per adempiere nel caso di decesso del contribuente. Ma sul punto nulla prevedono né la legge né il provvedimento. È vero però che in questo caso non si tratta di adempimenti del *de cuius* posti in essere dagli eredi ma adempimenti (eventuali) di competenza e relativi agli eredi stessi.

Una soluzione che potrebbe facilitare la situazione trovando un qualche aggancio nella disciplina generale, sarebbe quella di effettuare l'opzione alla scadenza della prima annualità contrattuale, anche se così comportandosi si creerebbe una disparità di trattamento non giustificata. Infatti, gli eredi potrebbero vedersi impedita la strada della cedolare per il periodo intercorrente dal decesso fino all'inizio della prima annualità contrattuale successiva.

Aspetti oggettivi

D.: *Il reddito dell'immobile locato all'estero può essere tassato con la cedolare?*

R.: Il nuovo regime non può essere applicato ai contratti di locazione di immobili situati all'estero. Questo è quanto affermato dalla circolare n.26/E, che lo motiva con riferimento alla tipologia di reddito che viene a prodursi in tali casi. Nel caso di locazione di immobili esteri i redditi prodotti sono infatti da qualificare come redditi diversi di cui all'art.67, co.1, lett. f) del Tuir e non redditi fondiari. Da ciò si giunge alla conclusione sopra evidenziata. L'art.3 del D.Lgs. n.23/11 dispone: "in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime". Quindi è la stessa norma di legge che limita l'ambito di applicazione ai soli redditi fondiari, categoria differente da quella dei redditi che si ritraggono dalla locazione di immobili esteri. Limitazione che risulta anche dal punto 3.2 del provvedimento del 7 aprile il quale prevede che "L'imposta dovuta nella forma della cedolare secca sostituisce: l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le addizionali relative al reddito fondiario prodotto dalle unità immobiliari alle quali si riferisce l'opzione, nei periodi d'imposta ricadenti nel periodo di durata dell'opzione".

D.: *Immobili affittati ad uso turistico: possono fruire della cedolare?*

R.: Anche se la circolare n.26/E non ha affrontato in modo specifico la questione, si ritiene possibile l'opzione per la cedolare anche per gli immobili affittati ad uso turistico. Ciò in quanto, anche in tale situazione, si ritiene che la finalità della locazione sia quella di tipo abitativo. D'altra parte la circolare dopo aver chiarito che la cedolare secca può trovare applicazione in relazione ai contratti di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo locati per finalità abitative e le relative pertinenze prevede che *"l'opzione può essere esercitata anche per i contratti di locazione di durata inferiore a trenta giorni nell'anno, per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione in termine fisso"*, ipotesi, questa, tipica proprio nelle locazioni turistiche. Evidentemente l'opzione è applicabile nel caso in cui oggetto del rapporto contrattuale sia la pura locazione dell'immobile e non, invece, nel caso in cui il rapporto contrattuale faccia intendere l'esistenza di un servizio alberghiero o similare.

D.: *Locazione di stanze nell'ambito dell'immobile: è possibile optare per la cedolare?*

R.: Nessun vincolo all'opzione per la cedolare nel caso di locazione di una stanza. Il punto è stato espressamente chiarito dalla circolare n.26/E che ha affermato che *"l'opzione per il regime in commento può essere esercitata anche se il locatore abbia locato soltanto una o più porzioni dell'immobile abitativo"*.

Sul punto sono necessarie ulteriori considerazioni su alcuni limiti imposti al proprietario in conseguenza del particolare regime fiscale dei redditi prodotti in tali ipotesi. La prassi ha infatti sostenuto che il reddito ritraibile dalla contemporanea locazione di porzioni di un'unità abitativa, cui è attribuita un'unica rendita catastale, deve essere assoggettato allo stesso regime impositivo. Quindi se nel caso di locazioni di più immobili (anche con unico contratto) è possibile optare per la cedolare solo per uno od alcuni di essi, ciò non risulta possibile nel caso in esame. Se il proprietario opta per la cedolare secca per un contratto di locazione relativo a una porzione dell'unità abitativa, questo comportamento vincola all'esercizio dell'opzione per la cedolare anche per il reddito derivante dalla contemporanea locazione di altre porzioni della stessa. La circolare riporta anche il chiaro esempio seguente:

Esempio

"Sono stipulati più contratti di locazione di porzioni di un'unità abitativa con studenti universitari:

- *porzione A, contratto di durata 1° gennaio – 31 maggio 2012;*
- *porzione B, contratto di durata 1° febbraio – 30 giugno 2012;*
- *porzione A, nuovo contratto di durata 1° settembre – 30 novembre 2012.*

L'esercizio dell'opzione per la cedolare secca per la locazione della porzione A vincola all'esercizio dell'opzione anche per la porzione B. Successivamente, in sede di registrazione del nuovo contratto per la porzione A è possibile scegliere se esercitare o meno l'opzione per la cedolare secca".

D.: *Locazione separata del garage rispetto all'abitazione. È possibile l'opzione?*

R.: Il comma 2 dell'art.3 del D.Lgs. n.23/11 prevede che *"A decorrere dall'anno 2011, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato (...) ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca"*. Si fa dunque riferimento esplicito alle pertinenze locate congiuntamente all'abitazione.

Medesimo contenuto è previsto dal punto 1.2 del provvedimento del 7 aprile: *"L'opzione può essere esercitata relativamente a ciascun immobile ad uso abitativo locato per finalità abitative e relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione"*.

Sul punto un'apertura è giunta dalla circolare n.26/E. La stessa ha infatti ammesso la possibilità di optare per la cedolare non solo nel caso in cui le pertinenze siano locate "congiuntamente" all'immobile abitativo ma anche quelle locate con un contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo. Ciò secondo la prassi è possibile però solo nel caso in cui:

- il rapporto di locazione intercorra tra le medesime parti contrattuali;
- nel contratto di locazione della pertinenza si faccia riferimento al contratto di locazione dell'immobile abitativo
- nel contratto sia evidenziata la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

Ulteriormente in tema di pertinenze la prassi ha chiarito l'inesistenza di limiti numerici: l'opzione può essere esercitata (alle condizioni sopra riportate) anche in relazione a più pertinenze, sempreché sussista un effettivo rapporto di pertinenzialità con l'immobile abitativo locato e tale rapporto sia evidenziato nel contratto di locazione.

D.: *Sublocazione: è possibile l'opzione per la cedolare?*

R.: La cedolare secca non è applicabile ai redditi derivanti da contratti di sublocazione di immobili "in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'art.67, co.1, lett. h) del Tuir e non tra i redditi di natura fondiaria". Questo il contenuto della circolare n.26/E: le motivazioni e i commenti sono i medesimi di quelli già indicati con riguardo agli immobili esteri.

D.: *Locazione di immobile ad uso promiscuo abitazione ed ufficio: è possibile applicare la cedolare secca?*

R.: Secondo la circolare n.26/E non è possibile applicare la cedolare secca nel caso di contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti.

A maggior ragione l'opzione è esclusa anche nel caso di contratti di locazione di immobili accatastati come abitativi, ma locati per uso ufficio o promiscuo.

D'altra parte le norme fanno espresso riferimento non solo alla classificazione catastale abitativa ma anche al fatto che per poter optare è necessario che la locazione sia stipulata con finalità di tipo abitativo.

Rapporti con inquilino

D.: *La rinuncia agli aumenti da parte del proprietario che opta per la cedolare riguarda solo quelli Istat o anche quelli già contrattualmente previsti?*

R.: Il comma 11, dell'art.1 del D.lgs. n.23/11 dispone che "nel caso in cui il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, anche se prevista nel contratto a qualsiasi titolo, inclusa la variazione accertata dall'Istat nell'anno precedente". Tale previsione è confermata dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 7 aprile 2011, n.55394 al punto 1.5. dell'articolo 1. La circolare n.26/E al riguardo afferma che "in applicazione del comma 11, pertanto, il locatore che intende accedere al regime alternativo della cedolare secca è tenuto a rinunciare per il periodo corrispondente alla durata dell'opzione alle variazioni del canone che derivino dall'applicazione di indici di aggiornamento, inclusa la variazione dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le

famiglie di operai e impiegati (F.O.I.)". Letteralmente, quindi, l'Agenzia afferma che solo gli aumenti del canone che derivano dall'applicazione di "indici di aggiornamento", anche se pre-concordati contrattualmente, sono sterilizzati nell'ambito del regime della cedolare secca. Resta il dubbio di come trattare il caso non infrequente in cui il contratto prevede un meccanismo di aumento del canone, per gli anni successivi, non agganciato all'applicazione di "indici di aggiornamento" ma, invece, predeterminato in misura fissa. Letteralmente, a parere di chi scrive, il dato normativo sembra tranciante e che quindi deponga per un blocco assoluto dell'aumento del canone di locazione nel caso di opzione per la cedolare secca anche se, sulla questione, sono più che legittimi i dubbi. Sul punto sarebbero comunque auspicabili ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

D.: *La raccomandata di rinuncia agli aumenti può essere consegnata a mano o serve il servizio postale?*

R.: *La circolare n.26/E, al punto 2.3., ha inequivocabilmente chiarito che "Il locatore, per beneficiare del regime della cedolare secca deve comunicare preventivamente al conduttore, tramite lettera raccomandata, la scelta per il regime alternativo di tassazione e la conseguente rinuncia, per il corrispondente periodo di durata dell'opzione, ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. È esclusa la validità ai fini in esame della raccomandata assegnata a mano, anche con ricevuta sottoscritta dal conduttore". La posizione assunta dalle Entrate appare opinabile. La volontà del Legislatore è evidentemente quella di garantire l'avvenuta conoscenza da parte del conduttore dell'opzione esercitata dal proprietario e quindi del blocco degli aumenti indicizzati del canone. In questo contesto, evidentemente privatistico, ciò che deve essere garantita è l'avvenuta conoscenza dell'opzione, a prescindere dalla forma attraverso la quale tale elemento si realizza. In questo contesto, quindi, sarebbe stata più apprezzabile una presa di posizione meno rigida da parte delle Entrate anche alla luce del fatto che il dato normativo fa genericamente riferimento alla preventiva "raccomandata" senza precisare affatto che essa debba essere "notificata per il tramite del servizio postale".*

D.: *La raccomandata deve essere preventiva all'opzione. Che termine occorre osservare nell'ambito del regime transitorio 2011?*

R.: *La circolare n.26/E ha chiarito che "per l'anno 2011, per quanto riguarda i contratti scaduti o risolti, già registrati, prorogati e con imposta di registro già versata al 7 aprile 2011, deve ritenersi che la condizione richiesta dalla norma (preventiva comunicazione al conduttore di rinuncia alla facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, n.d.r.), sia rispettata se la rinuncia è comunicata al conduttore, con lettera raccomandata, nel termine stabilito per il versamento del primo acconto dovuto, che può essere il 6 luglio se l'acconto è dovuto in due rate, oppure il 30 novembre se l'acconto è dovuto in un'unica rata, ovvero se non è dovuto conto, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi". Anche questa presa di posizione, a parere di chi scrive, appare opinabile. Detto che la comunicazione all'inquilino deve essere preventiva e che tale elemento va riscontrato in relazione alla registrazione del contratto ovvero al termine di versamento dell'imposta di registro per le annualità successive, nell'ambito del regime transitorio riteniamo che la soluzione più corretta avrebbe dovuto essere quella di determinare la data di riferimento nella effettiva scadenza dell'annualità contrattuale svincolandola quindi, da riferimenti fiscali che nulla hanno a che vedere con il contratto di locazione. Intendiamo dire che sarebbe stato più logico se il termine di invio della raccomandata di rinuncia agli adeguamenti fosse stato individuato nella scadenza dell'annualità contrattuale. Se ci si riflette bene tale termine è anche quello rispetto al quale il proprietario avrebbe comunicato l'aumento.*

D.: *Gli aumenti contrattuali già incassati dal proprietario vanno restituiti?*

R.: Anche questo punto è stato chiarito dalla circolare n.26/E. Si afferma infatti al punto 8.3 che *“sulla base della comunicazione di rinuncia, per il periodo contrattuale cui si riferisce l’acconto, il locatore non può percepire dal conduttore gli aggiornamenti dei canoni e questi, se già percepiti, devono essere restituiti”*. Ne deriva quindi che relativamente al 2011, devono essere oggetto di restituzione gli eventuali aumenti contrattuali incassati dal proprietario ove relativi a frazione di annualità contrattuale per la quale si è scelto l’applicazione della cedolare secca e ciò a prescindere dal momento nel quale è stata formalizzata la richiesta di aumento all’inquilino. È il caso dell’esempio dell’annualità contrattuale a cavallo tra il 2010 e il 2011. Preso atto che secondo l’Agenzia delle Entrate la frazione di annualità contrattuale del 2011 potrà essere oggetto di cedolare secca o di tassazione ordinaria, laddove il proprietario dovesse optare per la tassa piatta egli dovrà restituire all’inquilino gli aumenti contrattuali incassati dal 1° gennaio 2011.

