

In evidenza



Notizie *Flash*

In vigore il “decreto Semplificazioni” – più spazio al Sindaco unico



Focus di pratica professionale

Beni concessi in godimento a soci o familiari, nuovi chiarimenti e criticità irrisolte

Opzione Irap per società di persone e persone fisiche: vantaggi e valutazioni di convenienza

Sommario



Notizie Flash

- In vigore il “*decreto Semplificazioni*” – più spazio al Sindaco unico pag.4
- L’assegnazione di azioni proprie è assimilabile ad un aumento gratuito di capitale pag.4
- *Reverse charge* su microprocessori e cpu pag.4
- Istituito il codice tributo per le attività finanziarie emerse pag.5
- Imposta erariale sugli aerei privati. Istituiti i codici tributo pag.5
- Entro il 31 marzo la comunicazione per la ricezione telematica dei modelli 730-4 pag.5
- *On line* le versioni definitive di Unico e CNM 2012 pag.5
- I Dottori commercialisti intervengono sui beni d’impresa concessi in godimento pag.5
- Sì all’accertamento analitico anche se la contabilità è inattendibile pag.6
- No all’azione esecutiva se la società è cancellata dal registro imprese pag.6
- L’applicazione del D.Lgs. n.231/01 anche alle società tra professionisti pag.6
- Studi di settore. Si all’accertamento se il contraddittorio non si è tenuto per inerzia del contribuente pag.7
- Sono inerenti le spese di regia individuate in un contratto di prestazioni pag.7
- Esclusi dal redditometro i cavalli da passeggiata o da affezione pag.7
- Come calcolare il superbollo pag.7
- Artigiani ed esercenti attività commerciali - contribuzione Inps 2012 pag.7
- Gestione separata - aliquote contributive anno 2012 pag.8
- *Software* Comunicazione 730-4 2012 pag.8
- Niente sanzioni per i ritardi nelle zone più colpite dalla neve pag.8



Focus di pratica professionale

- [La certificazione delle ritenute 2011 entro il prossimo 28 febbraio](#) pag.9
- [Beni concessi in godimento a soci o familiari, nuovi chiarimenti e criticità irrisolte](#) pag.15
- [Opzione Irap per società di persone e persone fisiche: vantaggi e valutazioni di convenienza](#) pag.19



Il Punto sull’Iva

- [Gli interventi sull’Iva del settore immobiliare nel Decreto liberalizzazioni](#) pag.26
- [Tutte le novità della legge Comunitaria 2010](#) pag.32



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Illegittimo l'utilizzo della procedura da 36-bis per rettificare il maggior reddito attribuibile alle società di comodo. Note alla sentenza n.10/04/12 della CTP Verona](#)

pag.36

EUROCONFERENCE
EDITORE



GUIDA ALLA DICHIARAZIONE IVA 2012

AUTORE:
F.Bertuccioli,
M.Manganiello,
A.Petruzzi,
D.Petruzzi,
P.Pieri

EDIZIONE:
Febbraio 2012

PREZZO
€ 35,00 (IVA inclusa)

 **PRENOTA IL TESTO SUL SITO**

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**

 Gruppo **EUROCONFERENCE**[®]
costruiamo competenze



MANOVRE SVILUPPO

In vigore il “decreto Semplificazioni” – più spazio al Sindaco unico

È stato pubblicato sul **Supplemento Ordinario n.27** alla **Gazzetta Ufficiale n.33** del **9 febbraio 2012**, il **D.L. n.5 del 9 febbraio**. Il provvedimento, che entra in vigore il 10 febbraio, reca “*Disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo*”, tra cui si segnalano ulteriori modifiche in tema di controlli societari (art.35). Vengono modificati gli artt.2397, co.3 e 2477 c.c., per cui nelle Spa, se lo statuto non dispone diversamente e se ricorrono le condizioni per la redazione del bilancio in forma abbreviata, le funzioni del Collegio sindacale sono esercitate da un Sindaco unico; mentre nelle Srl, se lo statuto non prevede diversamente, l’organo di controllo è costituito dal sindaco unico ed, in ogni caso, si applicano le disposizioni sul Collegio sindacale previste per le Spa.

Le principali misure saranno riepilogate nel prossimo numero.

[D.L.
9/02/12
n.5
G.U.
9/02/12 n.33
S.O. n.27](#)



REDDITO D’IMPRESA

L’assegnazione di azioni proprie è assimilabile ad un aumento gratuito di capitale

L’Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.12 del 7 febbraio** scorso, ha ribadito, confermando quanto precisato con R.M. n.26/E/11, che l’assegnazione delle azioni proprie è fiscalmente assimilabile ad un aumento gratuito di capitale mediante passaggio di utili o riserve di utili a capitale sociale. In particolare nel caso di specie, l’A.F. ritiene che solo la quota di riserva corrispondente al valore nominale delle azioni assegnate deve considerarsi trasferita a capitale sociale. L’eventuale eccedenza degli utili che non trova capienza nel capitale sociale rappresenta una distribuzione di dividendi.

[R.M.
7/02/12
n.12](#)



IVA

Reverse charge su microprocessori e cpu

Con la **risoluzione n.13 del 7 febbraio 2012**, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all’applicazione del meccanismo di *reverse charge* alla cessione di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato, disciplinato dall’art.17, co.6, lett. b) e c) del DPR n.633/72. Alla luce della risposta fornita dall’Agenzia delle Dogane interpellata, l’inversione contabile si rende applicabile non solo alle unità di elaborazione (CPU) implementate fisicamente attraverso microprocessori e classificate al codice NC 8542 3190, ma anche a quelle realizzate con tecnologia *multi-core*, cioè attraverso più nuclei di processori fisici montati sullo stesso *package*, classificabili al codice NC 8542 3110. Viene chiarito, infine, che il meccanismo del *reverse charge* trova applicazione ai beni individuabili in base ai codici predetti, a prescindere dalla loro effettiva utilizzazione.

[R.M.
7/02/12
n.13](#)



CODICE TRIBUTO

Istituito il codice tributo per le attività finanziarie emerse

Con la **risoluzione n.14 del 9 febbraio 2012**, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite F24, delle somme previste dall'art.19, co.6,10 e 12 del D.L. n.201/11. Si tratta dei codici "**8111**", per il versamento dell'imposta di bollo speciale pari al 4 per mille, tranne che per gli anni 2012 e 2013, rispettivamente pari al 10 e al 13,5 per mille; "**8112**" per il versamento dell'imposta straordinaria del 10 per mille e "**8113**" per il pagamento delle sanzioni per omesso versamento dei tributi.

Si segnala, tuttavia, il termine del 16 febbraio, scadenza per l'effettuazione del pagamento, dovrebbe essere prorogato al 16 luglio.

[R.M.](#)
[09/02/12](#)
[n.14](#)



Imposta erariale sugli aerei privati. Istituiti i codici tributo

Dopo il provvedimento delle Entrate con il quale sono state fissate le modalità di versamento dell'imposta erariale sugli aeromobili privati, istituita dal D.L. n.201/11, art.16, commi da 11 a 15-bis, con la **risoluzione n.11 del 3 febbraio 2012**, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto il codice tributo "**3368**" per consentire il versamento delle relative somme. Con lo stesso documento di prassi, sono stati individuati anche i codici da utilizzare in caso di ravvedimento operoso: "**8935**" e "**1930**", rispettivamente per il versamento delle sanzioni e degli interessi.

[R.M.](#)
[03/02/12](#)
[n.11](#)



DICHIARAZIONI E MODULISTICA

Entro il 31 marzo la comunicazione per la ricezione telematica dei modelli 730-4

I risultati finali del modello 730, che servono ai datori di lavoro per redigere la busta paga ed effettuare i conguagli, viaggiano solo per via telematica. I sostituti di imposta-Caf e i professionisti abilitati - sono quindi tenuti, entro il prossimo 31 marzo, a comunicare all'Agenzia delle Entrate la sede telematica presso cui intendono ricevere i dati contabili delle dichiarazioni presentate dai propri dipendenti. Il **modello ad hoc** è stato approvato con un **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate del **2 febbraio**. Uno *step* fondamentale per effettuare correttamente tutte le operazioni di conguaglio, che consentono di calcolare gli importi da trattenere o da rimborsare, tra i quali, per esempio, l'Irpef, riportandoli direttamente nelle procedure utilizzate per preparare le buste paga dei dipendenti. Giunge così a conclusione la fase sperimentale, lanciata nel 2008, e pertanto lo scambio telematico di informazioni coinvolge da quest'anno tutti i datori di lavoro. Il prospetto può essere inviato solo telematicamente secondo le **specifiche tecniche** allegate allo stesso provvedimento o utilizzando il *software* disponibile sul sito delle Entrate, mentre non devono inviare la comunicazione, in assenza di variazioni dei dati forniti, i sostituti che hanno già ricevuto, nel 2011, i 730-4 in via telematica dall'Agenzia.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento e](#)
[modulistica](#)
[2/02/12](#)
[Sito Web](#)



On line le versioni definitive di Unico e CNM 2012

Con quattro **provvedimenti** dell'Agenzia delle Entrate del **31 gennaio**, sono stati approvati i **modelli** definitivi e le relative istruzioni di **Unico** PF, SP, SC e del modello **Consolidato nazionale e mondiale** 2012.

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimenti](#)
[31/01/12](#)
[e modulistica](#)



REDDITI DIVERSI

I Dottori commercialisti intervengono sui beni d'impresa concessi in godimento

L'Istituto di ricerca del Cndcec, con la **circolare n.27 del 2 febbraio**, ha analizzato la disciplina relativa ai beni d'impresa concessi in godimento a soci o familiari, ai sensi del D.L. n.138/11 che ha introdotto una nuova tipologia di reddito diverso (lett.h-ter

[IRDCEC](#)
[circolare](#)
[2/02/12](#)
[n.27](#)



dell'art. 67, co.1 del Tuir) e l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate da parte dell'impresa concedente ovvero del socio o del familiare i dati relativi ai beni concessi in godimento. Il documento fornisce chiarimenti in merito ai soggetti interessati, i beni concessi in godimento, la determinazione del reddito imponibile, l'individuazione dei costi indeducibili, l'inclusione di finanziamenti e capitalizzazioni nella comunicazione, le modalità e i termini della comunicazione.

In materia si veda l'approfondimento pubblicato a pag.15. e ss.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Sì all'accertamento analitico anche se la contabilità è inattendibile

Con la **sentenza n.1555 del 3 febbraio scorso**, la Cassazione ha chiarito due importanti principi: l'Ufficio non è obbligato ad avvalersi dell'accertamento induttivo anche se l'intera contabilità è inattendibile; il giudice non può sostituire d'ufficio il metodo d'accertamento usato dall'Amministrazione finanziaria. Il caso è quello di una Srl alla quale veniva contestata una tenuta della contabilità irregolare e inattendibile. L'Agenzia delle Entrate, quindi, procedeva a rideterminare il reddito tramite metodo analitico. La contribuente ricorreva lamentando il metodo di accertamento utilizzato e la CTR adita, dandole ragione, rideterminava nuovamente il reddito in via induttiva. La Cassazione ha affermato che *"per l'accertamento dei redditi d'impresa ai sensi dell'art.39, DPR n.600/73, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo (anche nelle ipotesi di inattendibilità dell'intera contabilità) non comporta l'obbligo dell'ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà"*.