D.: *La rinuncia agli aumenti riguarda solo quelli che sarebbero scattati nell’ambito del periodo di opzione o anche quelli attuati precedentemente?*

R.: È da ritenersi che la rinuncia agli aumenti riguardi solo quelli maturati in relazione all’annualità contrattuale oggetto di applicazione della cedolare secca. Tale conclusione si ricava anche dalla lettura del paragrafo 2.3 della circolare n.26/E.

D.: *Immobile in comproprietà: il comproprietario che non opta può continuare a praticare l’aumento contrattuale all’inquilino per la propria quota di canone?*

R.: L’Agenzia delle Entrate ha precisato che per gli immobili posseduti in comproprietà, l’opzione esercitata da parte di un solo locatore, comporta la rinuncia agli aggiornamenti del canone a qualsiasi titolo, anche da parte dei comproprietari che non hanno optato per il regime della cedolare secca. Le Entrate sono arrivate a tale conclusione (opinabile a parere di chi scrive) partendo dal presupposto che il canone è pattuito contrattualmente in maniera unitaria e per questa ragione non sarebbe possibile differenziarne l’ammontare in ragione della quota di possesso di ciascun comproprietario. Ne consegue quindi che l’opzione esercitata da uno dei comproprietari attrae, riguardo al costo indiretto del regime fiscale di favore, anche la posizione di coloro che decidono di applicare le ordinarie regole di tassazione Irpef. Ciò porrà inevitabili questioni legate alla necessità di conguagliare tra i comproprietari le differenze che si genereranno per effetto del meccanismo voluto dall’Agenzia delle Entrate. Sarà inevitabile infatti la rivendicazione del mancato guadagno da parte del comproprietario che non ha optato per la cedolare nei confronti di colui o coloro che, invece, hanno deciso per l’applicazione della tassa piatta.

D.: *È necessaria la raccomandata preventiva in caso di nuovi contratti in cui già si prevede che il proprietario opterà per la cedolare?*

R.: È stato ovviamente chiarito nella circolare n.26/E che per i contratti di locazione nei quali è espressamente disposta la rinuncia agli aggiornamenti del canone non è necessario inviare al conduttore la raccomandata prevista dal co.11, dell’art.3, del D.lgs. n.23/11. Lo stesso, anche se non espressamente chiarito dalle Entrate, si ritiene possa valere in relazione alle locazioni per le quali è fisiologicamente impossibile ipotizzare un aumento del canone come, ad esempio, in relazione alle locazioni di durata inferiore all’anno.

D.: *La rinuncia agli aumenti contrattuali è provvisoria o definitiva? Nel caso di fuoriuscita dal regime il proprietario può recuperare gli aumenti congelati in costanza di regime?*

R.: Questo punto non sembra sia stato affrontato correttamente dalla circolare 26/E. A parere di chi scrive, dato che il co.11, dell'art.3, del D.lgs. n.23/11 fa espresso riferimento al fatto che per il periodo corrispondente alla durata dell'opzione è sospesa la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, è da ritenersi che nel caso di revoca del regime di tassazione proprio della cedolare secca, il proprietario possa applicare all'inquilino gli adeguamenti congelati senza però, ovviamente, avere titolo per recuperare gli aumenti rinunciati nel corso dell'applicazione della tassa piatta. Al paragrafo 2.3. della circolare n.26/E si legge invece che “ *nel caso in cui l'opzione esercitata in sede di registrazione del contratto e, quindi all'inizio della prima annualità, sia revocata a valere dalla seconda annualità, resta comunque valida la rinuncia del locatore agli aggiornamenti del canone per un periodo corrispondente a quello della prima annualità per il quale il locatore si è avvalso di tale regime. Pertanto, il locatore non può chiedere gli aggiornamenti del canone relativi alla seconda annualità*”. La posizione assunta dalle Entrate non convince. È da ritenersi, infatti, che il locatore non possa richiedere gli aggiornamenti del canone relativi alla prima annualità e non, invece, alla seconda come affermato nel documento di prassi.

Opzione

D.: *La cedolare secca si applica per annualità solare o per annualità contrattuale?*

R.: È stato giustamente chiarito che la cedolare secca si applica in relazione all'annualità contrattuale e non in relazione al rigido principio della tassazione per anno solare previsto per le persone fisiche. Ne consegue che per i contratti con decorrenza in corso d'anno, l'annualità contrattuale non coinciderà con il periodo d'imposta e quindi, nel medesimo periodo d'imposta, potranno coesistere sia annualità contrattuali per le quali è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca, sia annualità contrattuali per le quali deve essere applicata l'Irpef con le regole tradizionali. Ancora, nel medesimo periodo d'imposta potranno coesistere sia annualità contrattuali per le quali è stata esercitata l'opzione per la cedolare secca, sia periodi in cui l'immobile non è oggetto di contratti di locazione nel qual caso dovrà essere tassata l'irpef la frazione di rendita catastale. Questa regola pone non pochi problemi in relazione al regime transitorio applicabile per i contratti in corso nei 2011. La soluzione interpretativa adottata dall'Agenzia è stata quella di frazionare il 2011 in due segmenti avendo riferimento alle annualità contrattuali in relazione ai quali il contribuente potrà esercitare autonome scelte.

L'esempio n.10 della circolare n.26/E/ è molto efficace:

- contratto di durata quadriennale dal 1° aprile 2010 al 31 marzo 2014
- scadenza prima annualità 31 marzo 2011

Cedolare in Unico 2012, con opzione per entrambe le annualità contrattuali:

- 1) canoni relativi al primo periodo 1 gennaio 2011– 31 marzo 2011
- 2) canoni relativi al secondo periodo 1 aprile 2011 – 31 marzo 2012

In questo caso, in pratica, la cedolare si applica sui canoni contrattuali individuati per annualità solare 2011.

Sarà possibile effettuare anche due scelte alternative che consistono nell'assoggettare alla cedolare secca una sola delle due annualità contrattuali e quindi alternativamente i canoni relativi al periodo 1° gennaio – 31 marzo 2011 (prima annualità) oppure i canoni relativi all'annualità 1° aprile 2011 – 31 marzo 2012.

D.: È possibile sullo stesso immobile esercitare opzioni distinte in relazione ai singoli contratti di locazione?

R.: Anche questo dubbio è stato chiarito grazie al principio di applicazione della cedolare secca sull'annualità contrattuale in luogo della regola della tassazione per anno solare. Va qui segnalato che il reddito ritraibile dalla contemporanea locazione di porzioni di un'unità abitativa, cui è attribuita un'unica rendita catastale, deve, secondo le Entrate, essere assoggettate allo stesso regime impositivo. In pratica l'esercizio dell'opzione per il regime della cedolare secca per un contratto di locazione relativo ad una porzione dell'unità abitativa, vincola all'esercizio dell'opzione per il medesimo regime anche per il reddito derivante dalla contemporanea locazione di altre porzioni della stessa abitazione.

D.: Nel caso di proroga contrattuale il cui termine di registrazione scade dopo il 6 giugno 2011 va presentato il modello 69?

R.: Il modello 69 va utilizzato per esercitare l'opzione per l'applicazione della cedolare secca sulle annualità successive alla prima sia in relazione al tradizionale caso di proroga contrattuale, sia in relazione alla scadenza dell'annualità contrattuale in costanza di durata del contratto. In caso di proroga contrattuale la cui registrazione scade dopo il 6 giugno 2011, è da ritenersi che il modello 69 debba comunque essere presentato non valendo in questo caso il regime transitorio che prevede, per il caso di scadenza dell'annualità contrattuale nel corso nel 2011, la possibilità di optare per la cedolare per il tramite del modello Unico 2012.

D.: Nel caso di contratto in corso 2011 per il quale nel corso dell'anno scade l'annualità di registro l'opzione va esercitata nel modello Unico 2012 o va presentato il modello 69?

R.: È stato confermato dalla circolare n.26/E che per i contratti in corso nel 2011 l'opzione per la cedolare secca andrà esercitata in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nel 2012 (Unico 2012 per annualità 2011). Questa regola si applica anche avendo riguardo alle annualità contrattuali scadenti nel corso del 2011.

D.: Nei prossimi anni l'opzione per la cedolare per i contratti per i quali scade l'annualità in corso d'anno si esercita sempre nel modello Unico (come per il 2011) o occorre presentare il mod. 69?

R.: Per l'annualità decorrente dal 2012 e per le successive, occorrerà applicare la regola generale e conseguentemente il contribuente che intenderà avvalersi della cedolare secca dovrà comunque, entro i termini previsti per il versamento dell'imposta di registro relativa a detta annualità, esercitare l'opzione attraverso il modello 69. Chi ha esercitato l'opzione per la cedolare secca nel modello unico 2012 (per l'annualità 2011), gli anni successivi comunque non dovrà più effettuare alcuna comunicazione per mantenere il regime della cedolare secca.

Trattamento cedolare - imposta

D.: Chi opta per la cedolare può scomputare il 36% o 55% relativamente agli interventi sull'immobile il cui canone va a tassa piatta? Anche per le eventuali quote passate?

R.: La questione è stata esplicitamente affrontata dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.26/E/11: "L'applicazione della cedolare secca non influenza, invece, l'applicazione di altre deduzioni e detrazioni d'imposta, quali, ad esempio, quelle del 36% o del 55%,"

previste, rispettivamente, per i lavori di ristrutturazione edilizia su immobili abitativi (art. 1 della L. n.449/97 e successive modificazioni) e per gli interventi di risparmio energetico (art.1, commi 344 e seguenti, della L. n.296/06 e successive modificazioni), le quali restano applicabili, secondo la specifica disciplina, a prescindere dalle modalità di tassazione del reddito fondiario, mediante Irpef e relative addizionali o mediante cedolare secca". Conclusione del tutto logica e condivisibile visto che le detrazioni d'imposta non sono legate alla tassazione del bene che le ha originate.

Il dubbio poteva sorgere con riferimento alla previsione contenute nell'art.1 co.7 della L. n.449/97, che prevede il trasferimento della detrazione 36% in favore dell'acquirente dell'immobile in caso di trasferimento dell'immobile (disposizione applicabile anche all'agevolazione 55%, ai sensi del D.M. 7/04/08 e della C.M. n.36/E/07); nessun trasferimento avviene, si ricorda, nel caso di cessione di una quota dell'immobile (C.M. n.9/E/00 e C.M. n.24/E/04), a meno che non sia trasferito il 50% dell'immobile a soggetto già proprietario dell'altro 50% (R.M. n.77/E/09).

La situazione è infatti del tutto diversa: tale disposizione mira a garantire che il beneficio segua il titolare dell'immobile, mentre sarebbe iniquo che il possessore la possa perdere solo per il fatto che ha scelta una particolare modalità di tassazione dell'immobile. Tale situazione avrebbe costituito un sicuro disincentivo alla cedolare per tutti coloro (davvero molti in questi oltre 10 anni) che hanno realizzato interventi di recupero o riqualificazione energetica sugli immobili.

La C.M. n.26/E/11 precisa poi che *"Resta fermo, naturalmente, che le suddette detrazioni d'imposta potranno essere fatte valere esclusivamente sull'Irpef e non anche sulla cedolare secca."* Vale, in altre parole, la regola generale prevista per le detrazioni: queste vengono beneficate se c'è Irpef in grado di assorbirle. Pertanto, prima di accedere alla tassazione cedolare, occorre valutare le detrazioni spettanti al possessore dell'immobile, tanto con riferimento agli interventi già realizzati, quanto in relazione agli interventi programmati per l'immediato futuro.