[Cassazione
sentenza
3/02/12
n.1555](#)



No all'azione esecutiva se la società è cancellata dal registro imprese

Non è possibile eseguire azioni esecutive nei confronti di una società di persone cancellata dal registro delle imprese, perché tale cancellazione comporta l'esaurimento dei rapporti giuridici pendenti. A sancirlo la Corte di Cassazione che, con la **sentenza n.1677 del 7 febbraio 2012**, ha chiarito l'applicabilità dell'art.2495 c.c. (*"Cancellazione della società"*) come modificato dall'art.4 del D.Lgs. n.6/03, anche alle società poste in liquidazione prima dell'1/01/04, data di entrata in vigore del suddetto decreto. Tale disposizione, inoltre, ha carattere ricognitivo e si applica ad ogni forma societaria.

[Cassazione
sentenza
07/02/12
n.1677](#)






L'applicazione del D.Lgs. n.231/01 anche alle società tra professionisti


E' legittima l'applicazione dell'interdizione dall'esercizio di attività irrogata ad uno studio professionale nell'ipotesi in cui abbia tratto dal reato un profitto di rilevante entità, ovvero se abbia reiterato nel tempo gli illeciti. Lo ha affermato la Corte di Cassazione con la **sentenza n.4703 del 7 febbraio 2012**. Il caso è quello di uno studio odontoiatrico, costituito in forma di Sas, che ricorreva contro il provvedimento di interdizione perché riteneva potesse essere giustificato solo in caso di reiterazioni delle condotte illecite. Il giudice supremo, al contrario, ha chiarito che l'applicabilità dell'art.13 del D.Lgs. n.231/01, che disciplina le sanzioni interdittive, trova efficacia nelle ipotesi, alternative, in cui l'ente abbia tratto dal reato un profitto di rilevante entità, oppure nel caso in cui l'ente abbia reiterato nel tempo gli illeciti, come, appunto, nella fattispecie in esame.

[Cassazione
sentenza
7/02/12
n.4703](#)




<p>Cassazione sentenza 8/02/12 n.1864</p> 	<p>Studi di settore. Si all'accertamento se il contraddittorio non si è tenuto per inerzia del contribuente</p> <p>La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è <i>ex lege</i> determinata dallo scostamento del reddito, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento. Il giudice tributario, in sede di contenzioso potrà, quindi, valutare sia l'applicazione degli studi al caso concreto, sia la controprova offerta dal contribuente. Ma, nel caso in cui sia il contribuente a rimanere inerte di fronte all'invito al contraddittorio, l'Ufficio ha il potere di motivare l'accertamento solo sulla base dell'applicazione degli <i>standard</i> dando conto dell'impossibilità di costruire il contraddittorio con il contribuente. A queste conclusioni è giunta la Corte di Cassazione con la sentenza n.1864 dell'8 febbraio 2012.</p>
<p>CTR Lombardia sentenza 21/11/11 n.115</p> 	<p>Sono inerenti le spese di regia individuate in un contratto di prestazioni</p> <p>La CTR Lombardia, con la sentenza n.115 del 21 novembre 2011, ha ammesso la detraibilità dell'Iva per i costi relativi a servizi gestionali e amministrativi, <i>c.d. "spese di regia"</i>, indicati e documentati in un contratto di prestazione di servizi, forniti da una società capogruppo a società consociate sprovviste di mezzi per eseguirli in proprio, poiché sono da considerare inerenti. Essi, infatti, si riferiscono ad attività da cui derivano ricavi e comportano un vantaggio non occasionale in capo alla collegata.</p>
<p>CTP Asti sentenza 31/01/12 n.6</p> 	<p>Esclusi dal redditometro i cavalli da passeggiata o da affezione</p> <p>Ai fini del redditometro, i cavalli da passeggiata e/o da affezione non possono essere considerati come indicatori di capacità contributiva, al pari dei cavalli utilizzati per l'equitazione. Questo quanto chiarito dalla CTP di Asti, con la sentenza n.6 del 31 gennaio 2012. L'equitazione, infatti, è un'attività sportiva che postula l'impiego professionale di cavalli di valore, onerosi nel mantenimento, nel trasporto e, soprattutto nell'addestramento, oltre che nell'acquisto. Nel caso in esame, invece, i due cavalli in questione sono due fattrici, e devono essere considerati come cavalli da passeggiata e/o da affezione, quindi beni non necessariamente sintomi della percezione di redditi particolari.</p>

UTILITIES

<p>Agenzia Entrate Servizi Sito Web</p> 	<p>Come calcolare il superbollo</p> <p>L'Agenzia delle Entrate rende disponibile sul proprio sito <i>web</i> l'applicazione per il calcolo dell'importo da versare relativamente all'addizionale erariale sulle tasse automobilistiche (superbollo).</p>
---	--

LAVORO E PREVIDENZA

<p>Inps circolare 03/02/12 n.14</p> 	<p>Artigiani ed esercenti attività commerciali - contribuzione Inps 2012</p> <p>L'Inps, con la circolare n.14 del 3 febbraio 2012, informa che le aliquote contributive per il finanziamento delle gestioni pensionistiche dei lavoratori artigiani e commercianti, per l'anno 2012, sono pari alla misura del 21,30%. Continuano ad applicarsi, anche per quest'anno, le disposizioni relative alla riduzione del 50% dei contributi dovuti dagli artigiani e dagli esercenti attività commerciali con più di sessantacinque anni di età, già pensionati presso le gestioni dell'Istituto.</p>
---	---



Gestione separata - aliquote contributive anno 2012

L'Inps, con la **circolare n.16 del 3 febbraio 2012**, informa che le aliquote dovute per la contribuzione alla Gestione separata nell'anno 2012 e le relative aliquote di computo sono complessivamente fissate come segue: soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie 27,72% (27% IVS + 0,72% aliquota aggiuntiva); soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria 18%.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE



Software Comunicazione 730-4 2012

È disponibile sul sito *web* delle Entrate [la versione 1.0.0](#) del 9/02/12 del *software Comunicazione 730-4 2012*, che consente la compilazione del modello 730-4 2012 e la creazione del relativo file da inviare telematicamente. Il file telematico generato dalla seguente applicazione può essere inviato direttamente senza necessità di essere sottoposto alla verifica preventiva della procedura di controllo.

ADEMPIMENTI



Niente sanzioni per i ritardi nelle zone più colpite dalla neve

L'Agenzia delle Entrate **comunica** che, per i contribuenti domiciliati nelle zone interessate dalle recenti eccezionali precipitazioni nevose, sarà valutata la disapplicazione per causa di forza maggiore delle sanzioni previste per ritardi nell'effettuazione degli adempimenti tributari, anche in relazione ad eventuali provvedimenti che potranno individuare le aree interessate da tali eventi.



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire. Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



La certificazione delle ritenute 2011 entro il prossimo 28 febbraio

I sostituti d'imposta sono tenuti a comunicare ai rispettivi percettori le somme corrisposte nel 2011, e le relative ritenute operate, costituenti per costoro redditi di lavoro dipendente od autonomo, diversi oppure di capitale, come nel caso degli interessi erogati su finanziamenti soci, il cui obbligo di applicazione del prelievo, e conseguente certificazione, può sussistere anche a prescindere dall'effettiva erogazione dei proventi.

I soggetti obbligati e le tipologie di reddito oggetto di certificazione

L'articolo 4, co.6-ter, del DPR n.322/98, stabilisce, in capo al sostituto d'imposta, l'obbligo del rilascio di un'apposita certificazione unica, attestante l'ammontare complessivo delle somme erogate, delle ritenute applicate, delle detrazioni d'imposta effettuate, dei contributi assistenziali e previdenziali, nonché gli altri dati individuati dal provvedimento di approvazione dello schema di certificazione unica. L'adempimento grava sui soggetti di cui all'art.23, co.1, del DPR n.600/73:

- i contribuenti Ires, ai sensi dell'art.73, co.1, del Tuir (Spa, Sapa, Srl, società cooperative, di mutua assicurazione, europee di cui al regolamento (CE) n.2157/01 e cooperative europee previste dal regolamento (CE) n.1435/03, residenti nel territorio dello Stato, *trust*, enti pubblici e privati diversi dalle società, ecc.);
- le società di persone ed associazioni di cui all'art.5 del Tuir;
- le persone fisiche esercenti un'attività commerciale prevista dall'art.55 del Tuir, un'impresa agricola oppure un'arte o una professione;
- i curatori fallimentari e commissari liquidatori;
- i condomini.

I predetti soggetti passivi sono tenuti all'adempimento della certificazione quando corrispondono le tipologie di redditi soggette a ritenuta fiscale, individuate da alcune specifiche disposizioni del DPR n.600/73:

- art.23, riguardante le somme ed i valori di cui all'art. 51 del Tuir (lavoro dipendente);
- art.24, relativo ai rapporti di lavoro assimilati a quello subordinato (art.50 del Tuir);
- art.25, afferente i compensi – anche sotto forma di partecipazione agli utili – per attività di lavoro autonomo, ancorché non esercitata abitualmente, ovvero resa a terzi o nell'interesse di costoro, oppure per l'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere. Sul punto, si rammenta che la medesima disposizione trova applicazione nei confronti degli onorari degli amministratori di condominio, e delle somme imponibili dell'art.53, co.1 e 2, del Tuir, ovvero le cessioni dei diritti d'autore e gli utili dell'associazione in partecipazione il cui apporto sia costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- art.25-bis, applicabile alle provvigioni inerenti ai rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari;
- art.26, concernenti gli interessi ed i proventi corrisposti ai possessori di obbligazioni, titoli simili e cambiali finanziarie;

A questo proposito, si ricorda che la ritenuta fiscale applicabile a tali redditi di capitale è stata aumentata dal 12,50% al 20% a seguito dell'entrata in vigore, a partire dal 1° gennaio 2012, dell'art.2, co.13, lett.a, n.1) del D.L. n.138/11.

- art. 27, riservato ai dividendi e proventi equiparati.

La certificazione in parola deve essere consegnata agli interessati entro il 28 febbraio 2012, a nulla rilevando la ricorrenza dell'anno bisestile, con riferimento alle somme ed ai valori corrisposti dal sostituto d'imposta nel corso dell'anno 2011 ovvero – in caso di cessazione del rapporto di lavoro – entro dodici giorni dalla richiesta dei percipienti, oppure dalla liquidazione delle ultime competenze soggette a tassazione ordinaria, se l'istanza è stata presentata prima che queste ultime siano definite (C.M. n.326/E/97, par.8.3).

La forma della predetta certificazione è libera, ad eccezione di quella prevista da appositi schemi approvati dall'Agenzia delle Entrate, riguardante i redditi:


- 1) di lavoro dipendente ed assimilati (collaboratori coordinati e continuativi, a progetto, titolari di borse di studio, ecc.), da comunicarsi con il Cud 2012;
- 2) di capitale (dividendi e proventi equiparati), da attestare con il modello Cupe.

Certificazione delle ritenute 2011 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati

L'adempimento, come anticipato, deve essere assolto utilizzando lo schema Cud 2012 – da consegnare al soggetto percettore in duplice copia, cartacea oppure elettronica, purchè sia garantita la facoltà di una successiva stampa del documento ([R.M. n.145/E/06](#)) – approvato dall'Amministrazione Finanziaria con il [provvedimento n.187490](#) del 16 gennaio 2012, al fine di comunicare le seguenti informazioni.

a) L'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati di cui agli artt.49 e 50 del Tuir, corrisposti nell'anno 2011 ed assoggettati a:

- ⇒ tassazione ordinaria;
- ⇒ a ritenuta a titolo d'imposta (prestazioni pensionistiche erogate a qualsiasi titolo;
- ⇒ ad imposta sostitutiva (somme corrisposte per l'incremento della produttività del lavoro di cui all'art.2 del D.L. n.93/08, agevolazione, poi, prorogata dagli artt.5 del D.L. n. 185/08, e 53 del D.L. n.78/10);
- ⇒ tassazione separata (arretrati di anni precedenti, indennità di fine rapporto, compresi i relativi acconti ed anticipazioni, erogati nel 2011, prestazioni pensionistiche di cui al decreto n.252/05 erogate in forma di capitale);

 Sul punto, si rammenta che l'art.24, co.31, del D.L. n. 201/11 "*Salva Italia*" ha introdotto una causa di esclusione dall'applicazione del regime di tassazione separata, riguardante la quote dell'indennità di fine rapporto di cui all'art.17, co.1, lett.a e c, del Tuir (lavoro dipendente ed assimilato, collaborazioni coordinate e continuative) erogate in denaro e natura, di importo complessivamente eccedente il limite di €1.000.000,00. Tale ammontare dovrebbe, quindi, concorrere integralmente alla formazione del reddito complessivo del percipiente, secondo i criteri ordinari: la relazione tecnica al Decreto "*Salva Italia*" e le istruzioni del Cud 2012 si riferiscono, tuttavia, alla sola eccedenza rispetto alla citata soglia. La predetta disposizione ha, inoltre, precisato che il criterio in parola opera, in ogni caso, nei confronti dei compensi e delle indennità corrisposti, a qualsiasi titolo, agli amministratori delle società di capitali, ed esclusivamente rispetto alle somme il cui diritto alla percezione è sorto a partire dall'1/01/11.

b) Le relative ritenute operate;

c) Le detrazioni effettuate.

Certificazione delle ritenute 2011 su redditi diversi di natura finanziaria

Il predetto provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, trattato il caso in cui non sia stata esercitata l'opzione per l'imposizione sostitutiva di cui agli artt.6 e 7 del D.Lgs. n.461/97, in occasione di cessioni ed altre operazioni suscettibili di generare redditi diversi di natura finanziaria.

Al ricorrere di tale ipotesi, i notai, gli intermediari professionali, le società e gli enti emittenti – che comunque intervengono, anche in qualità di controparti, in tali atti – sono tenuti a rilasciare, sempre entro il 28 febbraio 2012, una certificazione contenente le seguenti informazioni:

- le generalità ed il codice fiscale del contribuente;
- la natura, l'oggetto, la data e la quantità delle attività finanziarie oggetto dell'operazione;
- gli eventuali corrispettivi, differenziali e premi della fattispecie reddituale.

Certificazione delle ritenute 2011 sui dividendi

La suddetta certificazione di cui all'art.4, co.6-ter e 6-quater del DPR n.322/98, rappresentata dal modello Cupe, deve essere rilasciata per attestare i seguenti redditi di capitale corrisposti (e le relative ritenute od imposte applicate):

- gli utili derivanti dalla partecipazione in soggetti Ires, non necessariamente residenti, in qualunque forma corrisposti, a soggetti residenti nel territorio dello Stato. A tale fine, rilevano anche le distribuzioni di riserve di capitale, come quella da sovrapprezzo delle azioni, soggette alla presunzione di cui all'art.47, co.1, del Tuir;
- i proventi derivanti da strumenti finanziari assimilati alle azioni, ai sensi dell'art.44, co.2, lett.a del Tuir, ovvero provenienti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza previsti dalla successiva lett.f, con apporto di capitale, ovvero misto ad opere e servizi.

L'adempimento in parola non deve, tuttavia, essere assolto se i dividendi o proventi equiparati sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta oppure a tributo sostitutivo, a norma degli artt.27 e 27-ter del DPR n.600/73, nonché nel caso di utili e proventi relativi a partecipazioni detenute nell'ambito di gestioni individuali di portafoglio disciplinate dal citato art.7 del D.Lgs. n.461/97.

Certificazione delle ritenute 2011 a "forma libera"

Nei casi differenti da quelli sopra riportati (redditi da lavoro dipendente ed assimilati, diversi di natura finanziaria, dividendi o proventi equiparati), il sostituto d'imposta non è formalmente tenuto ad utilizzare un particolare modello di certificazione, purché la comunicazione riporti l'attestazione delle informazioni di cui all'art.8 del D.M. 9/01/98:

- i dati fiscali identificativi del sostituto d'imposta e del soggetto percipiente;
- la causale dell'ammontare corrisposto;
- le somme ed i valori corrisposti, al lordo ed al netto di eventuali deduzioni spettanti;
- l'importo delle ritenute operate e quello di eventuali contributi previdenziali, per la parte rimasta effettivamente a carico del percettore. Nell'ipotesi di ritenute effettuate a titolo d'imposta, deve essere altresì precisato che quest'ultimo non deve dichiarare i corrispondenti redditi, oppure riportata la specifica norma che consente al contribuente di farli concorrere all'imponibile fiscale complessivo. A questo proposito, si osservi che, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, l'obbligo indicato dalla predetta disposizione riguarda esclusivamente la certificazione dei redditi e delle corrispondenti ritenute per le quali sussiste l'obbligo di compilazione del modello 770, con l'indicazione del nominativo del singolo percettore, come nel caso delle provvigioni maturate in pendenza di un rapporto di agenzia, commissione od intermediazione: al di fuori di tale ipotesi, ad esempio con riferimento agli interessi ed ai proventi su depositi e conti correnti bancari, non ricorre l'obbligo di rilascio della certificazione di redditi e ritenute ([R.M. n.32/E/99](#)).

Conseguentemente, deve ritenersi che la forma libera di certificazione possa essere invocata qualora siano erogati i seguenti redditi.

⇒ di lavoro autonomo (artistico, professionale, occasionale o di altro tipo), anche sotto forma di provvigioni ed indennità di cessazione dei rapporti di agenzia, rappresentanza e mediazione;

🍀 Sul punto, si segnala che – con riguardo ai redditi di lavoro autonomo – è ammessa, quale forma di certificazione, la lettera di accompagnamento del compenso, purché indirizzata, nel caso di esercizio dell'attività in forma associata, a tutti gli associati (R.M. n.1034/77). Nel caso delle provvigioni, è, invece, riconosciuta all'intermediario – in ossequio al principio di scomputo delle ritenute per competenza, e in deroga al generale criterio di cassa – di richiedere al sostituto d'imposta il rilascio di un'ulteriore certificazione, aggiuntiva e separata rispetto a quella consueta dell'anno precedente, relativa alle ritenute effettuate sino alla data di presentazione della dichiarazione (C.M. n.24/8/845 del 10/06/83). Con l'effetto che, in sede di rilascio della certificazione dell'anno successivo, dovrà essere escluso quanto già precedentemente certificato, per competenza, in via integrativa.

⇒ di capitale, rientranti nel regime dichiarativo;

⇒ diversi o d'impresa, assoggettati a ritenuta.

Un caso particolare di certificazione in forma libera può riguardare gli interessi afferenti i finanziamenti soci fruttiferi ed i prestiti obbligazionari, qualora rientranti nel campo di applicazione del prelievo alla fonte, in presenza dei relativi presupposti, a norma dell'art.26 del DPR n.600/73.

Ritenuta sugli interessi per finanziamenti soci

In termini generali, i prestiti dei partecipanti si considerano concessi a mutuo, se dal bilancio non risulta un diverso titolo sottostante al versamento (art.46, co.1 del Tuir), con effetto sulla disciplina dei correlati interessi, costituenti un reddito di capitale di cui all'art.44, co.1, lett.a del Tuir. I proventi in parola si presumono percepiti alle scadenze e nella misura pattuite per iscritto, salvo prova contraria, ad esempio dimostrando che il credito è stato concesso in base ad un atto tra le parti (delibera assembleare, scrittura privata, scambio di corrispondenza, ecc.), senza la previsione della corresponsione di un interesse: in mancanza, si presumono riscossi per l'ammontare maturato nel periodo d'imposta, ed in base al tasso legale (art.45, co.2 Tuir).

Al ricorrere di tale ipotesi, l'erogazione di questi proventi nell'anno 2011 ha comportato la contestuale applicazione della ritenuta fiscale, in misura variabile a seconda della tipologia del socio:

⇒ residente non imprenditore: 12,50% a titolo d'acconto;

Qualora il socio residente, a prescindere dal fatto che sia una persona fisica o giuridica, detenga la partecipazione in regime d'impresa, non è, invece, prevista l'applicazione della ritenuta, in quanto gli interessi sono assoggettati ad imposizione come componente positivo del reddito della propria attività: ai fini Iva, devono essere fatturati, costituendo un'operazione esente (art.10, co.1, n.1).

⇒ non residente nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla propria natura di persona fisica o giuridica: 12,50% a titolo d'imposta, salva l'applicabilità di una diversa disposizione eventualmente stabilita dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, oppure 27% se il socio è stabilito in un Paese o territorio a fiscalità privilegiata.

Sulla materiale applicazione della ritenuta, si riscontrano, peraltro, diversi orientamenti della giurisprudenza di legittimità, che ritiene irrilevante l'effettivo pagamento del provento, ai fini dell'operatività del prelievo: i versamenti eseguiti dai soci, qualora non siano formalmente deliberati in conto capitale ed infruttiferi, si presumono "*juris tantum*"

produttivi di proventi – fatta salva la prova contraria fornita dal contribuente – e la partecipata è tenuta ad effettuare la ritenuta d’acconto, indipendentemente dall’effettiva erogazione degli interessi¹.

La circostanza che la società sia eventualmente a ristretta base proprietaria, ovvero familiare, non è sufficiente per superare la predetta presunzione di onerosità, così come il fatto che dal bilancio non risultino erogati interessi ai soci (Cassazione, sentenza n. 2047 dell’1 aprile 1999).

In senso conforme, si erano già pronunciate alcune precedenti sentenze della Suprema Corte, secondo cui il sostituto d’imposta è obbligato *“ad operare la ritenuta d’acconto sugli interessi dei capitali ricevuti non solo quando il relativo importo sia stato corrisposto effettivamente al mutuante, ma anche nell’ipotesi in cui il diritto agli interessi e la corresponsione del relativo importo siano solo presunti”*². La presunzione in parola, posta anche dalla disciplina civilistica (art.1815 c.c.), può essere esclusa soltanto in presenza di una prova positiva dell’avvenuto inserimento, nell’atto di finanziamento, di specifiche pattuizioni contemplanti espressamente l’esonero della partecipata dall’obbligo del pagamento di interessi (Cassazione, [sentenza n.13807 del 27 giugno 2005](#)).