D.: *Immobili vincolati: come avviene la tassazione?*

R.: L'articolo 11, co.2 della L. n.413/91 prevede che: *"In ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'art.3 della L. n.1089/39, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato."*

Tale disposizione, come noto, permette agli immobili interessati da vincolo storico / artistico / culturale esplicitamente riconosciuto di beneficiare di una tassazione particolarmente vantaggiosa: l'Irpef dovuta viene infatti calcolata sulla base della rendita cosiddetta "figurativa" anziché sulla base della rendita catastale; nella C.M. n.2/E/06 l'Agenzia delle Entrate ebbe modo di ammettere che tale tassazione agevolata viene consentita anche a favore dei fabbricati locati (tassando quindi una rendita molto ridotta in luogo del canone di locazione).

Ora pare lecito chiedersi se tale oltremodo benevola disposizione si possa applicare anche nel caso in cui il possessore dell'immobile decida di optare per la tassazione cedolare; tale soluzione potrebbe interessare non tanto per la riduzione della tassazione sul versante delle imposte dirette (il vantaggio di spostare a tassazione sostitutiva un reddito che nella maggior parte dei casi è di poche centinaia di euro è del tutto modesto), ma soprattutto per evitare l'applicazione dell'imposta di registro sul contratto.

Quel *"ogni caso"* nell'*incipit* della disposizione lascerebbe intendere che l'aliquota della cedolare dovrebbe applicarsi parimenti alla rendita figurativa; bisogna anche dire che la formulazione del co.2 dell'art.3 del D.Lgs. n.23/11 lascia più di qualche perplessità: *"Sul*

canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un'aliquota del 21%". Sul punto l'Agenzia delle Entrate non ha preso posizione della C.M. n.26/E/11.

Pertanto, pur propendendo per una soluzione positiva, in questa prima fase di applicazione pare opportuno scegliere la via più cauta, onde evitare che l'intento di risparmiare l'imposta di registro possa far perdere il diritto al ben più ampio beneficio della tassazione forfettaria della rendita figurativa.

D.: *Morosità dell'inquilino: è possibile tassare solo i canoni effettivamente percepiti e non il canone annuale contrattuale?*

R.: Il comma 2 dell'art.3 del D.Lgs. n.23/11 afferma: *"Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un'aliquota del 21%".* Il fatto che la base imponibile sia riferita al canone stabilito contrattualmente e non al canone percepito, lascia chiaramente intendere che la previsione prevista dall'art.26, co.1 Tuir sia applicabile anche al reddito da sottoporre a tassazione cedolare.

La conferma è infatti arrivata dalla C.M. n.26/E/11, nella quale viene affermato che sulla base dei criteri generali di determinazione del reddito fondiario, anche in applicazione del regime della cedolare secca, i canoni di locazione di immobili ad uso abitativo non percepiti devono essere assoggettati a tassazione.

Peraltro valgono le medesime esimenti previste in ambito Irpef, ossia viene meno l'obbligo di tassare i canoni contrattualmente previsti qualora, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, si sia concluso il procedimento giudiziale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

Qualora detto procedimento venga a conclusione successivamente al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, al contribuente spetta, per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti, un credito d'imposta di pari ammontare. Come precisato nella C.M. n.26/E/11, per i canoni di locazione non percepiti assoggettati al regime della cedolare secca, il credito d'imposta, da utilizzare nella dichiarazione dei redditi secondo le medesime modalità previste per i canoni non percepiti assoggettati a Irpef (quindi richiesta a rimborso ovvero utilizzo in compensazione, tramite indicazione nel quadro CR di Unico ovvero nel rigo G2 del modello 730), sarà commisurato all'importo della cedolare secca versata.

D.: *Il reddito tassato a cedolare concorre a determinare il valore del reddito ai fini dell'attribuzione di detrazioni fiscali (familiare a carico, lavoro dipendente ecc...)?*

R.: In base all'art.3 co.7 del D.Lgs. n.23/11 *"Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato alla cedolare secca. Il predetto reddito rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (Isee) di cui al D.Lgs. n.109/98".*

Il reddito fondiario assoggettato a cedolare secca deve quindi essere computato nel reddito complessivo del locatore per determinare la condizione di familiare fiscalmente a carico, così come per calcolare la spettanza e l'importo delle detrazioni per carichi di famiglia, delle altre detrazioni d'imposta previste dall'art.13 del Tuir (tra le quali vi sono le detrazioni per specifici redditi, quali le detrazioni per redditi di lavoro dipendente), delle detrazioni per canoni di locazione di cui all'art.16 del Tuir e, in generale, per stabilire la spettanza o la misura di benefici, fiscali e non, collegati al possesso di requisiti reddituali (il reddito assoggettato a cedolare concorre nel calcolo dell'indice Isee).

Coerentemente, si tiene conto del reddito assoggettato a cedolare secca anche nelle ipotesi in cui al maggior reddito complessivo sia collegato un maggior beneficio come, ad esempio, nel caso di detrazioni per le erogazioni liberali in favore di associazioni senza scopo di lucro di cui all'art.15, co.1, lett. i), del Tuir, spettanti nel limite massimo del 2% del reddito complessivo.

D.: *È possibile compensare con l'Irpef a debito l'eventuale cedolare versata in eccesso e viceversa?*

R.: La questione è stata oggetto di chiarimento da parte della C.M. n.26/E/11: essendo previsto che per la cedolare secca si debbano applicare le medesime regole dell'Irpef per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso, sono applicabili anche per la cedolare secca i criteri di compensazione previsti dal D.Lgs. n.241/97. Il che sta a significare che un eventuale versamento eccedente di cedolare secca (ad esempio per la determinazione in eccesso degli acconti) può essere compensato con altri versamenti tributari, allo stesso modo i versamenti dovuti per la cedolare (anche gli acconti da versare entro il prossimo 6 luglio) potranno essere effettuati tramite la compensazione nel modello F24 di altri crediti tributari o contributivi vantati dal contribuente.

D.: *La cedolare è calcolata sull'importo del canone annuo contrattuale lordo o al netto delle deduzioni forfetarie?*

R.: Il comma 2 dell'art.3 del D.Lgs. n.23/11 afferma: "Sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti la cedolare secca si applica in ragione di un'aliquota del 21%". Pertanto il canone non può essere decurtato né dell'abbattimento forfetario del 15% previsto ordinariamente per gli immobili concessi in locazione, né di quello del 25% previsto per i fabbricati siti nei comuni di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, né dell'ulteriore abbattimento del 30% previsto per i contratti convenzionati. Proprio tale aspetto deve essere tenuto in giusta considerazione al momento di valutare se accedere o meno alla tassazione sostitutiva.

Versamento degli acconti

D.: *Quali contratti rilevano ai fini della determinazione dell'acconto dovuto a luglio e novembre 2011?*

R.: La cedolare deve essere oggetto di versamento in acconto e a saldo. Per la verifica dell'esatto importo da versare, occorre considerare quanto stabilito al paragrafo 7.1 del provvedimento 7/04/2011: "Per i contratti in corso alla data del 31 maggio 2011 e per quelli scaduti ovvero oggetto di risoluzione volontaria prima della predetta data, in presenza delle condizioni sopra indicate, il versamento d'acconto è effettuato in due rate; per i contratti con decorrenza successiva al 31 maggio il versamento d'acconto è effettuato, in unica rata, entro il 30 novembre 2011. Per i contratti con decorrenza dal 1° novembre 2011 il versamento in acconto non è dovuto. Il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta 2011 non si considera carente se di importo almeno pari all'85 per cento dell'ammontare della cedolare secca. Non è dovuto acconto e l'imposta è versata a saldo se l'importo su cui calcolare l'acconto non supera € 51,65." La C.M. n.26/E/11 precisa inoltre che nel caso in cui il contratto sia risolto anticipatamente, prima del versamento della seconda rata di acconto, quest'ultima potrà essere rideterminata al fine di commisurare l'acconto dovuto alla percentuale stabilita dalla norma.

Nella C.M. n.26/E/11 si precisa poi che: *“Per i contratti in corso alla data del 1° gennaio 2011, in sede di determinazione dell’acconto dovuto per il 2011, occorre considerare anche i canoni relativi alla successiva annualità decorrente dal 2011 (anche se successivamente al termine previsto per i predetti acconti), se anche per tale annualità si intenda esercitare l’opzione per la cedolare secca.”*

Occorre poi tenere in considerazione il fatto che sullo stesso immobile vi possono essere anche più contratti consecutivi: posto che l’acconto deve comunque essere pari all’85%, il momento del versamento di tale importo (6 luglio o 30 novembre) andrà valutato in base alla decorrenza di tale contratto. Pertanto, se un contratto ha decorrenza 10 agosto – 9 settembre, l’85% a titolo di acconto andrà versato interamente il 30 novembre.

La determina dell’acconto 2011 ha non poche complicazioni per il fatto che si può utilizzare solo il metodo previsionale e non anche quello storico, trattandosi di una disposizione in vigore solo dal 2011. Dal prossimo anno sarà possibile utilizzare il metodo storico, quindi vi saranno sicuramente molti meno problemi.

D.: *Se ometto anche parzialmente il versamento dell’acconto della cedolare sono passibile di irrogazione di sanzioni e se sì quali?*

R.: Come previsto dal co.4 dell’art.3 del D.Lgs n.23/11, per la cedolare secca si applicano le medesime regole dell’Irpef per la liquidazione, l’accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso.

Questo sta a significare che, nel caso di insufficiente versamento dell’acconto si applica la sanzione del 30% dell’importo non versato, anche se l’importo dovuto sarà poi conguagliato a saldo.

D.: *Come impatta il versamento dell’acconto della cedolare 2011 sul versamento dell’acconto Irpef dello stesso anno?*

R.: Poiché, per chi deciderà di aderire alla cedolare, una quota di reddito nel 2011 finirà a tassazione sostitutiva, è probabile che il reddito assoggetto ad Irpef nel 2011 sarà inferiore a quello 2010, il che suggerisce l’opportunità di procedere ad un ricalcolo dell’acconto Irpef per il 2011.

Tale ricalcolo è, comunque, operato sulla base del metodo previsionale, ricalcolo per il quale la norma non prevede alcun tipo di copertura, esponendo il contribuente al rischio di vedersi comminata una sanzione per insufficiente versamento dell’acconto nel caso in cui il contribuente vada a conseguire maggiori altri redditi nel 2011.

Fortunatamente la C.M. n.26/E/11 offre copertura a tale eventuale ricalcolo Irpef: con riguardo al primo anno di applicazione del nuovo regime, visto l’obbligo di versamento in acconto dell’85% della cedolare secca dovuta per il periodo di imposta 2011, l’acconto Irpef per il medesimo periodo di imposta 2011 si ritiene correttamente determinato se pari al 99% dell’Irpef dovuta sulla base della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta precedente, assumendo il relativo reddito senza considerare il reddito fondiario prodotto nel 2010 dagli immobili abitativi per i quali, nel 2011, il contribuente si avvale della cedolare secca per l’intero periodo di imposta. In altre parole, il ricalcolo sarà effettuato non sulla base di un previsionale, ma piuttosto sulla base di uno storico rettificato.

Attenzione però che la copertura offerta dalla C.M. n.26/E/11 riguarda solo il contribuente che si avvale della cedolare secca per l’intero periodo di imposta.

D.: *Versando l'acconto della cedolare si aderisce automaticamente alla tassa piatta? E se non si versa l'acconto l'eventuale opzione nella prossima dichiarazione perde di efficacia?*

R.: L'opzione per la cedolare secca viene manifestata attraverso due distinti adempimenti: il principale è sicuramente quello riguardante la comunicazione all'Amministrazione Finanziaria tramite il modello Siria (quando utilizzabile) ovvero il modello 69. È quindi il momento di registrazione del contratto, della risoluzione, della proroga ovvero la scadenza di versamento dell'imposta di registro della annualità successive (non dovuta nell'ambito della cedolare), quello in cui evidenziare la propria volontà di aderire (ovvero non aderire) a tale meccanismo di tassazione sostitutiva. Per i contratti non soggetti a registrazione l'opzione è esercitata in sede di dichiarazione dei redditi.