La certificazione di tale ritenuta può essere effettuata in forma libera, non sussistendo i presupposti richiesti per l’utilizzo del modello Cupe, previsto per la certificazione degli utili.

Ritenuta sugli interessi da prestiti obbligazionari e titolo di debito

Diversamente, nel caso di strumenti di finanziamento emessi da Spa e Srl di cui agli artt.2410 e 2483 c.c. – fattispecie equiparate sotto il profilo tributario, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, purché risultino rispettati i requisiti di cui all’art.44, co.2, lett.c, n.2 del Tuir ([R.M. n.54/E/09](#)) – l’obbligo di applicazione della ritenuta, e di conseguente certificazione, è subordinato all’effettiva erogazione degli interessi a beneficio del creditore.

La disposizione richiamata dall’Amministrazione Finanziaria considera, infatti, similari alle obbligazioni *“i titoli di massa che contengono l’obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell’impresa emittente o dell’affare in relazione al quale siano stati emessi, né di controllo sulla gestione stessa”*.

In particolare, con riferimento al periodo d’imposta 2011, deve essere stato effettuato il prelievo di cui alla previgente³ formulazione dell’art.26, co.1 del DPR n.600/73:

- 12,50% per i prestiti con scadenza non inferiore ai 18 mesi e – se non quotati ed emessi da soggetti diversi dalle banche, con capitale rappresentato da azioni non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero da quote – il cui tasso di rendimento effettivo, al momento dell’emissione, non fosse superiore a quello ufficiale di riferimento aumentato di due terzi ([R.M. n.271/E/02](#)). Sul punto, si rammenta altresì che, qualora – sempre nel periodo d’imposta 2011 – si sia verificato l’anticipato rimborso del prestito, prima della naturale scadenza, il sostituto d’imposta ha dovuto

¹ Cass., sent. n. 15869/09, n. 8747/08, n. 16821/07 e n. 14573/01.

² Cass. sent. n. 6257/01 e sent. n.2947/96, contra Cass. sent. n.3155/96 e sent. n.13153/95.

³ La disposizione attualmente vigente, divenuta efficace a partire dallo scorso 1° gennaio 2012, stabilisce semplicemente che i sostituiti d’imposta emittenti *“obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie, operano una ritenuta del 20%, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai possessori”*.

applicare l'aliquota del 20% sugli interessi e proventi maturati sino al momento della restituzione ([R.M. n. 11/E/11](#));

- 27% in tutti gli altri casi, ovvero in mancanza del congiunto rispetto delle condizioni di cui al punto precedente.

La ritenuta è applicata in acconto nei confronti di società e degli imprenditori individuali, se i titoli sono relativi all'impresa commerciale, residenti del territorio dello Stato, ovvero soggetti esteri con una stabile organizzazione in Italia: al contrario, è operata in via definitiva, ovvero d'imposta, qualora i soggetti percipienti non svolgano un'attività d'impresa, oppure non risiedano nel territorio dello Stato, né siano ivi stabiliti.

La certificazione degli interessi corrisposti per effetto di prestiti obbligazionari o titoli di debito – analogamente a quelli, erogati o presunti, sui finanziamenti soci – può essere effettuata in forma libera, non essendo soggetta alla medesime prescrizioni stabilite per gli utili.



EUROCONFERENCE
EDITORE

FEBBRAIO IL MESE DELLE OFFERTE

Eccezionalmente per il mese di Febbraio, Euroconference Editore Le riserva delle offerte esclusive sui singoli testi con sconti dal **10%** al **50%** e sui pacchetti con sconti dal **25%** al **50%**

[ACCEDI ALLE OFFERTE](#)




Beni concessi in godimento a soci o familiari, nuovi chiarimenti e criticità irrisolte

Negli abituali incontri di inizio anno con la stampa⁴, l'Amministrazione Finanziaria ha offerto alcune delucidazioni con riguardo alle nuove regole in tema di beni concessi in godimento ai soci e ai familiari e del collegato obbligo di comunicazione telematica. Sul tema è nel frattempo intervenuta anche la [circolare n.27/IR](#) del Irdcec. Il provvedimento emanato lo scorso novembre aveva già chiuso il cerchio degli interventi normativi sul tema. Nonostante tutto ciò non sono poche le perplessità che ancora esistono e le cui più rilevanti saranno riepilogate in questo intervento.

Il dualismo tra conseguenze reddituali (penalizzanti) e comunicazione

Le previsioni contenute nei commi da 36-*terdecies* a 36-*duodevicies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 hanno come fine quello di contrastare il fenomeno della concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato. Ciò dovrebbe essere raggiunto tramite l'attrazione a tassazione della differenza in capo al soggetto utilizzatore e negando al concedente la deducibilità dei costi relativi ai beni.

Per consentire e facilitare l'attività di controllo⁵, il Legislatore ha anche introdotto l'obbligo della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati concernenti i beni concessi in godimento che ha trovato materiale applicazione con il [provvedimento](#) del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011, il quale ha individuato le modalità e i termini di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore.

 Un primo punto da sottolineare, che potrebbe essere utile a risolvere qualche dubbio ancora esistente, è che le conseguenze reddituali penalizzanti e gli obblighi di comunicazione appaiono previsioni che presentano non pochi punti di differenziazione.

L'obbligo di comunicazione prende le mosse dall'art.2, co.36-*sexiesdecies*, il quale prevede la comunicazione per le ipotesi di concessione in godimento per un corrispettivo annuo inferiore a quello di mercato.

In realtà il provvedimento del 16 novembre 2011 amplia di molto l'ambito della comunicazione⁶, tanto da andare al di là della previsione normativa.

Alcuni di tali ampliamenti sono di seguito evidenziati.

Periodo di riferimento

Le nuove disposizioni reddituali troveranno applicazione a partire dal periodo d'imposta 2012, ovvero dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della Legge (17 settembre 2011). Nonostante ciò, la prima comunicazione è richiesta entro il 31 marzo 2012 chiedendosi, in tal modo, una sorta di monitoraggio retroattivo dei beni per i quali l'assegnazione in godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione n.148 del 2011), anche se ciò non potrà avere gli effetti reddituali previsti dal D.L. n.138/11⁷.

⁴ Trattasi del Videoforum organizzato da Italia Oggi il 18 gennaio e di Telefisco organizzato da Il Sole 24 ore il 25 gennaio. È bene precisare che nel presente intervento si darà conto di alcune risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria anche se le stesse non hanno ancora assunto il carattere dell'ufficialità, non essendo ancora state trasfuse in un documento di prassi.

⁵ Attività di controllo finalizzata anche a facilitare accertamenti sintetici in capo ai soci – familiari.

⁶ Tale situazione è così palese da far sorgere perfino il dubbio della liceità dell'ampliamento introdotta con un provvedimento di rango secondario.

⁷ Sul punto la circolare Irdcec al par.8 afferma: "Si ritiene che la "estensione", operata dal provvedimento, ai beni concessi in godimento nel 2011 non abbia effetto sulle penalizzazioni ai fini reddituali, che si applicano invece, come già evidenziato, a partire dal 2012".

Finanziamenti

Il provvedimento introduce, senza alcun riferimento nella norma di riferimento, l'obbligo di comunicare i finanziamenti dei soci.

Beni concessi in godimento

La comunicazione riguarda tutti i casi in cui un bene d'impresa è concesso in godimento a familiari o soci. In sostanza, l'obbligo dichiarativo è da adempiere sempre, indipendentemente dal corrispettivo previsto per l'utilizzo dei beni stessi:

- sia nel caso in cui non sia previsto alcun corrispettivo;
- sia nel in cui caso lo stesso sia previsto e sia uguale, minore o maggiore del valore di mercato⁸.

I beni di modesto valore

Il punto 1.5 del provvedimento del 16 novembre 2011 prevede che non sussiste "l'obbligo della comunicazione" quando i beni concessi in godimento diversi da autovetture, altri veicoli, aeromobili e immobili sono di valore non superiore a tremila euro al netto dell'Iva. Per la precisione, il provvedimento riferisce il limite di valore di € 3.000 alla sola categoria "altri beni".

Dal testo si può affermare che il valore a cui ci si riferisce è quello del bene e non, invece, quello normale eventualmente dovuto per la concessione in godimento.

Ma il fatto di maggior rilevanza è che tale esclusione pare da riferire all'obbligo di comunicazione senza effetti, invece, per gli aspetti reddituali, confermando anche in tal caso il dualismo segnalato nel paragrafo precedente.

Esempio

Per esemplificare, si ritiene che se la concessione gratuita ad un socio di un cellulare non è senza dubbio da comprendere nella comunicazione (stante il valore inferiore ad €3.000 del bene concesso in godimento). Non pare ad oggi possibile affermare che tale limite di valore sia in grado di escludere l'applicazione delle norme in tema di redditi diversi e indeducibilità dei costi.

Pertanto, pur apprezzando la semplificazione concessa con riguardo alla comunicazione, non è possibile ritenere superato il problema reddituale che può riguardare fattispecie alquanto comuni (si pensi all'utilizzo dei telefonini, computer portatili ecc.)⁹.

I finanziamenti e le capitalizzazioni

Il punto 1.1 del provvedimento del 16 novembre 2011 ha esteso l'obbligo di monitoraggio anche ai finanziamenti e alle capitalizzazioni effettuate dai soci o dai familiari "nei confronti della società concedente". Il punto 1.3 ribadisce l'obbligo di comunicazione "per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati".

Si è già detto che tale obbligo non appare nella norma primaria di riferimento¹⁰, ma oltre a ciò il testo del provvedimento introduce ulteriori dubbi.

⁸ Si è già ricordato che l'art.2, co.36-sexiesdecies stabilisce che la comunicazione va effettuata «nelle ipotesi di cui al comma 36-quaterdecies», nel quale è sancita l'indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento «per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento». La diversa scelta effettuata dal provvedimento lascia anche in questo caso più di un dubbio.

⁹ Sul punto riportiamo una condivisibile affermazione contenuta in "Beni concessi in godimento a soci e familiari: prime istruzioni", di G.Ferranti in Corriere tributario n.46/11: "Si auspica che l'Agenzia chiarisca che i beni che non superano il detto valore complessivo non assumono rilievo neanche ai fini dell'applicazione delle penalizzazioni riguardanti l'indeducibilità dei costi per l'impresa e la tassazione in capo al socio o familiare della differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato".

¹⁰ Nella norma il riferimento a tale fattispecie è limitato all'art.2, co.36-septiesdecies, del D.L. n.138/11 che dispone che l'Agenzia delle Entrate tenga conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, di "qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società".

Nel corso degli incontri con la stampa, l’Agenzia delle Entrate ha sostenuto che:

- i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l'intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all’acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci;
- per i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d’imposta 2011. In sede di prima applicazione, vanno altresì comunicati i finanziamenti ed i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d’imposta, risultano ancora in essere nel periodo d’imposta in corso al 17 settembre 2011.

Quindi appare chiaro come l’Agenzia delle Entrate faccia riferimento non solo ai finanziamenti, ma anche ai versamenti miranti alla capitalizzazione.