Ulteriore adempimento necessario è la comunicazione all'inquilino dell'intento di optare per la cedolare e, quindi, l'impossibilità di applicare qualunque adeguamento del canone; in mancanza di tale comunicazione viene meno ogni effetto dell'opzione.

Pare quindi che il versamento dell'imposta non rivesta alcuna rilevanza sotto questo punto di vista: nel caso di mancato (o insufficiente) versamento degli acconti relativi alla sostitutiva pare logico che il contribuente possa rischiare esclusivamente di vedersi applicata una sanzione per tale omesso versamento.

D.: *Acconto cedolare e modello 730 già presentato al datore di lavoro. Come procedere?*

R.: La C.M. n.26/E/11 precisa che *"Per il 2011 questa modalità di versamento [utilizzo del modello F24, n.d.a.] è seguita anche dai soggetti che si avvalgono dell'assistenza fiscale"*; chi utilizza il modello 730 per dichiarare i redditi 2010, dovrà pertanto preoccuparsi di provvedere autonomamente al calcolo dell'acconto cedolare da versare con F24. Quindi potrà tranquillamente optare per la cedolare anche se ha già presentato il modello 730.

Si ricorda che, in via generale, il contribuente potrà altresì rideterminare gli acconti Irpef e dell'addizionale comunale secondo le consuete modalità (tramite compilazione del rigo F6 nel modello 730/2011 per la rideterminazione del primo acconto, ovvero con comunicazione diretta al sostituto d'imposta entro il prossimo 30 settembre per la sola rideterminazione del secondo acconto).

Coloro che hanno già presentato il modello 730, possono avvalersi della possibilità di riduzione del primo acconto, presentando al sostituto d'imposta tempestivamente per consentire a questi di tenerne conto al momento dell'effettuazione del conguaglio, una apposita comunicazione per indicare i minori importi a titolo di acconto che intendono effettuare.

Dal prossimo anno, verosimilmente, il versamento della cedolare dovuta avverrà integralmente (quindi saldo 2011 e acconti 2012) a cura del sostituto d'imposta.

Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell'Agenzia*a cura di Luca Caramaschi*

Con la [circolare n.24/E](#) dello scorso 30 maggio l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi importanti chiarimenti in relazione all'adempimento telematico introdotto dall'art.21 del D.L. n.78/10, meglio noto come "spesometro". Si tratta dell'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni (rese e ricevute) rilevanti ai fini dell'Iva e di importo non inferiore a € 3.000, adempimento che si propone di rafforzare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per il contrasto dei comportamenti fraudolenti, soprattutto in materia di Iva, ma anche per ostacolare diffuse e gravi forme di evasione ai fini delle imposte sul reddito, nonché per costituire un ausilio per la concreta individuazione della capacità contributiva delle persone fisiche, in specie ai fini dell'accertamento sintetico.

Prima di entrare nel dettaglio dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria pare opportuno riepilogare i diversi provvedimenti che hanno da un lato reso operativa la richiamata disposizione e dall'altra modificato le regole di decorrenza per quanto riguarda il monitoraggio di determinate operazioni. In particolare successivamente alla disposizione contenuta nel D.L. n.78/10 sono stati nell'ordine emanati:

- ➔ il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010](#) che ha dato attuazione al citato art.21, definendo i soggetti obbligati alla comunicazione, l'oggetto e gli elementi da indicare nella stessa, le modalità tecniche di trasmissione dei dati e dei termini entro i quali le comunicazioni devono essere inviate all'Agenzia;
- ➔ il [Provvedimento direttoriale del 14 aprile 2011](#) con il quale, modificando il precedente Provvedimento direttoriale del 22/12/2010, viene rinviata al 30 giugno 2011 l'originaria data del 30 aprile, entro la quale l'obbligo di monitoraggio riguarda unicamente le operazioni per le quali – ricorrendone gli altri requisiti – sussiste l'obbligo di fatturazione;
- ➔ il [Decreto Legge n.70 del 13 maggio 2011](#) (noto come "Decreto Sviluppo") che all'art.7 co.2 lett. o) introduce un'ulteriore ipotesi di esclusione dall'obbligo di monitoraggio per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, qualora il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari "certificati" (di cui si dirà meglio in seguito).

In questo contesto normativo ed in prossimità della data del 1° luglio 2011, a partire dalla quale costituiranno oggetto di monitoraggio anche le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura (principalmente, ma non necessariamente e non tutte, le operazioni effettuate verso i privati), andiamo ad esaminare i numerosi chiarimenti forniti dalla circolare in commento.

La decorrenza e i limiti del nuovo adempimento: le deroghe per l'anno 2010

In sede di prima applicazione del nuovo adempimento, il provvedimento direttoriale del 22/12/2010 ha stabilito – con riferimento al periodo d'imposta 2010 (primo anno di applicazione del nuovo obbligo) – due deroghe rispetto alle regole che a regime riguarderanno il predetto obbligo. In particolare:

- il termine di scadenza per la comunicazione telematica delle operazioni è stato fissato al **31 ottobre 2011**, in luogo dell'ordinario termine del 30 aprile dell'anno successivo a quello oggetto di comunicazione (termine peraltro già scaduto);
- oggetto di comunicazione dovranno essere le sole operazioni di importo pari o superiore a € 25.000 (al netto dell'Iva), rese e ricevute nel periodo d'imposta, limitatamente a quelle per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura; e ciò in luogo del limite stabilito a regime in € 3.000 (al netto dell'Iva), che sale a € 3.600 (al lordo dell'Iva) nel caso di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione.

Come è facile intuire, quindi, si tratterà di un adempimento estremamente semplificato, e che risparmierà un'ampia platea di soggetti che non realizzano o subiscono operazioni dall'elevato importo unitario, ma che non esime in ogni caso gli operatori dall'effettuare attente valutazioni circa la corretta individuazione delle operazioni da tenere in considerazione ai fini del monitoraggio². ().

La particolarità dell'anno 2011

Anche per il successivo anno 2011, periodo per il quale trovano applicazione gli ordinari termini di presentazione della comunicazione telematica (la scadenza per la trasmissione è fissata al 30 aprile 2012), si riscontra una particolarità con riferimento al monitoraggio delle operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Tali operazioni, infatti, dovranno essere comunicate solo se rese e ricevute a partire dal 1° luglio 2011 in poi. Per quelle rese e ricevute fino alla data del 30 giugno 2011, infatti, per effetto di quanto disposto dai provvedimenti direttoriali del 22/12/2010 e 14/04/2011, nessuna comunicazione dovrà essere effettuata. Particolare attenzione, tuttavia, dovrà essere rivolta alle prestazioni riconducibili a contratti tra loro collegati, a contratti di appalto, fornitura, somministrazione e ad altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, nonché a prestazioni unitarie che prevedono acconti e saldi, per le quali occorre considerarne il valore complessivo del contratto ai fini della verifica del superamento del limite.



In questo senso non è stato chiarito – nella particolare situazione che vede come spartiacque il 1° luglio 2011 – se in presenza di una cessione di beni non certificata da fattura per la quale è stato pagato un acconto di € 2.000 nel mese di giugno 2011 (periodo nel quale queste operazioni non andavano comunicate qualunque ne fosse l'importo) ed il saldo di € 2.000 nel mese di luglio (mese a partire dal quale tali operazioni vanno comunicate se di importo non inferiore a € 3.600) debba o meno essere inclusa nella comunicazione telematica.

A regime, come chiarito dalla circolare n.24/E/11 al punto 3.2, anche se avvenute a cavallo d'anno tali operazioni (sia l'acconto che il saldo) dovranno essere comunicate entrambe posto che occorre verificare il contratto nella sua unitarietà.

Nella particolare situazione sopra descritta, invece, si dovrebbe ritenere che il pagamento effettuato a saldo nel luglio 2011 per € 2.000 (e quindi inferiore al limite minimo) non formi oggetto di comunicazione, atteso che il pagamento in acconto effettuato nel mese di giugno 2011 dovrebbe essere irrilevante in quanto a quel momento nessun obbligo di monitoraggio era presente.

Profilo soggettivo: i soggetti interessati

Interessati dal nuovo adempimento sono – senza alcuna ipotesi di esclusione – tutti i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, e in particolare quelle:

² In questo senso le indicazioni fornite dalla recente C.M. n.24/E/11 di cui si parlerà in seguito, soprattutto con riferimento all'aspetto oggettivo, assumono validità anche per l'adempimento che riguarda le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2010.

- rese a soggetti nei confronti dei quali sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini Iva (clienti);
- ricevute da soggetti titolari di partita Iva, dai quali sono stati effettuati acquisti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta (fornitori);
- rese a soggetti nei confronti dei quali non sono state emesse fatture per operazioni rilevanti ai fini Iva (consumatori finali).

In relazione a tali ultime operazioni la circolare n.24/E al paragrafo 2.1. opportunamente chiarisce che:

rientrano nel novero dei "consumatori finali" anche gli imprenditori individuali e i professionisti singoli che hanno acquistato beni e servizi non rientranti nella sfera imprenditoriale o professionale. In questo senso a nulla rileva il fatto che trattasi anche di soggetti Iva in quanto spetta a loro decidere in che modo "qualificare" il proprio acquisto: se riferirlo alla sfera imprenditoriale o professionale piuttosto che alla sfera privata.

La circolare n.24/E, poi, prende posizione sui contribuenti cosiddetti "minimi" e cioè coloro che si avvalgono del regime previsto dall'art.1 co. da 96 a 116 della L. n.244/07 (Finanziaria per l'anno 2008) ritenendo gli stessi esonerati dall'obbligo di comunicazione. Non si tratta ad onor del vero di una vera e propria esclusione "soggettiva" atteso che, pur trattandosi di soggetti titolari di partita Iva, l'adesione a detto regime comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti Iva, l'esonero da qualunque obbligo, fatta salva la certificazione dei corrispettivi.

Con riferimento ai minimi, tuttavia, la richiamata circolare, nel trattare il caso della fuoriuscita del contribuente dal predetto regime per il venir meno dei presupposti, contiene affermazioni che non brillano certo per chiarezza e che possono ingenerare più di un equivoco. Al paragrafo 3.1, infatti, si afferma che, comunque, l'esclusione dall'adempimento della comunicazione telematica non opera, qualora in corso d'anno il regime in parola cessi di avere efficacia; e in tal senso la circolare cita le ipotesi che a suo parere determinano tale conseguenza:

- il conseguimento di ricavi o compensi superiori a € 30.000,
- l'effettuazione di cessioni all'esportazione,
- il sostenimento di spese per lavoratori dipendenti o collaboratori,
- o, ancora, la percezione di somme a titolo di partecipazione agli utili,
- l'effettuazione di acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di € 15.000.

In tali casi, precisa l'Agenzia, il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Relativamente alle predette ipotesi probabilmente l'Agenzia dimentica che la fuoriuscita dal regime dei minimi avviene solo a partire dall'anno successivo nel quale tali eventi si verificano (l'assunzione di un dipendente, il superamento del limite dei 30 mila euro, ecc.). Solo un caso, infatti, determina la cessazione del regime in corso d'anno: il superamento del limite dei 30 mila euro per più del 50% e quindi oltre i 45 mila euro.

Con quanto afferma l'Agenzia si arriva alla conclusione che un soggetto, in presenza di una qualsiasi causa di decadenza, pur continuando a rimanere "minimo" fino alla conclusione del periodo d'imposta dovrà – in costanza del regime dei minimi – monitorare le operazioni ai fini dell'adempimento telematico a decorre dal giorno in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime fiscale semplificato.

Poiché è la stessa Agenzia ad affermare che l'esclusione in parola risponde all'intento di limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti di minori dimensioni per i quali gli oneri connessi all'adempimento dell'obbligo in questione appaiono non proporzionati alla finalità della disposizione, si poteva disporre l'esonero dal monitoraggio anche per il

periodo in cui, pur verificandosi la causa di decadenza, il contribuente permane nel regime dei minimi. Di fatto, l'unico e giustificato caso di decorrenza immediata del nuovo obbligo telematico sarebbe rimasto quello di superamento del limite dei 45 mila euro, fatto che determina la fuoriuscita immediata dal predetto regime.