Da ciò, aderendo a tale tesi, si giunge a ritenere obbligatoria la comunicazione anche in tutti i casi in cui il versamento nelle casse sociali sia finalizzato ad un incremento patrimoniale e non alla stipula di un finanziamento.

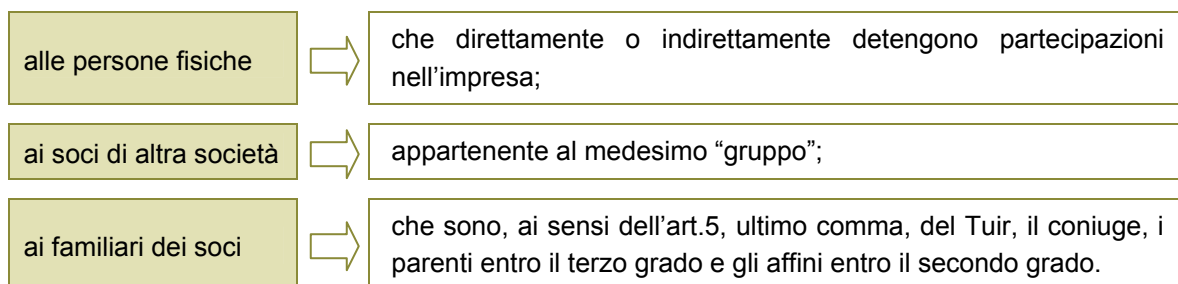
In tal modo, farebbero scattare l’obbligo di comunicazione i versamenti diretti alla costituzione del Capitale sociale, all’aumento di capitale, alla patrimonializzazione con versamenti a fondo perduto, a copertura perdite ecc..¹¹¹²

Quindi, sempre volendo aderire a tale tesi, tutte le società di capitali saranno tenute alla comunicazione quanto meno per indicare le patrimonializzazioni ricevute dai soci per la formazione del capitale sociale¹³¹⁴.

Ma i dubbi non sono finiti. Il provvedimento, come si vedrà in seguito, amplia la platea anche ai soci non persone fisiche. Vi è da chiedersi quali siano gli obblighi nel caso in cui il finanziamento o la capitalizzazione siano posti in essere da un soggetto diverso dalla persona fisica. Considerando che il provvedimento motiva la richiesta di indicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni con il fatto che l’art.2, co.36-*septiesdecies* prevede che l’Amministrazione Finanziaria proceda “*al controllo sistematico della posizione delle persone fisiche (...) che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni*”, si può ritenere che le altre ipotesi¹⁵ sfuggano all’obbligo di comunicazione.

Il concetto allargato di socio – utilizzatore

Il D.L. n.138/11 identifica quali beneficiari del godimento i soci e i familiari. Anche qui, il provvedimento amplia la platea degli interessati, prevedendo ai punti 1.1. e 1.4, che nella comunicazione vanno indicati, oltre ai dati dei soci e dei familiari delle società o delle imprese individuali che concedono in godimento i beni, anche quelli relativi:



¹¹ Da condividere l’affermazione contenuta in G.Ferranti, “*Si auspica che, nonostante l’ampio riferimento effettuato nelle motivazioni del provvedimento a «qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione», non venga richiesta la comunicazione di dati già in possesso dell’Amministrazione Finanziaria, quali quelli relativi agli aumenti di capitale, che già affluiscono nell’anagrafe tributaria in seguito alla registrazione dei relativi atti*”. In senso conforme anche la circolare n.27/IR/12 dell’Irdcec.

¹² Senza che sia stato nemmeno previsto un importo minimo al di sotto del quale tali operazioni non sono da segnalare.

¹³ L’assurdità di tale situazione è evidente qualora ci si riferisca all’aumento di capitale di una società quotata (che non pare abbiano alcuna deroga agli obblighi qui in commento) o per converso al caso delle società di persone magari in contabilità semplificata.

¹⁴ Tale conclusione parrebbe anche confermata dal punto 3.6. che porterebbe a ritenere che anche i finanziamenti e le capitalizzazioni estinti o restituiti alla fine del periodo d’imposta siano da indicare per l’ultima volta nella comunicazione relativa a quella annualità.

¹⁵ Ovvero quelle dei finanziamenti e capitalizzazioni poste in essere da soggetti diversi da una persona fisica.

La circolare 27/IR, dopo aver notato che tale ampliamento dovrebbe riguardare solo gli obblighi di comunicazione, ritiene anche che sarà “*necessario specificare la nozione di gruppo rilevante a tali fini, con l’auspicio che la stessa sia limitata, nella specie, alle società controllate, senza includervi quindi le società collegate*”.

Inoltre, nel tracciato *record* di dettaglio allegato al provvedimento del 16 novembre 2011 sono stati richiesti anche i dati identificativi dei soci diversi dalle persone fisiche. Al riguardo, è stata inserita una nota nella quale è precisato che “*si ipotizza anche questo dato in quanto la norma sembra non escludere tale informazione, accentuando semplicemente che il controllo venga effettuato sistematicamente sulle persone fisiche*” e che i dati sono richiesti “*in alternativa ai dati del soggetto persona fisica*”. La circolare n.27/IR sul punto fornisce una probabile soluzione, ossia quella di identificare i soci utilizzatori diversi dalle persone fisiche nelle società semplici e nelle associazioni professionali che sono socie della società concedente o a cui partecipano persone fisiche socie (o familiari dei soci) della medesima società concedente.

Le conseguenze reddituali

Su questo versante i maggiori dubbi sono quelli relativi al comportamento da adottare in presenza di norme del Tuir che disciplinano già le medesime fattispecie rilevanti ai fini del D.L. n.138.

Il caso emblematico è quello delle auto, ipotesi su cui fino ad oggi possiamo contare su questa risposta della prassi¹⁶:

L’art.67, co.1, lett. h-ter del Tuir dispone che costituisce reddito diverso “la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell’impresa a soci o familiari dell’imprenditore”. Al riguardo si osserva che tale disposizione trova applicazione solo nel caso in cui il Tuir non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente, e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore. Ciò premesso si ritiene che la concessione in uso dell’autovettura ad amministratore/socio che sia anche dipendente della società configurando un fringe benefit, non rientra nell’ambito applicativo dell’art.67, co.1, lett.h-ter, e resta assoggettato alla specifica disciplina fiscale di cui all’art.51 del Tuir.

Da tale risposta parrebbe desumersi che tutte le volte in cui la concessione in uso di beni trova nel Tuir una norma di quantificazione forfetaria, l’importo così individuato assume la valenza di valore normale anche ai fini della innovativa disciplina introdotta dal D.L. n.138¹⁷.

Ulteriore conseguenza, come sostenuto nella circolare 27/IR al paragrafo 5, è che per i beni concessi in godimento a soci e familiari e utilizzati «promiscuamente», in presenza di norme di forfetizzazione dell’inerenza (ad esempio, quelle relative agli autoveicoli di cui all’art.164 del Tuir), le stesse dovrebbero continuare ad applicarsi in luogo dell’indeducibilità prevista in caso di corrispettivo inferiore al valore normale.

¹⁶ Anche questa offerta nel corso degli incontri con la stampa

¹⁷ In sostanza, l’importo del *benefit* forfetario per l’utilizzo dell’automezzo concesso in uso promiscuo è da considerarsi “valore normale”.



Opzione Irap per società di persone e persone fisiche: vantaggi e valutazioni di convenienza

Scade il 29 febbraio 2012 il termine per esercitare l'opzione per la determinazione del valore della produzione Irap secondo le regole proprie delle società di capitali.

Chiamate ad effettuare la scelta sono:

- le Snc e in accomandita semplice, nonché quelle ad esse equiparate e
- le imprese individuali

in contabilità ordinaria. Entro tale data, possono decidere se cambiare regime o rimanere in quello naturale ad esse riservato per il calcolo dell'imponibile.

Al di là delle modalità tecniche con cui esercitare l'opzione – che non formano oggetto del presente lavoro¹⁸ – ciò che dovrebbe guidare i contribuenti nel prendere una decisione sul punto è principalmente ma, come si vedrà, non solo, una valutazione in merito al risparmio fiscale conseguibile dalla scelta. In estrema sintesi, il calcolo di convenienza si traduce nel confrontare l'ipotetica base imponibile determinata secondo le une o secondo le altre regole e nell'orientarsi verso il regime che conduce al valore minore.

Prima di entrare nel merito delle scelte di convenienza ricordiamo, in estrema sintesi, le disposizioni che sottendono la determinazione della base imponibile Irap per soggetti Ires e Irpef.

Quadro normativo

Come è noto, la legge "Finanziaria 2008" ha modificato sensibilmente le modalità di determinazione del valore della produzione a fini Irap per imprese commerciali, industriali e di servizi (diverse da banche ed assicurazioni). Con l'intento di semplificare dette regole e di separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella delle imposte sul reddito è stato, fra l'altro, riscritto l'art.5 del D.Lgs. n.446/97, è stato aggiunto l'art.5-*bis* ed è stato abrogato l'art.11-*bis*, relativo alle variazioni fiscali del valore della produzione netta.

Il risultato è stato quello di sostituire il precedente con due nuovi metodi di determinazione dell'imponibile:

- uno riservato alle società in nome collettivo e in accomandita semplice¹⁹, nonché alle persone fisiche²⁰ esercenti attività commerciali di cui all'art.55 del Tuir. Tale regime, contenuto nell'art.5-*bis* del D.Lgs. n.446/97, considera determinati elementi positivi e negativi assumendo gli stessi secondo le regole proprie del reddito di impresa;
- uno riservato alle società di capitali e agli enti commerciali di cui all'art.87, co.1, lett.a) e b) del Tuir. Esso è dettato dall'art.5 del D.Lgs. n.446/97 il quale prevede, e in questo sta l'assoluta novità della disposizione, che la determinazione della base imponibile a fini Irap avvenga partendo dai dati del bilancio civilistico, scevri da variazioni e limitazioni di tipo fiscale.

¹⁸ Si segnala, ad ogni modo, che è allo studio del Governo l'emanazione di un decreto legge di semplificazione dei rapporti fra Fisco e contribuente, anticipato a margine di Telefisco 2012 dal direttore dell'Agenzia delle Entrate Attilio Befera, che dovrebbe contenere, fra l'altro, la possibilità di effettuare l'opzione in oggetto in dichiarazione dei redditi, anziché tramite apposito modello. Si veda M. Mobili, "Platea più ampia per il 730," in Il Sole 24 Ore del 27/01/12.

¹⁹ Nonché a quelle ad esse equiparate a norma dell'art.5, co.3 del Tuir. L'Amministrazione Finanziaria, con la recente R.M. n.3/E del 9 gennaio 2012, ha inoltre interpretato in via estensiva l'art. 9 del D.Lgs. n.446/97 precisando che possono optare per l'applicazione del regime di cui alla lett. 5 *bis*) in esame (oltre che per quello di cui all'art. 5) anche gli imprenditori agricoli persone fisiche e società semplici, pur obbligando gli stessi, in questo caso, ad osservare gli adempimenti contabili di cui all'art.18 del DPR n.600/73.

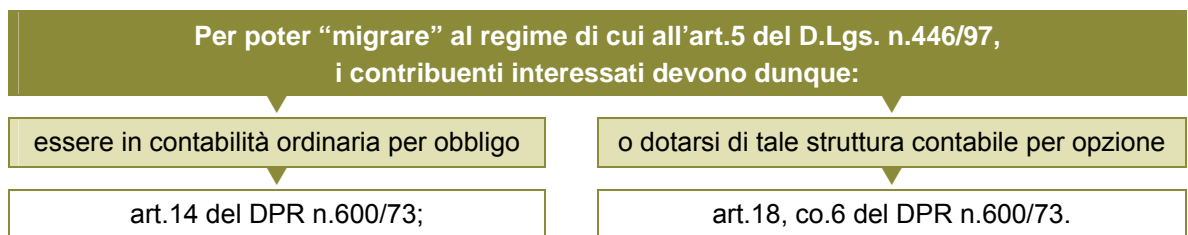
²⁰ Sia residenti che non, cfr C.M. n.60/E/08.

La decorrenza delle nuove norme è stata fissata dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, quindi dal 2008 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare e dal periodo 2008/09 per i soggetti "a cavallo".

Confronto fra regimi e valutazioni di convenienza

Prima di procedere ad un confronto sulla rilevanza, ai fini del tributo, delle singole voci di Conto economico nel caso in cui la determinazione della base imponibile avvenga ai sensi dell'art.5 o dell'art.5-*bis* del decreto Irap, si propongono alcune considerazioni che possono comunque riverberarsi sulla scelta del contribuente.

Innanzitutto, come anticipato in premessa, l'opzione non può essere esercitata dai soggetti in contabilità semplificata.



I soggetti in contabilità semplificata devono dunque aggiungere, alle proprie valutazioni strettamente fiscali, i costi amministrativi per entrare e permanere nella partita doppia. Merita un cenno anche la durata dell'opzione e le conseguenze di tale scelta nel lungo periodo.

È infatti obbligatorio, una volta scelto il regime di determinazione della base imponibile proprio delle società di capitali, permanere nello stesso per un triennio, solo al termine del quale si può optare nuovamente per ritornare alle regole dell'art.5-*bis* (diversamente l'opzione si intende tacitamente rinnovata). Se, dunque, l'ipotetica convenienza fosse limitata ad un solo esercizio e fosse dubbia per quelli successivi, potrebbe essere più prudente permanere nel regime naturale invece di tentare un'incursione estemporanea nel regime delle società di capitali, anche alla luce del fatto che fare "marcia indietro" non è un'operazione immediata e scevra di ulteriori effetti.

👉 È, infatti, stabilito dal co.2, art.5-*bis* del decreto Irap che, una volta tornati nel regime delle società di persone, detta opzione è irrevocabile per un triennio (e tacitamente rinnovabile).

Procediamo, quindi, ad esaminare le differenze che emergono dai diversi metodi di calcolo della base imponibile Irap.

1 LIMITI DI DEDUCIBILITÀ DI ALCUNI COSTI

Una prima importante divergenza è determinata dai diversi principi che sottendono tale calcolo e cioè la diretta derivazione dei componenti positivi e negativi a fini Irap dal bilancio civilistico per il regime tipico delle società di capitali e l'assunzione dei componenti positivi e negativi secondo le regole proprie del reddito di impresa (sia riguardo all'imputazione temporale che alla quantificazione) per le società di persone e le imprese individuali. Laddove, dunque, il Legislatore fiscale impone limiti di deducibilità di alcuni costi ai fini delle imposte sui redditi, detta indeducibilità si estende anche a fini Irap per i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art.5-*bis*, ma non valgono se si applica l'art.5. I casi più frequenti sono:

- ⇒ spese di telefonia, per cui vige il limite di deducibilità dell'80%;
- ⇒ costi relativi agli autoveicoli aziendali, per cui valgono le limitazioni di cui all'art.164 del Tuir (deducibilità al 40% e irrilevanza del costo di acquisto eccedente gli €18.075,99, innalzato ad €25.822,84 per gli agenti e rappresentanti);
- ⇒ spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, per le quali la deducibilità è stata fissata nei limiti del 75%;

- ⇒ spese di rappresentanza. Per tali costi, deducibili ai fini delle imposte sui redditi nei limiti di cui al D.M. del 19/11/08, si pone prima di tutto il problema della concorrenza o meno degli stessi, pur nei limiti fiscalmente ammessi dal citato decreto, alla formazione della base imponibile Irap per società di persone e imprese individuali. Esse non rientrano, infatti, espressamente fra le spese per acquisti di servizi di cui alla tassonomia del D.M. del 17/01/92. Nel senso della non deducibilità a fini Irap si esprimono, in particolare, le istruzioni ministeriali al modello Irap 2012²¹. La [Circolare n. 9/IR del 27 aprile 2009](#) dell'Irdcec, in riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali, ha invece affermato che:

*“non sembrano esservi ostacoli alla deducibilità, anche ai fini dell'Irap, delle spese di rappresentanza e delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, seppur nei limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi”.*²²

2 ONERI DIVERSI DI GESTIONE

La tassatività dell'elenco dei componenti positivi e negativi enunciati dall'art.5-*bis*) del decreto Irap porta a ritenere irrilevante, *ex converso*, tutto ciò che non è espressamente indicato dalla norma. Spicca, in tal senso, il mancato riferimento a quelle spese generali che nel bilancio civilistico sono indicate fra gli oneri diversi di gestione nel conto B.14. Secondo quanto stabilito dal [documento interpretativo n.1](#) del Principio contabile 12 del 13 luglio 2005 emanato dall'OIC:

“questa voce di tipo residuale comprende tutti i costi della gestione caratteristica non iscrivibili nelle altre voci dell'aggregato B) ed i costi delle gestioni accessorie (diverse da quella finanziaria), che non abbiano natura di costi straordinari. Essa, inoltre, comprende tutti i costi di natura tributaria che non rappresentano oneri accessori di acquisto (imposte indirette, tasse e contributi vari) diversi dalle imposte dirette”.

Essi possono essere suddivisi in:

- ⇒ costi derivanti dalle gestioni accessorie (es. costi di gestione e manutenzione di immobili civili non collocabili in altre voci o costi di manutenzione e riparazione di macchinari, impianti ecc. locati a terzi).
- ⇒ minusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi;
- ⇒ sopravvenienze e insussistenze passive relative a valori stimati, che non derivino da errori;
- ⇒ imposte indirette, tasse e contributi: quali imposta di bollo, imposta comunale sulla pubblicità, imposta di registro, tasse di concessione governativa (es. vidimazione dei libri sociali), tasse di possesso automezzi, altre imposte e tasse);
- ⇒ costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria (es. abbonamenti, omaggi, oneri di utilità sociale, liberalità, contributi ad associazioni sindacali e di categoria, oneri di gestione non iscrivibili altrove).

Mentre per le società di capitali è sancita la piena deducibilità degli importi iscritti in tale voce (salvo nel caso in cui non siano previste espressamente ipotesi di indeducibilità, come accade nel caso dell'Ici o che le somme iscritte in tali voci non siano correlate a componenti indeducibili a fini Irap di periodi precedenti o successivi), per le società di persone e le imprese individuali si pongono maggiori problemi, specie per i costi di cui ai

²¹ Approvato con provvedimento delle Entrate del 31 gennaio 2012.

²² Per le società di capitali, dette spese, classificabili nella voce B.7 del Conto economico, sono invece considerate a tutti gli effetti componenti negativi a fini Irap e quindi pienamente deducibili.

punti precedenti, qualora non possano essere considerati prestazioni di servizi ai sensi del D.M. del 17 gennaio 1992²³. Delle minusvalenze si tratterà al punto successivo. Quanto, in particolare, agli omaggi ed agli articoli promozionali, stante il loro inserimento nella voce B.14 non vi sono limiti di deducibilità a fini Irap per le società di capitali. Essi dovrebbero essere, invece, considerati indeducibili per società di persone e imprese individuali dal momento che, seguendo una classificazione per natura, tali costi, in quanto oneri diversi di gestione, non rientrano fra quelli per le quali è stabilita la deducibilità dall'art.5-*bis*. Le istruzioni ministeriali del modello Irap 2012, tuttavia, sembrano permettere la deducibilità degli omaggi se di ammontare (pari o) inferiore ad €50.

3 PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Così come espressamente affermato dalla [C.M. n.60/E/08](#), non essendo menzionate nell'art.5-*bis*, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta a fini Irap per società di persone e imprese individuali le plusvalenze:

- ➔ relative a beni strumentali (anche non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda);
- ➔ derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni merce. Si tratta dei c.d. beni patrimonio, quali ad esempio gli immobili "civili".

Analogamente, sono irrilevanti ai fini della determinazione del tributo le corrispondenti minusvalenze.

Per le società di capitali, il discorso è un po' più articolato. Le plusvalenze e le minusvalenze emergenti in sede di realizzo di beni strumentali sono pienamente rilevanti²⁴, mentre non lo sono quelle derivanti da operazioni di cessione di azienda, dal momento che generano sempre componenti straordinari iscrivibili alla voce E.20 di Conto economico²⁵. Non dovrebbero essere rilevanti nemmeno le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da assegnazione di beni strumentali o patrimoniali ai soci, dalla destinazione di tali beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, dal momento che non evidenziano valori imputati a Conto economico²⁶. Si rammenta infine che, come già rilevato in precedenza, sono espressamente incluse nel computo della base imponibile le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili che non costituiscono né beni strumentali né beni merce.

4 CANONI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI

Malgrado manchino chiarimenti ufficiali sulla questione, è ragionevole pensare che i canoni conseguiti da imprese diverse da quelle immobiliari per l'attività di locazione di immobili non strumentali per natura e non merce, possano essere irrilevanti ai fini della determinazione dell'imposta per società di persone e imprese individuali, dal momento che detti proventi rientrerebbero fra quelli di cui all'art.90 del Tuir e non fra i componenti positivi espressamente elencati dall'art.5-*bis* del decreto Irap. Per le società di capitali, invece, tali somme rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione, essendo iscrivibili nella voce A.5 del Conto economico²⁷.

²³ Con la C.M. n.8/E/09, par. 5.3, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, in merito alla deducibilità delle prestazioni di servizi classificabili fra gli oneri diversi di gestione (costi di manutenzioni su beni particolari, ecc.) che: "tutte le volte in cui una voce di costo sia ascrivibile tra quelle richiamate nel menzionato decreto ministeriale, la stessa è ammessa in deduzione dalla base imponibile Irap a prescindere dalla classificazione operata in sede civilistica".

²⁴ Cfr C.M. n.27/E/09, par.1. La circolare afferma inoltre che non formano base imponibile Irap le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da fenomeni valutativi posto che l'art. 5 del decreto Irap esclude espressamente la deducibilità dall'Irap della voce B.10.c, riferita alla svalutazione delle immobilizzazioni.

²⁵ Così come chiarito dalla C.M. n.141/E/98, par. 3.2.1.2 e C.M. n.263/E/98, par. 2.5, sono escluse dalla base imponibile Irap le plusvalenze conseguite per la cessione di complessi aziendali relativi a singoli rami di impresa nonché quelle realizzate per effetto di operazioni straordinarie (quali, ad esempio, conferimenti). Pur essendo state emanate in vigenza della precedente normativa, si reputa che dette istruzioni siano estensibili all'art. 5 del D.Lgs. n.446/97 nella sua attuale formulazione.