Occorre, inoltre, evidenziare che il predetto obbligo, in quanto coinvolge tutti i soggetti passivi Iva, riguarda anche tutti gli enti non commerciali ma limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole così come previsto dall'art.4 del DPR n.633/72. Nessun obbligo di monitoraggio, pertanto, investe questi soggetti che in possesso del solo codice fiscale svolgono esclusivamente attività istituzionale.

Infine, con riferimento ai soggetti obbligati a presentare la comunicazione in presenza di operazioni straordinarie, la circolare opportunamente precisa che l'obbligo ricade sul soggetto che, a seconda dei casi, subentra negli obblighi di quello estinto. Laddove l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale abbia avuto luogo prima della scadenza del termine previsto per la comunicazione (ad esempio per l'anno 2011, il 13 marzo 2012) il soggetto subentrante è tenuto a comunicare anche le operazioni del soggetto estinto relative:

- alla annualità precedente (proseguendo nell'esempio, quelle relative al 2011, da comunicare entro il 30 aprile 2012), con una distinta ed autonoma comunicazione;
- all'anno in corso (sempre con riguardo all'esempio, quelle relative al periodo che va dal 1° gennaio 2012 al 12 marzo 2012, da comunicare entro il 30 aprile 2013) con un'unica comunicazione riepilogativa.

Di fatto lo schema è quello previsto in questi casi per la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

Profilo oggettivo: le operazioni interessate

Il nodo centrale del nuovo adempimento è stabilire con precisione quali siano le operazioni che costituiscono oggetto di monitoraggio, anche alla luce delle numerose ipotesi di esclusione che il provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 ha previsto e che la circolare in commento ha ulteriormente incrementato per ragioni che appaiono logiche e condivisibili.

Una prima ed importante affermazione è che l'obbligo di comunicazione riguarda non solo le operazioni effettuate tra soggetti Iva (*cosiddette operazioni business to business*), ma anche quelle in cui cessionario o committente risulti essere il consumatore finale (*cosiddette operazioni business to consumer*).

Quindi, il soggetto passivo Iva obbligato all'adempimento dovrà monitorare e trasmettere telematicamente le operazioni:

- effettuate nei confronti di altri soggetti passivi Iva;
- effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva (privati, enti non commerciali che non svolgono attività commerciale);
- ricevute da altri soggetti passivi Iva.

Occorre in proposito rilevare – al fine di evitare equivoci – che il doppio limite (di € 3.000 previsto per i casi di obbligatoria fatturazione e di € 3.600 previsto per i casi in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria) a partire dal quale scatta l'obbligo di monitorare le operazioni, non si incrocia perfettamente con la tipologia di soggetti destinatari dell'operazione di acquisto.

È infatti vero che i casi in cui non sussiste l'obbligo di emissione della fattura³ sono per lo più riferiti ad operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori, ma è altrettanto vero che, in molte situazioni, le prestazioni effettuate nei confronti dei privati consumatori

³ Riconducibili per lo più alle previsioni contenute nell'art.22 del DPR n.633/72 rubricato "Commercio al minuto e attività assimilate"

devono essere obbligatoriamente certificate mediante emissione della fattura di cui all'art.21 del DPR n.633/72⁴. Tutto questo per dire che il doppio limite non va "riferito" a distinte categorie di rapporti (*business to business* piuttosto che *business to consumer*) bensì collegato all'obbligo di emettere o meno fattura per quella determinata cessione o prestazione.

In questo senso, obbligate al monitoraggio già dall'anno 2010 ed anche per il periodo 1° gennaio 2011 – 30 giugno 2011 (periodi dai quali sono escluse le operazioni per le quali non sussiste obbligo di emettere la fattura), come precisato dalla circolare n.24/E/11 al paragrafo 3.1, sono anche "*le cessioni o prestazioni effettuate a favore di consumatori finali per le quali viene emessa la fattura*".



Sempre con riferimento all'applicazione del limite (€ 3.000 o € 3.600) non è stato chiarito se le operazioni certificate da fattura per le quali, tuttavia, non sussiste un obbligo in tal senso (è il caso dello stesso cliente privato consumatore che per proprie esigenze richiede la fattura in luogo dello scontrino o ricevuta fiscale), debbano seguire il limite previsto per le operazioni certificate obbligatoriamente da fattura (€ 3.000) piuttosto che quello per le operazioni in relazione alle quali tale obbligo non sussiste (€ 3.600).

Considerato che il primo limite (€ 3.000) deve considerarsi al netto dell'Iva ed il secondo (€ 3.600) al lordo dell'Iva in quanto il corrispettivo "incorpora" la stessa imposta, si deve ritenere che anche le operazioni certificate da fattura su richiesta del cliente debbano fare riferimento al limite dei € 3.000. Ragionando in altro modo si arriverebbe ad "innalzare" il limite in funzione dello strumento di certificazione adottato.

Peraltro, è lo stesso art.22 del DPR n.633/72 che al primo comma recita:

"L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione" e ciò significa che la "richiesta" della fattura da parte del cliente ne rende di fatto obbligatoria l'emissione. Infine, nei rapporti tra soggetti Iva, è il co.3 del citato art.22 ad affermare che "*gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ... sono obbligati a richiedere la fattura*".

Sempre ai fini della verifica dei limiti (€ 3.000 ovvero € 3.600) la circolare n.24/E offre la soluzione per una serie di casistiche che di seguito si rappresentano:

- **agenzie di viaggi e turismo che applicano il regime speciale Iva di cui all'art.74-ter del DPR n.633/72:** si tratta di soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura, non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta; in questo caso il limite è quello dei € 3.600;
- **spese anticipate in nome e per conto del cliente:** tali spese non devono essere considerate in quanto escluse dalla base imponibile Iva;
- **operazioni soggette al regime del margine speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'art.36 D.L. n.41/95:** va comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad Iva (in sostanza, per la determinazione dell'importo dell'operazione cui è connesso l'obbligo di comunicazione, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo Iva);
- **operazioni soggette al regime del reverse charge:** va comunicata la base imponibile cui è riferibile l'imposta;

⁴ Ad esempio, il dentista che effettua prestazioni esenti a privati è obbligato ad emettere fattura, il professionista che rende al privato prestazioni imponibili riguardanti la compilazione della sua dichiarazione dei redditi è obbligato ad emettere fattura, e così via.

- ➔ **cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa:** la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72;
- ➔ **beni destinati a finalità estranee all'impresa (autoconsumo):** la base imponibile è definita ai sensi dell'art.13 del DPR n.633/72.

Profilo oggettivo: le operazioni escluse

Con riferimento alle operazioni escluse dall'obbligo di comunicazione, rinviando a quanto già contenuto nel punto 2.4 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2010 per le ipotesi in esso previste, la circolare in commento fornisce le seguenti precisazioni:

- ☞ nel ribadire l'esclusione delle esportazioni di cui all'art.8, co.1 lettere a) e b) del DPR n.633/72, in quanto operazioni soggette all'obbligo di emissione della bolletta doganale, e, quindi, già conosciute dall'Amministrazione Finanziaria, l'Agenzia precisa, invece, che l'obbligo di comunicazione sussiste per:
 - le operazioni poste in essere tra operatori nazionali, anche tramite commissionari, nell'ambito delle *c.d.* "esportazioni indirette" di cui alla successiva lettera c) dell'art.8 (si tratta delle fatture emesse senza applicazione dell'Iva a seguito della richiesta pervenuta tramite lettera di intento dagli esportatori abituali);
 - per le cosiddette "triangolazioni comunitarie" previste dall'art.58 del D.L. n.331/93 in quanto trattasi nella sostanza di operazioni interne (assimilate ai soli fini del trattamento non imponibile Iva alle esportazioni);
- ☞ tra le operazioni che hanno già costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria acquisite ai sensi dell'art.7 del DPR n.605/73, ipotesi di esclusione prevista dal provvedimento direttoriale del 22/12/2010, la circolare 24/E richiama a titolo esemplificativo quelle:
 - connesse ai contratti di assicurazione e ai contratti di somministrazione di energia elettrica;
 - relative ai contratti di mutuo
 - relative agli atti di compravendita di immobili;
- ☞ non devono essere comprese nella comunicazione le operazioni che, sotto il profilo territoriale, non risultino rilevanti in Italia. Si tratta, ad esempio, delle operazioni contemplate dall'art.7-ter del DPR n.633/72 in relazione alle quali vige la regola della rilevanza territoriale del luogo in cui risulta stabilito il committente. La circolare 24/E fa l'esempio del professionista italiano che effettua una prestazione in favore di un'impresa tedesca: l'operazione si considera effettuata in Germania e, quindi, non essendo assoggettata ad imposizione in Italia, non dovrà essere comunicata;
- ☞ la circolare, inoltre, esclude dall'obbligo della comunicazione anche i passaggi interni di beni tra rami d'azienda, documentati con fattura.

Arriva con la circolare 24/E la sospirata ed attesa esclusione per le operazioni intracomunitarie. Si trattava, a tutta evidenza, di una "dimenticanza" del provvedimento direttoriale dello scorso 22 dicembre 2010, in quanto trattasi di operazioni ampiamente monitorate dall'amministrazione finanziaria e per le quali obbiettivamente non si sentiva il bisogno di introdurre ulteriori adempimenti. Senza lasciare spazio a dubbi la circolare testualmente afferma che:

"sono escluse dalla comunicazione in parola anche le operazioni effettuate e ricevute in ambito comunitario. Le informazioni relative a tali operazioni, infatti, sono già acquisite mediante i modelli INTRA ed utilizzate per i riscontri con i dati presenti nel sistema VIES, ai fini del contrasto alle specifiche forme di frode ed evasione fiscale, secondo un modello adottato da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea".

L'ultima ipotesi di esclusione in commento va collegata alla previsione contenuta nell'art.7 del "Decreto Sviluppo"⁵. Tale disposizione prevede l'esclusione dall'obbligo di comunicazione per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, nei casi in cui il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante:

- carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73.

Precisa in proposito la circolare che non rientrano tra le citate carte di credito, di debito o prepagate, quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale (pertanto, ove il pagamento venga eseguito con tali ultime carte, sussiste l'obbligo di comunicazione dell'operazione).

Se la previsione introdotta di recente dal Decreto Sviluppo deve essere accolta con favore in quanto solleva da gravosi adempimenti i numerosi operatori, non più tenuti ad acquisire i dati anagrafici dei propri clienti privati consumatori quando il pagamento avverrà mediante i predetti strumenti, la stessa risulta però carente sotto il profilo della identificazione di altri strumenti che, al pari di quelli individuati, assicurano in egual modo la tracciabilità. Stiamo parlando dei bonifici bancari piuttosto che degli assegni circolari o assegni bancari non trasferibili. Le transazioni avvenute con tali strumenti, infatti, richiederanno comunque l'obbligo di identificazione del cliente da parte dell'esercente, atteso che le stesse dovranno costituire oggetto di comunicazione telematica. Se è vero che tali strumenti (bonifici o assegni) non risultano soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art.7, co.6, del DPR n.605/73, è altrettanto vero che le transazioni risultano comunque "reperibili" dal sistema e in questo senso l'Amministrazione Finanziaria poteva fare uno sforzo interpretativo maggiore nell'ammettere l'esclusione delle transazioni avvenute anche con queste forme di pagamento. Un'apertura in tal senso, in vista della prossima decorrenza dell'obbligo di monitoraggio relativamente a tali operazioni (1° luglio 2011) sarebbe quanto mai gradito.

Contratti periodici e collegati

Mentre per i normali contratti (quali ad esempio la compravendita), il superamento della soglia di € 3.000 deve essere sempre collegato alla singola operazione, il punto 2.2. del provvedimento direttoriale del 22/12/2010 dispone che per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione e gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici (contratti di locazione, noleggio, concessione, etc.) la comunicazione deve essere effettuata soltanto qualora i corrispettivi dovuti in un intero anno solare siano di importo complessivo non inferiore a € 3.000. Sempre ai fini della verifica dell'eventuale superamento della soglia, per i contratti tra loro collegati, occorre invece considerare l'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti.

Trattandosi di fattispecie molto complesse da gestire ai fini del nuovo adempimento, la circolare n.24/E fornisce nel merito alcune importanti precisazioni. In particolare viene chiarito che:

- a fronte del pagamento frazionato del corrispettivo relativo a un unico contratto che prevede corrispettivi periodici ovvero a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti (€ 3.000 o € 3.600), dovrà essere comunicato l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti, compilando un'unica riga del tracciato record;
- in tali casi, nel campo "*data dell'operazione*", va indicata la data di registrazione dell'ultima operazione resa e ricevuta nell'anno di riferimento ovvero, in assenza dell'obbligo di registrazione, la data in cui le operazioni si intendono eseguite ai sensi dell'art.6 del decreto.

⁵ Per la precisione si tratta dell'art.7, co.2, lett. o) del D.L. n.70/11, entrato in vigore lo scorso 14 maggio 2011.

Viene, infine, evidenziato, che quanto sopra precisato per i contratti che prevedono corrispettivi periodici ovvero tra loro collegati vale anche per tutte le operazioni di importo unitario pari o superiore ai limiti, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia regolato in modo frazionato (ad esempio, acconto e saldo) e che sia effettuato in anni diversi.

Esempio tratto dalla C.M. n.24/E

Nel caso di cessioni di beni per un importo di € 10.000, con fatturazione nell'anno di riferimento di un unico acconto di € 2.500, dovrà essere indicata l'unica operazione resa e ricevuta nell'anno, pari a € 2.500, anche se inferiore alla soglia, indicando nel campo "data dell'operazione" la data di registrazione dell'operazione stessa.

Contenuti della comunicazione

La circolare n.24/E precisa, al par.4, che per l'individuazione degli elementi informativi da trasmettere il soggetto obbligato deve fare riferimento al momento della registrazione ai sensi degli art.23, 24 e 25 del DPR n.633/72, o, in mancanza dell'obbligo, al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art.6 del medesimo decreto. Il documento di prassi, inoltre, fornisce utili indicazioni in merito ai contenuti della comunicazione, sia relativi alla identificazione del cliente che con riferimento ai dati riguardanti le operazioni oggetto di monitoraggio. Con riferimento a questi ultimi, il documento di prassi precisa che deve essere indicato nella comunicazione l'importo delle operazioni effettuate *"tenendo conto delle variazioni di cui all'art.26 del DPR n.633/72"*. Pertanto viene precisato che:

- l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di € 3.000 scende al di sotto di detto limite;
- se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite dei € 3.000 e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato;
- l'operazione andrà comunicata nel momento in cui, per effetto della nota di variazione in aumento, l'importo, inizialmente inferiore al limite di € 3.000, supera detto limite;
- nell'ipotesi in cui la variazione avvenga dopo il termine previsto per la comunicazione, l'importo sarà indicato in quella relativa all'anno in cui la nota di variazione è stata emessa.

Relativamente al reperimento dei dati del cliente per le operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (per le prestazioni fatturate i dati identificativi sono contenuti nel documento), la circolare precisa che l'acquisizione del codice fiscale è sempre necessaria qualora il cessionario o committente non rivesta la qualifica di soggetto passivo Iva anche in caso di emissione della fattura. Ciò ovviamente qualora non ricorra la nuova ipotesi di esclusione introdotta dal Decreto Sviluppo (pagamento dei corrispettivi avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari).

Con riferimento alle operazioni soggette all'obbligo di comunicazione effettuate nei confronti dei soggetti non residenti, privi di codice fiscale, la circolare precisa che è sufficiente comunicare i dati di cui all'art.4, co.1, lett. a) e b) e all'art.6, co. 2 del DPR n.605/73. Si tratta delle regole previste ai fini dell'attribuzione del codice fiscale e che prevedono l'indicazione per le persone fisiche, del cognome e del nome, il luogo e la data di nascita e il domicilio all'estero, mentre per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta e la sede legale. Per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere inoltre indicati gli elementi di cui alla richiamata lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza.

Si segnala come l'indicazione delle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti, in quanto tali generalmente non "accertabili" dall'Amministrazione Finanziaria del nostro Paese, si sarebbe potuta evitare con un'esplicita previsione normativa, in quanto le informazioni raccolte non potranno venir utilizzate per alcun tipo di attività accertativa.



Al via il nuovo interpello CFC: i chiarimenti della C.M. n.23/E/2011

Introduzione

La [C.M. n.23/E/2011 del 26 maggio](#) scorso è intervenuta sul tema della tassazione per trasparenza delle società estere (c.d. disciplina “*Controlled foreign companies*”). I chiarimenti riguardano principalmente l'estensione della disciplina alle controllate ubicate in paesi *white list*. Nel presente intervento esamineremo le questioni di maggiore interesse sulla scorta di qualche esempio pratico.

La determinazione del carico impositivo estero

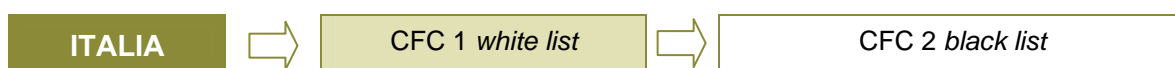
Una delle due condizioni da verificare, in ipotesi di *CFC white list*, riguarda il confronto tra il livello impositivo estero e quello italiano. Sul tema, il paragrafo 2 della circolare ha fornito importanti chiarimenti.

In questa sede preme evidenziare come il confronto tra la tassazione estera e quella italiana deve tenere conto solo delle norme contenute nel Tuir. Da ciò si desume come il contribuente debba considerare i limiti alla deduzione degli oneri finanziari contenuti nell'art.96, ma non anche limitazioni estranee al Tuir come quella relativa ai prestiti obbligazionari contenuta nell'art.3 co.115, L. n.549/95. Ovviamente, diretta conseguenza di questa impostazione è che la disciplina delle società di comodo opera solo nella fase successiva della tassazione, e cioè in caso di risposta negativa da parte dell'Agenzia o quando il contribuente non intende presentare interpello, ma non anche nella fase iniziale di computo del *tax rate*. Che la disciplina delle società di comodo trovi applicazione in sede di tassazione per trasparenza era peraltro già stato confermato dalla [R.M. n.331/07](#).

Chiarimenti in materia di tax rate		
Precisazione	punto	esempio
La disciplina delle società di comodo rileva solamente nella fase della tassazione per trasparenza e non anche in quella prodromica del computo del <i>tax rate</i> .	2.1	
Se i <i>tax rate</i> sono negativi perché il risultato ante imposte è una perdita si deve comunque considerare il prelievo complessivo.	2.2	Ad esempio, se la perdita è 100 ed i carichi impositivi sono 5 all'estero e 20 in Italia, il <i>tax rate</i> italiano risulta minore (-20% contro -5%) la condizione deve comunque intendersi soddisfatta.
Se lo stato estero ha un <i>tax rate</i> nullo e l'Italia un <i>tax rate</i> leggermente positivo la condizione si considera soddisfatta.	2.3	
Non hanno rilevanza le differenze temporanee pregresse, ossia variazioni in diminuzione che derivano da variazioni temporanee originatesi in esercizi anteriori a quello della prima applicazione della disciplina CFC.	2.4	Potrebbe essere, ad esempio, la variazione in diminuzione di una norma come quella dell'art.102 che ammette in deduzione la quota delle manutenzioni ordinarie

		eccedente il 5% del costo storico dei cespiti nei cinque esercizi successivi.
Le perdite estere anteriori al 2010 non rilevano a prescindere dalla loro origine e natura	2.6	Era stato chiarito anche dalla C.M. n.51/E/2010
Gli ammortamenti e i fondi per rischi e oneri sono considerati dedotti nella misura risultante dal bilancio relativo all'esercizio o periodo di gestione anteriore a quello di prima applicazione della <i>CFC rule</i> . Tale previsione opera anche se si tratta di fondi e accantonamenti diversi da quelli ammessi in deduzione ai sensi del Tuir ovvero se eccedenti i limiti di deducibilità ivi previsti.	2.7	Per ragioni logico – sistematiche, ai fini del calcolo del <i>tax rate</i> (virtuale) domestico si è data rilevanza alla disposizione di cui all'art.2, co.2, del D.M. n.429/01. Ciò significa che il verificarsi dell'evento connesso all'iscrizione di un fondo rischi (già iscritto) non determinerà una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.
Se la società estera subisce <i>in loco</i> delle ritenute a titolo d'imposta ai fini delle locali imposte sul reddito, si ritiene corretto tenerne conto in sede di determinazione del <i>tax rate</i> estero, a condizione che non siano rimborsate o rimborsabili a qualsiasi titolo.	2.8	
Ai fini del calcolo del <i>tax rate</i> (virtuale) domestico, non si deve tener conto delle disposizioni speciali richiamate dall'art.96, co.6, del Tuir, non contenute nel medesimo Tuir (<i>i.e.</i> art.3, co.115, della L. n.549/95 e art.1, co.465, della L. n.311/04).	2.9	
Se la società CFC viene venduta da un soggetto a un altro, tuttavia tale circostanza non fa venir meno il controllo del socio italiano, le perdite estere (CFC) e quindi anche quelle virtuali italiane non vengono meno a seguito della cessione, in quanto non muta il soggetto cui il reddito deve essere imputato per trasparenza. Diversamente, se la CFC passasse ad un altro controllante ultimo italiano, le perdite non potrebbero essere riportate.	7.2	

Segnaliamo infine che il punto 2.10 affronta una fattispecie in cui una società italiana controlla direttamente una società che risiede in un paese *white list* ed indirettamente (tramite quest'ultima) una società residente in un paradiso fiscale.



L'Agenzia ha chiarito che la *CFC rule*, in questi casi, deve essere applicata separatamente, cioè con riferimento a ciascuna controllata estera. Pertanto, l'eventuale tassazione per trasparenza del reddito della CFC 2 in capo al socio italiano, riguarderà unicamente quest'ultimo soggetto, senza interferire con il calcolo del *tax rate* (virtuale) domestico della CFC 1.

Le holding estere

Il punto 4 affronta il tema della CFC nel caso in cui la società estera sia una *holding*. È appena il caso di rilevare come in questa fattispecie la condizione relativa allo svolgimento di un'attività passiva risulta sempre soddisfatta per cui diventa essenziale analizzare il *tax rate*. Su questo tema la C.M. n.23 ha ripreso le tesi sostenute dalla C.M. n.51/E/2010, evidenziando la sostanziale equivalenza tra l'esenzione totale e l'indeducibilità dei costi, da un lato, e la tassazione dell'1,375% italiana su dividendi e plusvalenze, a fronte della deducibilità dei costi, dall'altro.

Purtroppo, già nella precedente occasione, l'Agenzia delle Entrate aveva rilevato come in questi casi sia comunque necessario presentare interpello. La C.M. n.23 conferma questa impostazione non solo per le *holding* estere in possesso esclusivamente di partecipazioni con i requisiti *pex* di cui all'art.87 del Tuir, ma anche per le *holding* pure estere che detengono prevalentemente partecipazioni con i predetti requisiti. In quest'ultimo caso, secondo l'Agenzia, la prevalenza va valutata in base al criterio di cui all'art.87, co.5, del Tuir, come esplicitato nella [C.M. n.36/E/04](#), par. 2.3.5: la prevalenza, pertanto, sussisterà quando il valore corrente delle partecipazioni *pex* rappresenta la maggior parte del patrimonio sociale della *holding* estera (valutato anch'esso a valori correnti), considerando anche gli avviamenti positivi e negativi anche se non iscritti.

Il punto 4, inoltre, ha ammesso la presentazione di un'unica istanza di interpello per una pluralità di società estere interconnesse funzionalmente, tuttavia l'analisi verrà condotta considerando inizialmente ogni entità in modo separato, e l'esito della valutazione considererà se tale struttura non comporta la distrazione di utile dall'Italia verso altri Paesi o territori, nonché le ragioni economiche-imprenditoriali alla base della stessa⁶.

Il problema dei valori di partenza

Una questione operativa di grande importanza, affrontata dal punto 7.1 della circolare n.23, attiene ai valori iniziali da considerare ai fini del conteggio del *tax rate* virtuale italiano e della eventuale tassazione per trasparenza.

IL CASO

Il caso proposto riguarda una controllata acquisita nel 2012 che tuttavia risulterà tassata per trasparenza solo a partire dal 2014, in quanto per il primo biennio il livello impositivo italiano non risulta doppio rispetto a quello estero. Analogamente, potremmo sostenere che rientri nella medesima fattispecie anche il caso in cui il *tax rate test* sia sempre positivo ma muti l'attività della controllata estera che dalla produzione passa, ad esempio, nel 2014 alla prestazione di servizi infragruppo. Il problema è quello di capire se debbano essere utilizzati nel computo del reddito per trasparenza del 2014, i valori a fine 2013 o quelli a fine 2011, ossia, rispettivamente quelli antecedenti alla prima tassazione per trasparenza o antecedenti alla prima detenzione della partecipazione.