²⁶ Manca comunque, a tutt'oggi, un chiarimento ufficiale sul punto.

²⁷ Per i costi riferibili a detti immobili, analogamente, dovrebbero essere deducibili per le società di capitali in misura pari all'importo iscritto a Conto economico mentre per le società di persone e le imprese individuali, i relativi costi dovrebbero essere indeducibili, fatte salve le spese di ordinaria manutenzione effettivamente sostenute su detti beni, comunque alle condizioni e nei limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.

5 ALTRE DIFFERENZE

Un'altra differenza che deriva dall'applicazione dei diversi principi di determinazione della base imponibile Irap è la diversa modalità di determinazione degli ammortamenti.

società di persone

devono sempre fare riferimento ai coefficienti di cui al D.M. 31/12/88;

società di capitali

possono dedurre quote di ammortamento il cui ammontare dipende dalle valutazioni degli amministratori in merito alla residua utilità economica del cespite.

Nel caso in cui si registri un'usura di determinati beni strumentali che porti a scegliere quote di ammortamento superiori a quelle fiscalmente ammesse ai fini delle imposte sui redditi, nei primi esercizi avrà un beneficio la società che determina la base imponibile Irap ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.446/97, per via della temporanea differenza fra ammortamenti civili e fiscali, potendo dedurre quote maggiori e viceversa.

Queste considerazioni si devono altresì intrecciare con quanto rilevato al punto 3) in ambito di plusvalenze e minusvalenze. Uno "sfasamento" nelle modalità e nei tempi di deducibilità si genera anche nel caso in cui siano sostenute spese per manutenzioni ordinarie.

Per le società di capitali è possibile dedurre a fini Irap tutto l'importo imputato a Conto economico, mentre i soggetti che applicano l'art.5-*bis* del decreto Irap soggiacciono ai limiti di deducibilità del 5% di cui all'art. 102, co.6 del Tuir, nonché dell'eventuale rinvio in quote costanti nei 5 esercizi successivi. Le manutenzioni sono deducibili per intero in entrambi i casi, ma per le società di persone e le imprese individuali le tempistiche possono essere più lunghe.

Analogo discorso per l'imponibilità per cassa di alcuni proventi e la deducibilità, secondo il medesimo criterio, di alcune spese per i soggetti che applicano le disposizioni dell'art.5-*bis* del decreto Irap, laddove invece rilevano sempre per competenza a fini civilistici e dunque anche ai fini della determinazione della base imponibile ai sensi dell'art.5. In questo caso, si assiste a uno sfasamento temporale nel computo di tali elementi nella base imponibile Irap effettuata ai sensi dell'art.5-*bis* rispetto a quella di cui all'art.5.

Tutte le fattispecie trattate nel presente paragrafo sono comunque da considerare, in concreto, poco interessanti ai fini di una valutazione di convenienza tra un regime e un altro, a meno che non si tratti di importi così significativi da rendere sensibile, sul piano finanziario, la deducibilità immediata di alcuni componenti della base imponibile rispetto al rinvio degli stessi all'esercizio o agli esercizi successivi.

Alle valutazioni elencate nei punti precedenti si deve aggiungere un elemento difficilmente misurabile, costituito dall'incertezza derivante dall'applicazione del regime di cui all'art.5-*bis*, per una non felicissima scrittura dello stesso da parte del Legislatore, che ha lasciato aperte alcune questioni interpretative di rilievo, evidenziate da autorevole dottrina²⁸.

Esempio

Si, pensi, ad esempio, al trattamento da riservare all'ammortamento dei costi pluriennali capitalizzati. Stante il tenore letterale della norma, che considera deducibili per i soggetti che applicano il regime di cui all'art.5-*bis* solo gli ammortamenti dei beni strumentali materiali e immateriali, non sarebbero ad esempio deducibili gli ammortamenti di spese di ricerca e sviluppo, o costi di pubblicità capitalizzati o di manutenzioni su beni di terzi capitalizzate. Anche se tali poste dovrebbero risultare comunque deducibili nel caso in cui siano correlate all'acquisizione di un servizio, mancano i necessari chiarimenti ministeriali.

²⁸ Si veda G. Gavelli, "Dichiarazione Irap 2010. Principali problematiche riguardanti la determinazione della base imponibile", in Il fisco n. 27/10.

Alla luce di quanto proposto, emerge come non sia possibile individuare una regola univoca che permetta di affermare a priori se a una società di persone o un'impresa individuale convenga o meno l'applicazione del regime di cui all'art.5 o quello di cui al 5-*bis*. È necessario effettuare delle simulazioni basate su previsioni relative alla tipologia, alla rilevanza e all'andamento di determinati componenti positivi e spese negli esercizi futuri, anche basandosi su *budget* o piani aziendali oppure, più "empiricamente", esaminando l'andamento di determinati ricavi, costi e spese negli esercizi precedenti e formulando l'ipotesi che l'entità degli stessi rimanga stabile.

Si propongono, di seguito, **due esempi di valutazione** della scelta delle regole di determinazione della base imponibile che si fondano su ipotesi dell'organo amministrativo.

Esempio 1

Sulla base di un'analisi dei propri costi di esercizio, gli amministratori della Alfa Snc, in contabilità ordinaria, presumono di sostenere per il 2012 e, ragionevolmente, anche per i due esercizi successivi, fra le altre, anche le seguenti spese:

ESERCIZIO 2012			
	importi risultanti da Conto economico	importi deducibili a fini Irap ai sensi dell'art.5- <i>bis</i> del D.Lgs. n.446/97	importi deducibili a fini Irap ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.446/97
costi per autoveicoli a deducibilità limitata di cui all'art.164 del Tuir		40%	
ammortamenti autovetture	€ 40.000	€ 16.000	€ 40.000
carburante	€ 10.000	€ 4.000	€ 10.000
spese di gestione auto (assicurazione, pedaggi autostradali, manutenzioni)	€ 12.000	€ 4.800	€ 12.000
tot	€62.000	€24.800	€62.000
costi di telefonia		80%	
ammortamenti telefoni cellulari	€ 3.000	€ 2.400	€ 3.000
traffico telefonico	€ 5.000	€ 4.000	€ 5.000
tot	€8.000	€6.400	€8.000
oneri diversi di gestione		0%	
omaggi di beni superiori ad € 50	€ 6.000	€ 0	€ 6.000
liberalità	€ 2.000	€ 0	€ 2.000
abbonamenti	€ 2.500	€ 0	€ 2.500
contributi ad associazioni di categoria	€ 1.500	€ 0	€ 1.500
tot	€12.000	€0	€12.000
	TOTALI	€31.200	€82.000

Dalla tabella di cui sopra emerge che, permanendo nel regime naturale di determinazione della base imponibile Irap, di cui all'art.5-*bis* del D.Lgs. n.446/98, detti costi sono deducibili a fini del tributo solo per € 31.200, mentre lo sarebbero per intero, dunque per €82.000, se si optasse per l'applicazione del regime di cui all'art.5.

Alfa Snc, in quest'ultima circostanza potrebbe dedurre maggiori componenti negativi Irap per €50.800 (pari alla differenza fra €82.000 e €31.200), con un risparmio di imposta pari ad €1.981,20 nel 2012, se si ipotizza un'aliquota Irap del 3,9%. In tre esercizi, il risparmio

sarebbe pari a $1.981,20 \times 3 = \text{€}5.943,60$. Alla luce di tali valutazioni, è dunque conveniente per la società Alfa snc esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Irap ai sensi dell'art. 5) del D.Lgs. 446/97.

Esempio 2

Gli amministratori di Alfa Snc, dopo aver effettuato il conteggio di cui all'esempio precedente, si accingono a presentare l'opzione per la determinazione della base imponibile secondo le regole previste per le società di capitali quando ricevono un'offerta per l'acquisto di un capannone di proprietà della società attualmente sfritto e non utilizzato da cui realizzerebbero, nel 2012, una plusvalenza di € 450.000. Alla luce di ciò, devono rivedere i loro calcoli sul risparmio fiscale. Le plusvalenze derivanti dall'alienazione di beni strumentali risultano, infatti, imponibili a fini Irap nel regime di cui all'art.5 mentre non lo sono per i soggetti passivi che applicano l'art.5-bis. In caso di opzione, a fronte di maggiori importi deducibili per €50.800 nel 2012, la Alfa Snc si troverebbe con maggiori componenti positivi Irap per €450.000, con il risultato di una maggiore base imponibile di €399.200.

Rispetto al regime naturale di cui all'art.5-bis), ciò significherebbe:

- un maggior carico fiscale di € 15.568,80 per il 2012;
- un minor carico fiscale di € 1.981,20 per il 2013;
- un minor carico fiscale di € 1.981,20 per il 2014.

Complessivamente, nel triennio considerato, detta scelta porterebbe la società Alfa snc a dover versare maggiore Irap per € 11.604,40.

Gli amministratori della società decidono di accettare l'offerta per l'acquisto del cespite e di non optare per la determinazione della base imponibile ai sensi dell'art.5 del decreto Irap.

Seminario di mezza giornata

REGIME DEI MINIMI E SPESOMETRO

Gli adempimenti dello studio professionale e le valutazioni di convenienza alla luce dei recenti chiarimenti ministeriali

Orario Mattina: 09.30 - 13.00, Pomeriggio: 15.00 - 18.30

FIRENZE	mattina	27 febbraio 2012	VERONA	pomeriggio	28 febbraio 2012
BOLOGNA	pomeriggio	27 febbraio 2012	MILANO	mattina	29 febbraio 2012
PADOVA	mattina	28 febbraio 2012	TORINO	pomeriggio	29 febbraio 2012

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 100,00 + IVA 21%
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

QUOTA DAL 2° PARTECIPANTE dello stesso Studio/Azienda
€ 80,00 + IVA 21%
Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni
[Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE* |  SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE | Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

Gli interventi sull'Iva del settore immobiliare nel Decreto liberalizzazioni*a cura di Fabio Garrini e Luca Caramaschi*

Il [Decreto n.1 del 2012](#) (noto come “decreto liberalizzazioni”) all’articolo 57 contiene alcune disposizioni che vanno ad impattare sul mondo della fiscalità indiretta nel mondo immobiliare, in particolare:

- ➔ un primo intervento ha interessato l’art.10, punti 8 e 8-*bis* del DPR n.633/72, in tema di applicazione dell’imposta alle operazioni di locazione e cessione degli immobili a destinazione abitativa, introducendo una ulteriore deroga all’esenzione a favore dell’imponibilità;
- ➔ un secondo intervento ha invece riguardato l’art.36, co.3 del DPR n.633/72, che nella versione modificata consente di applicare l’istituto della separazione previsto ai fini Iva anche alle operazioni rientranti nella medesima attività di cessione di immobili sia strumentali che abitativi (possibilità in precedenza concessa alle sole operazioni di locazione di immobili sia strumentali che abitativi poste in essere dalle c.d. “immobiliari di gestione”).