⁶ Ai fini di una valutazione della struttura complessiva, la circolare precisa che il contribuente dovrà allegare all'istanza di interpello:

- un prospetto della struttura organizzativa del gruppo;
- una descrizione delle concrete modalità operative del gruppo e di ognuno dei soggetti ad esso appartenenti per i quali si chiede la disapplicazione della *CFC rule*;
- il bilancio d'esercizio di ciascuna società partecipata, in lingua italiana o inglese, corredato di eventuale certificazione, dal quale sia possibile trarre evidenza dell'attività dalla stessa esercitata e della sua funzione nell'ambito del gruppo. Nel caso in cui la redazione del bilancio di esercizio non sia prevista come obbligatoria ai sensi della legislazione dello Stato o territorio estero di localizzazione, tale documento va, comunque, presentato ai fini in esame e, pertanto, redatto su base volontaria secondo i locali principi contabili.

La questione è rilevante soprattutto se le condizioni per la tassazione per trasparenza si verificano a distanza di diversi anni. In realtà, la circolare chiarisce che bisognerebbe partire dai valori al 31 dicembre 2011 per poi aggiustarli ma mano che si effettuano i conteggi. Ciò comporta, tuttavia, che i valori dovrebbero essere monitorati per tutte le società controllate estere in occasione della prima applicazione della disciplina, ma ciò appare improponibile per tutte quelle realtà operative per le quali è evidente la non applicabilità del comma 8-*bis* sia per il livello di tassazione che per il tipo di attività svolta. Ad esempio, la società produttiva estera non viene generalmente monitorata in quanto non risulta mai soddisfatta la seconda condizione relativa allo svolgimento di un'attività passiva. Potrebbe, tuttavia, accadere che col tempo l'attività muti divenendo passiva (ad esempio i servizi infragruppo). In questo caso, bisognerebbe ricostruire i valori al 31 dicembre 2009 ossia al momento di inizio della disciplina sulle CFC. Nell'esempio proposto dalla circolare si dovrebbero riprendere i valori al 31 dicembre 2011.

Analogamente appare difficile ipotizzare che il contribuente effettui questo tipo di controllo anche se la società, pur soddisfacendo il *passive income test*, presenta un livello di tassazione del tutto simile a quello italiano. Anche in questo caso, una futura riduzione drastica della pressione fiscale del paese estero determinerebbe l'applicabilità della disciplina *CFC white list* con i conseguenti problemi applicativi appena evidenziati.

Per ovviare a questi problemi, la circolare sostiene che ragioni connesse ad esigenze di semplificazione degli adempimenti inducono a ritenere che il contribuente, in alternativa, possa effettuare i calcoli connessi al *tax rate test*, nonché alla tassazione per trasparenza del reddito della CFC, assumendo, quali valori di partenza fiscali, quelli risultanti dal bilancio o rendiconto relativo all'esercizio precedente.

In tal caso, tuttavia, non si potrà tener conto di eventuali perdite (virtuali) relative ad esercizi precedenti, né ai fini del *tax rate test* né, *a fortiori*, ai fini dell'eventuale determinazione del reddito tassato per trasparenza. In ogni caso, tali valori devono essere conformi a quelli derivanti dall'applicazione dei criteri contabili adottati nei precedenti esercizi o che ne venga attestata la congruità da uno o più soggetti che siano in possesso dei requisiti previsti dall'art.11 del D.Lgs. n.88/92.

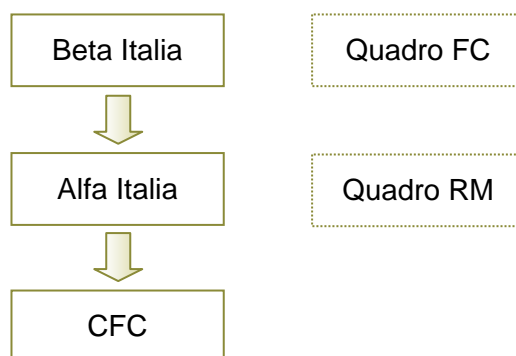
L'interpello disapplicativo

La circolare fornisce interessanti precisazioni anche in merito all'interpello disapplicativo. La questione di maggior interesse è costituita dalla proroga al 30 giugno. Infatti, preso atto che la risposta deve giungere entro i termini di invio del modello unico, la C.M. n.51/E/10 aveva evidenziato la necessità di presentare l'istanza entro il 1° giugno, ossia almeno 120 giorni prima. La C.M. n.23, ad integrazione di quanto allora chiarito, alla luce della complessità delle questioni sollevate dagli operatori e qui analizzate, con riferimento alle sole istanze il cui termine di presentazione sarebbe scaduto tra il 1° giugno ed il 30 giugno 2011, ha precisato che le stesse si considereranno validamente proposte se presentate entro tale ultima data (punto 8.3). Sul tema dell'interpello si innestano anche i chiarimenti contenuti nel punto 7.3 dove si chiarisce che la tassazione per trasparenza in capo al soggetto controllante residente rappresenta il regime fiscale naturale che la *CFC rule* prevede per le costruzioni di puro artificio. In sostanza, l'adozione di tale regime non può essere basata su valutazioni di convenienza del contribuente residente, ma su circostanze di fatto attinenti all'artificiosità o meno della struttura estera.

Questo approccio fa sì che la tassazione per trasparenza, una volta adottata dal contribuente, non può essere autonomamente modificata dallo stesso sulla base esclusiva dell'andamento dei calcoli richiesti ai fini del *tax rate test* e del *passive income test*. La tassazione per trasparenza opera comunque negli esercizi successivi ed è possibile "uscirne" solo attraverso la presentazione di un interpello.

Esempio

Nel 2010 sono soddisfatti entrambi i *test* e il contribuente italiano non presenta interpello accettando la tassazione per trasparenza. L'anno successivo uno dei *test* non viene soddisfatto. Ebbene, la tassazione per trasparenza intercorsa al primo anno mi vincola a questo regime per gli esercizi a venire, salva la presentazione dell'istanza di interpello. Si tratta di una posizione invero un po' discutibile. Invece, la circolare ha fornito alcune aperture in relazione al soggetto titolato a presentare l'interpello.



Il punto 8.1 ribadisce che se la partecipazione è detenuta direttamente da una società residente (es. Alfa) e indirettamente da una ulteriore società italiana (es. Beta), l'interpello dovrebbe essere presentato dalla società residente di ultimo livello, ossia da Beta, la quale provvederà poi a compilare il quadro FC imputando il reddito ad Alfa che lo dichiarerà nel quadro RM. Di norma, in questi casi, l'interpello dovrebbe essere presentato dalla controllante di ultimo livello ossia da Beta, tuttavia la C.M. n.23 ammette che la presentazione possa avvenire anche tramite la controllante di primo livello ossia da Alfa. Essendo, infatti, la società più vicina alla CFC sarà anche quella che avrà maggiore accesso alle informazioni.

Gli utili eccedenti il reddito tassato per trasparenza

L'ultimo aspetto sul quale vogliamo soffermarci è relativo alla tassazione dei dividendi derivanti dalla società per cui opera la tassazione per trasparenza in base alla disciplina *CFC white list*. Il punto 7.5 della circolare distingue tra gli utili precedentemente tassati per trasparenza, e gli utili derivanti da esercizi precedenti all'applicazione della disciplina. È interessante rilevare come:

- nel primo caso, (utili tassati per trasparenza) la circolare chiarisca che gli stessi non sono tassati in capo al percettore e ciò a prescindere dalla circostanza che, a seguito delle variazioni in aumento ed in diminuzione operate al fine di determinare il reddito imponibile, quest'ultimo sia superiore o inferiore all'utile dell'esercizio distribuito⁷.
- Per gli utili maturati ante disciplina, la circolare chiarisce che tali utili concorreranno alla formazione del reddito della controllante residente per il 5% del loro ammontare se e nella misura in cui provengono da uno Stato o territorio diverso da quelli compresi nella *black list* del D.M. 21 novembre 2001.

Esempio

Tizio è una persona fisica residente in Italia che controlla integralmente la società Alfa, una *holding* estera.

Si ipotizzi che Alfa presenti la seguente situazione nel corso degli anni.

⁷ La circolare conferma quindi l'impostazione della C.M. n.51/E/10 secondo cui l'esenzione al 95% sui dividendi percepiti dalla società CFC si trasferisce, di fatto, al socio italiano che tassa quel reddito per trasparenza, a prescindere che si tratti di una società o di una persona fisica. Tale approccio rende particolarmente appetibile la tassazione per trasparenza da parte di una persona fisica.

Stato patrimoniale 2009			
partecipazioni	100.000	capitale sociale	100.000
banca	50.000	utili 2009	50.000
totale	150.000	totale	150.000

Stato patrimoniale 2010			
partecipazioni	100.000	capitale sociale	100.000
banca	100.000	utili 2009	50.000
		utili 2010	50.000
totale	200.000	totale	200.000

Stato patrimoniale 2011			
partecipazioni	100.000	capitale sociale	100.000
banca	150.000	utili 2009	50.000
		utili 2010	50.000
		utili 2011	50.000
totale	250.000	totale	250.000

Ovviamente, nel 2009, la disciplina CFC non trova applicazione. Nel 2010 risultano soddisfatti il *tax rate test* ed il *passive income test* ma il contribuente non presenta interpello. Il reddito di € 50.000 risulterà tassato per trasparenza in capo a Tizio. Trattandosi di dividendi che Alfa ha percepito da partecipazioni *white list* la tassazione sarà limitata al 5% del loro ammontare. Nel 2012 viene presentato interpello e viene ottenuta risposta favorevole da parte dell'Agenzia.

Supponiamo che nel 2012 vengano distribuiti tutti gli utili.

	Distribuiti	Imponibili	Imponibile
utili 2009	50.000	Sì	24.860
utili 2010	50.000	NO (tassati per trasparenza)	2.500
utili 2011	50.000	Sì	24.860
totale	150.000		52.220

Come si evince dalla tabella, solo gli utili del 2009 e del 2011 risultano tassati come dividendi (49,72%) in quanto quelli del 2010 sono già stati tassati per trasparenza.

L'aspetto particolare risiede nel fatto che, se gli utili vengono distribuiti, risulta molto più conveniente farsi tassare per trasparenza che presentare interpello. Nell'esempio si trascura l'eventuale presenza di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta da parte della società Alfa che distribuisce i dividendi.



Autotutela dell'Amministrazione Finanziaria: le problematiche operative e la posizione della giurisprudenza

Premessa

Sono ancora diversi gli aspetti problematici, ed estremamente rilevanti dal punto di vista operativo, relativi all'esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria, su cui la giurisprudenza (di merito e di legittimità) continua ad esprimersi.

L'aspetto più importante è senza dubbio quello della tutelabilità della posizione del contribuente dinanzi al diniego (espreso o tacito) di autotutela da parte dell'Amministrazione; se, cioè, sia configurabile in capo al privato una posizione giuridica tutelata alla risposta e/o all'annullamento dell'atto, eventualmente azionabile di fronte al giudice tributario.

Questione che appare di grande rilievo soprattutto in quei casi in cui l'atto impositivo sia già divenuto definitivo.

Anche quando, però, l'autotutela è "a favore" dell'Amministrazione Finanziaria, ossia quando l'Agenzia annulla il proprio atto per sostituirlo con uno emendato da vizi, si pone il problema di delimitare l'esercizio di tale potere amministrativo.

Infine, risulta interessante il rapporto tra mancato esercizio dell'autotutela e responsabilità dell'Amministrazione per i danni causati al contribuente.

Come è noto, il procedimento di autotutela tributaria è oggetto di una specifica disciplina di diritto tributario, contenuta nell'art.2-*quater*, D.L. n.564/94, convertito con L. n.656/94, e, soprattutto, nel D.M. n.37 dell'11/02/97, in base alla quale l'Amministrazione può procedere all'annullamento d'ufficio (o rinunciare all'imposizione) nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o della imposizione. Tra le ipotesi che possono fondare tale potere vi sono:

- l'errore di persona;
- l'errore logico o di calcolo;
- l'errore sul presupposto di imposta;
- la doppia imposizione;
- l'errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile, ecc. (art.2, D.M. n.37/97).

L'annullamento d'ufficio può intervenire anche:

- in pendenza di giudizio;
- in caso di non impugnabilità dell'atto;
- quando è intervenuta sentenza passata in giudicato (ma solo se l'autotutela si fonda su motivi diversi rispetto a quelli accolti dalla sentenza, art.2, D.M. n.37/97);

Il procedimento di autotutela può essere avviato senza necessità di istanza di parte (e quindi d'ufficio, art.2, co.1, D.M. n.37/97). Tuttavia, la prassi riconosce in modo costante il dovere dell'Ufficio, in caso di presentazione di un'istanza di autotutela del contribuente, di emanare un atto (di accoglimento o di rigetto) motivato⁸.

Inoltre, ai sensi dell'art.13, co.6, L. n.212/00 (Statuto del Contribuente), il Garante del contribuente, a seguito delle segnalazioni dei contribuenti stessi, ha il potere di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione.

⁸ Per tutte, C.M. n.198/S del 5/08/98; Circ. DR Lombardia, n.3/99; Direttiva n. 72483/T1 dell'11/10/00 DR Toscana.

L'impugnabilità del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario

Sull'ammissibilità di una tutela giurisdizionale per il contribuente che si vede opporre un rifiuto (espreso o tacito)⁹ alla propria istanza di autotutela, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha espresso, negli ultimi anni, diversi orientamenti.

Secondo l'impostazione più tradizionale, il mancato esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria non sarebbe in nessun modo sindacabile in sede giudiziaria, non potendo configurarsi, in capo al contribuente, un interesse tutelato (e valutabile dal giudice) all'accoglimento della istanza di autotutela¹⁰. Tale posizione, decisamente negativa per il contribuente, è stata recentemente ripresa dalle sentenze della Corte di Cassazione [n.15451 del 30/06/2010](#), [n.11457 del 12/05/10](#), [n.26313 del 29/12/10](#), che hanno però operato un'importante distinzione, affermando che il sindacato del giudice tributario può solo limitarsi al "mero rifiuto" dell'esercizio di autotutela, non potendo invece estendersi al merito, ossia "valutare la fondatezza della pretesa tributaria del contribuente". Ne conseguirebbe, dunque, che almeno il diritto procedimentale ad ottenere una risposta motivata alla propria istanza di autotutela sarebbe tutelabile, mentre il contribuente non potrebbe chiedere al giudice di verificare se, con il proprio rifiuto, l'Amministrazione abbia correttamente esercitato il potere di autotutela.

Un secondo orientamento della Corte di Cassazione, ha però affermato che il giudice tributario potrebbe sindacare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, distinguendo:

il mero ed esplicito rifiuto di esercizio di autotutela da parte dell'Amministrazione	⇒	in questo caso il giudice potrebbe solo pronunciarsi sulla legittimità di tale rifiuto, statuendo l'obbligo alla emanazione di un atto motivato da parte dell'Ufficio;
il caso in cui l'atto di rifiuto contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria	⇒	in questo caso il giudice dovrebbe pronunciarsi su tale fondatezza e, in ipotesi, anche obbligare l'Amministrazione all'annullamento dell'atto, con possibilità di esperire il rimedio del ricorso in ottemperanza ex art.70, D.Lgs. n.546/92 (Sez. Unite, n.7388 del 6/02/07 e, in termini in buona parte analoghi, anche Sezioni Unite, n.9669 del 23/04/09). ¹¹

L'impugnabilità del diniego di autotutela nella recente giurisprudenza di merito

Se le posizioni più recenti della Corte di Cassazione appaiono tendenzialmente negative rispetto alla possibilità che, attraverso l'impugnazione del diniego di autotutela, il contribuente possa chiedere al giudice tributario di vagliare l'operato dell'Agenzia, in questa direzione sembra invece muoversi la giurisprudenza di merito.

IL CASO	Si consideri il caso oggetto della sentenza n.27 del 14/05/10 della CTR di Torino , in cui un avviso di accertamento per imposte non pagate da una società di capitali in fallimento era notificato (anche) nei confronti di un socio che, per un certo periodo di tempo, era stato amministratore della società. Il socio non impugnava l'avviso ed anzi si attivava solo quando "gli veniva notificata l'iscrizione di ipoteca sui propri immobili", attraverso una istanza di autotutela.
----------------	--

A fronte del diniego dell'Agenzia, fondato sull'intervenuta definitività dell'avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria.

⁹ È da considerare che il silenzio rifiuto si formi decorsi 90 giorni dalla proposizione della istanza, secondo le regole generali sul procedimento amministrativo.

¹⁰ Cass., sent. n.1710 del 16/10/06; Cass. SS.UU., sent. n.2870 del 6/02/09 e sent. n.3698 del 16/02/09. Analogamente, CTR di Potenza, n.195 dell'1/10/06; CTP di Brindisi, n.40 del 18/03/08.

¹¹ Si veda CTP Alessandria, n.72/09, secondo cui "nell'ipotesi di pretesa tributaria divenuta definitiva per mancata impugnazione degli atti, ma palesemente illegittima, l'Amministrazione Finanziaria sia tenuta ad annullare, in via di autotutela, l'atto divenuto definitivo".

Il giudice di secondo grado ha, nella sentenza citata, accolto le ragioni del contribuente, sulla base della ragione sostanziale che il medesimo non era *“in alcun modo responsabile obbligato al pagamento delle imposte”*, considerata l'autonomia patrimoniale della società in fallimento.

IL CASO

Nel caso esaminato dalla [sentenza n.133 del 18/10/10 della CTP di Brescia](#), l'Agenzia notificava al contribuente due avvisi di accertamento Irpef per plusvalenze da terreni non dichiarate, che divenivano definitivi in quanto non impugnati. In un momento successivo, il contribuente proponeva istanza di annullamento degli avvisi in via di autotutela, perché risultava *“evidente sulla base del certificato di destinazione urbanistica e della consulenza”*, un errore logico, di calcolo e sui presupposti dell'imposta (edificabilità limitata e minima dell'area).

Il diniego di autotutela era impugnato dinanzi al giudice tributario che accoglieva il ricorso del contribuente, affermando che:

“il cittadino/contribuente ha un interesse qualificato ad essere sottoposto ad una imposizione equa”. Inoltre, *“ancorché scaduti i termini per impugnare, sussiste sempre una valutazione di opportunità e di politica amministrativa lato sensu all'esercizio dei poteri di autotutela, quando come nella specie l'atto impositivo si appalesa illegittimo perché fondato su errore del presupposto d'imposta, con evidente errore logico o di calcolo”*.

Pare quindi che, almeno nei casi più evidenti in cui l'illegittimità dell'atto impositivo è di carattere sostanziale (e non meramente formale) ed evidente (errore di persona, errore di calcolo, errore sul presupposto), si possa immaginare una tutela giurisdizionale che conduca il giudice tributario a giudicare il corretto esercizio del potere discrezionale di autotutela.

Autotutela e “sostituzione” dell'atto annullato

L'intervento in via di autotutela, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, può non solo limitarsi ad eliminare l'atto precedentemente viziato ma anche provvedere alla sostituzione di quest'ultimo con un nuovo atto legittimo dal punto di vista formale e/o sostanziale. In queste ipotesi, l'autotutela risulta essere “sfavorevole” al contribuente che, quindi, deve chiedersi se tale “rinnovo” della pretesa impositiva sia avvenuto in modo legittimo oppure no. Occorre osservare che simile autotutela “positiva” (cioè annullamento e sostituzione dell'atto viziato) deve avvenire entro i termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento, previsti dall'art.43, DPR n.600/73 e dall'art.57, DPR n.633/72 (e, per le altre imposte, dai diversi termini normativamente previsti).

L'intervento “sostitutivo” dell'Amministrazione potrebbe essere considerato quale una nuova iniziativa accertativa (e non, invece, quale mera correzione di quella precedente).

IL CASO

Sul tema, si è espressa la Corte di Cassazione con la [sentenza n.2424 del 3/02/10](#), in un caso che aveva ad oggetto un avviso di accertamento, impugnato dal contribuente, che, nel corso del processo di primo grado, veniva sostituito dall'Ufficio fiscale con un nuovo provvedimento che correggeva formalmente il precedente atto, indicando le “aliquote degli scaglioni d'imposta, applicabili al reddito imponibile”.

Ad avviso del contribuente, questo intervento avrebbe dovuto comportare la cessazione della materia del contendere, relativamente al processo avviato con la impugnazione dell'originario avviso di accertamento; mentre a giudizio dell'Agenzia e delle Commissioni di merito, il giudizio non si sarebbe estinto, trattandosi di una mera integrazione del contenuto originario dell'atto.

La Corte di Cassazione respinge questa seconda lettura, accogliendo invece le motivazioni del contribuente e dichiarando la cessazione della materia del contendere.

Secondo la Suprema Corte, infatti, si sarebbe in presenza di un atto di autotutela che, per sua stessa natura:

“assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce”, per “condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato”.

In termini analoghi si è recentemente espressa la Corte di Cassazione con la [sentenza n.4372 del 23/02/11](#), in un'ipotesi di emanazione di un atto di autotutela che andava a sanare la motivazione del precedente atto impositivo.

🍷 La Corte ha chiarito che l'intervento in autotutela non ha e non può avere l'effetto di sanare il precedente atto impositivo, con efficacia retroattiva, ma solo quello di “annullare” il precedente atto, per “sostituirlo” con uno nuovo. E relativamente a quest'ultimo, sarà possibile per il contribuente proporre una nuova ed autonoma azione giudiziale.

La “mancata” autotutela ed il diritto del contribuente al risarcimento del danno

Con la [sentenza n.698 del 19/01/10](#), la Corte di Cassazione ha già chiarito che:

“ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto da costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile”.

Tale filone giurisprudenziale è stato ulteriormente consolidato dalla recente [sentenza n.5120 del 3/03/11](#) della Corte di Cassazione.

Occorre delimitare il campo di applicazione del principio in esame, che si riferisce alle ipotesi in cui il contribuente, prima di impugnare l'atto impositivo, solleciti invano l'Amministrazione Finanziaria all'annullamento dello stesso in quanto viziato. Se l'autotutela non interviene ed il contribuente è così costretto ad adire le vie giudiziarie, in caso di accertamento giurisdizionale della illegittimità dell'atto, il contribuente potrà proporre azione di risarcimento danni nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. Tale azione sarà esperibile dinanzi al giudice ordinario.

Non ci si sofferma in questa sede sugli ulteriori aspetti in grado di fondare tale azione (in particolare sulla prova del dolo o della colpa della condotta dell'Agenzia). Appare però importante che il danno in questo modo risarcibile non sia limitabile alle spese processuali. Tipologia di spese, queste, che già potrebbero essere risarcite al contribuente con la sentenza del giudice tributario che accerta la illegittimità dell'atto impositivo o la cessazione della materia del contendere¹².

La risarcibilità è infatti affermata, “tra l'altro” per:

“le spese sostenute dallo stesso per il commercialista e per le varie trasferte verso l'ufficio dell'Amministrazione, nonché le spese accessorie e consequenziali sostenute per conferire con la Pubblica Amministrazione”¹³.

Si pensi, inoltre, ai danni derivanti dalla provvisoria esecuzione del provvedimento impositivo in caso di pignoramento, revoca di finanziamenti bancari, danni all'immagine ed alla reputazione professionale, ecc.; esistendo, in questi casi, un danno quantificabile in modo oggettivo, causalmente legato all'emanazione di un atto impositivo poi rivelatosi illegittimo.

¹² Nel caso in cui l'autotutela intervenga nel corso del processo; sul punto è nota la ri-lettura dell'art. 46, D.Lgs. n.546/92 operata dalla Corte Costituzionale, sent. n.274/05, che ha dichiarato la norma illegittima nella parte in cui “non prevede la statuizione sulle spese nelle ipotesi di cessazione materia contendere, diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge”.

¹³ Cass., sent. n.5120/11.

LEGENDA icone

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

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

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

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