In attesa della conversione in legge del decreto (nel corso della quale potrebbero trovare sede possibili modifiche sul tema) e di eventuali interventi di prassi da parte dell’Agenzia delle Entrate, in questo primo contributo cercheremo di offrire una prima interpretazione delle modifiche apportate all’art.10 del decreto Iva, rinviando a successiva analisi la disposizione modificativa dell’art.36 dettata in tema di separazione delle attività ai fini Iva.

Locazioni imponibili solo per gli alloggi sociali

Rispetto ad una prima versione del provvedimento che era circolata ed alla quale era stata data pubblicità sulla stampa specializzata e che prevedeva un’apertura davvero consistente sul versante della possibilità di applicare l’Iva sulle operazioni sia di cessione che di locazione riguardanti i fabbricati abitativi, purtroppo la versione definitiva ha ristretto di molto tale opportunità, riducendo davvero a poca cosa il contenuto dell’intervento normativo sotto tale punto di vista.

Come noto, infatti, l’applicazione del regime di imponibilità rispetto alla regola dell’esenzione²⁹ comporta un indubbio vantaggio per le imprese, ossia quello di evitare limitazioni alla detrazione dell’imposta: l’esercizio di operazioni esenti comporta infatti per l’impresa la necessità di calcolare il pro rata generale di detrazione e, laddove ne ricorrano le condizioni, l’applicazione del meccanismo della rettifica della detrazione ai sensi dell’art.19-*bis*2, co.4 e co.6, DPR n.633/72.

Nella [C.M. n.12/E/07](#) l’Agenzia delle Entrate ha, infatti, avuto modo di chiarire che l’esercizio di operazioni esenti nel mondo immobiliare comporta l’applicazione, tra le varie forme di rettifica della detrazione, quella da “cambio di pro rata” contemplata al comma 4 del citato art.19-*bis*2 (che prevede l’effettuazione della rettifica dell’Iva assolta e detratta sui costi di acquisto o di costruzione, con riferimento ai beni strumentali sia mobili che immobili³⁰, nel caso in cui la percentuale di pro rata finisca per variare di più di 10 punti percentuali).

²⁹ Si deve, infatti, ricordare che le regole per l’applicazione dell’imposta alle operazioni riguardanti gli immobili sono contenute nell’art.10 del DPR n.633/72 rubricato, appunto, “operazioni esenti”.

³⁰ Ai sensi dell’art.19-*bis*2, co.8 secondo periodo DPR n.633/72, i beni immobili, ai fini della rettifica della detrazione, sono sempre considerati beni ammortizzabili e quindi sono considerati tali sotto questo profilo anche gli immobili di proprietà delle immobiliari di costruzione e compravendita che vengono considerati ai fini reddituali quali beni-merce.

Tornando alla recente modifica normativa non recepita nel testo finale, infatti, pareva consentito anche con riferimento ai fabbricati abitativi l'esercizio dell'opzione per l'Iva, soluzione che dal 4 luglio 2006 è conosciuta per le sole locazioni e cessioni di fabbricati strumentali. Per gli immobili strumentali, infatti, non si pongono problemi di detrazione dell'imposta in quanto il locatore / cedente, anche non trovandosi in uno dei casi di Iva obbligatoria previsti alle lett.a), b) o c) dell'art.10, punto 8-ter del DPR n.633/72, ha sempre e comunque la facoltà di esercitare l'opzione (nel contratto di locazione ovvero nell'atto di cessione) per l'applicazione dell'Iva ai sensi della successiva lettera d). Contrariamente a tale prima "notizia" diffusa, per i fabbricati a destinazione abitativa, la versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale del D.L. n.1/12 prevede, invece, l'applicazione dell'Iva alle locazioni e alle cessioni³¹

"... di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008".

Si tratta, evidentemente, di una fattispecie del tutto residuale, come peraltro anche quella già presente, introdotta dall'art.1, co.330 della L. n.296/06 (Finanziaria per il 2007), che consente di locare in applicazione dell'Iva i fabbricati abitativi, con contratto di durata non inferiore a quattro anni, quando tali locazioni riguardano abitazioni *"effettuate in attuazione di piani di edilizia abitativa convenzionata"*. La cessione di tali ultimi immobili, una volta esaurita la locazione, avviene con applicazione dell'Iva, in deroga alla regola generale dell'esenzione (quindi anche oltre il termine generale del quinquennio dal completamento del fabbricato).

Pare interessante notare che, mentre la precedente versione dell'art.10 stabiliva per le locazioni e cessioni di abitazioni convenzionate l'applicazione dell'Iva, nella nuova versione la norma prevede che il locatore / cedente possano esercitare l'opzione per l'Iva per le abitazioni convenzionate e per gli alloggi sociali.

Quindi, in assenza di opzione, anche per l'ipotesi della locazione convenzionata risulta possibile applicare il regime di esenzione (si tratterà, per la verità, di ipotesi piuttosto remote, viste le limitazioni alla detrazione che tali operazioni esenti comportano).

Altra differenza riguarda il fatto che in precedenza per le locazioni / cessioni di abitazioni convenzionate l'imponibilità era concessa solo a favore delle imprese che hanno costruito tali immobili; oggi tale vincolo non è più presente. Occorre quindi concludere che:

anche altre tipologie di soggetti (ad esempio le immobiliari di compravendita o di gestione) potrebbero applicare l'Iva con riferimento a tali locazioni/cessioni (salvo le considerazioni che seguiranno per le cessioni esenti art.10 punto 27-quinquies nel caso di acquisto con Iva oggettivamente indetraibile).

Peraltro, a margine, occorre notare come sia stata modificata la tabella A, parte terza allegata al DPR n.633/72, intervento finalizzato ad estendere l'applicazione dell'Iva 10%, oltre al precedente caso di locazione di immobili abitativi convenzionati, anche alle locazioni di alloggi sociali; il n.127-duodevicies è sostituito dal seguente:

"127-duodevicies) locazioni di immobili di civile abitazione effettuate in esecuzione di programmi di edilizia abitativa convenzionata e locazioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia e il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive, del 22 aprile 2008".

³¹ La medesima previsione è infatti inserita sia al punto 8 che al successivo 8-bis dell'art.10 DPR n.633/72.

Situazione prima del D.L. n.1/12		
Immobili abitativi	Iva locazione	Iva sulla cessione
Immobiliari di costruzione o ristrutturazione	→ Esente → edilizia convenzionata: Iva dovuta)	→ Fino 5 anni Iva dovuta, poi esente → edilizia convenzionata precedentemente locati: Iva dovuta
Immobiliari di compravendita	Esente	Esente
Immobiliari di gestione	Esente	Esente

Situazione <i>post</i> D.L. n.1/12		
Immobili abitativi	Iva locazione	Iva sulla cessione
Immobiliari di costruzione o ristrutturazione	→ Esente → edilizia convenzionata: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale	→ Fino 5 anni Iva dovuta, poi esente → edilizia convenzionata precedentemente locati: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale
Immobiliari di compravendita	→ Esente → edilizia convenzionata: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale	→ Esente → edilizia convenzionata precedentemente locati: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale
Immobiliari di gestione	→ Esente → edilizia convenzionata: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale	→ Esente → edilizia convenzionata precedentemente locati: Iva opzionale → alloggi sociali: Iva opzionale

Nessuna soluzione per il delicato mondo dei costruttori

Eccettuati i due casi precedentemente proposti che consentono l'applicazione dell'Iva, rimangono irrisolti tutti i problemi che da tempo si pongono nel mondo delle imprese immobiliari, soprattutto quelle di costruzione che, dopo il 4 luglio 2006, si trovano in una situazione davvero delicata quando non riescono a vendere i fabbricati a destinazione abitativa entro la fatidica scadenza del 5° anno successivo a quello di "ultimazione" dell'immobile³². Si tratta, infatti, di soggetti che successivamente allo scadere di tale momento, pongono in essere operazioni esenti e quindi di conseguenza subiscono forti penalizzazioni sul versante della detrazione dell'imposta.

Le operazioni esenti vanno, infatti, a ridurre il **pro rata** di detrazione in relazione all'anno nel corso del quale tali operazioni esenti sono state effettuate (quindi se l'immobile ha un ulteriore cantiere in corso, l'imposta assolta sugli acquisti dedicati a tale cantiere viene falciata).

Sotto tale profilo, peraltro, occorre ricordare che sul punto il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nello Studio del 2 marzo 2011 ha proposto, quale soluzione, quella di riconsiderare la cessione esente nell'alveo della previsione contenuta nell'art.10, punto 27-*quinquies* in luogo di quella contemplata al punto 8-*bis* del citato art.10, con il beneficio che la cessione ai sensi della prima disposizione non genera limitazioni alla detrazione (in quanto l'art.19-*bis* del DPR n.633/72 esclude esplicitamente tali operazioni dal meccanismo del pro-rata).

³² Come chiarito dalla C.M. n.12/E/07, ai fini della decorrenza del quinquennio, l'immobile si considera "ultimato" a partire dalla data in cui viene reso il cosiddetto "fine lavori" o, anche precedentemente, se prima di tale momento l'immobile viene concesso in uso a terzi con appositi contratti (ad esempio, locazione o comodato).

Tesi che però richiederebbe una modifica normativa visto che l'art.10 punto 27-*quinquies* è utilizzabile per le "cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2". Sotto tale profilo, infatti, è tranciante la posizione dall'Agenzia delle Entrate (ed espressa nel corso di Telefisco 2011) con riguardo alla possibilità di procedere, in caso di vendita di un fabbricato abitativo decorso il periodo (ora) quinquennale dall'ultimazione dei lavori, a rettificare la detrazione ai sensi dell'art.19-bis2, co.3, del DPR n.633/72, per poi procedere alla cessione esente ex art.10, n. 27-*quinquies*, così da non far concorrere la suddetta operazione alla formazione del *pro-rata*. Secondo l'Agenzia, tale cessione è soggetta "al trattamento di esenzione dell'Iva, di cui all'art. 10, n. 8-bis)" e non a quello di cui all'art.10, n.27-*quinquies*, applicabile solo quando non si è potuta detrarre integralmente l'imposta in base alle disposizioni degli artt.19, 19-bis1 e 19-bis2 del decreto Iva.

Si segnala, peraltro, che la stessa Amministrazione Finanziaria (con la [R.M. n.112/E/08](#)) ha escluso che le imprese che esercitano congiuntamente l'attività di cessione di fabbricati in regime di esenzione Iva e in regime di imponibilità, possano optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente alle attività esercitate. Secondo l'Agenzia:

"le cessioni d'immobili, a prescindere dal regime Iva applicabile, restano, infatti, espressione di un'unica attività contraddistinta dallo stesso codice statistico".

Tali imprese, pertanto, a differenza delle immobiliari che effettuano locazioni imponibili e locazioni esenti, alle quali è normativamente concessa (in via eccezionale, potrebbe dirsi) la facoltà di separare le suddette attività (così da evitare la duplice penalizzazione derivante dall'applicazione del *pro-rata* e dalla norma d'indetraibilità oggettiva dell'art.19-bis1, lett. i), non possono sfuggire "alla determinazione del *pro rata* di detraibilità, ai sensi dell'art. 19, co.5".

Sotto tale profilo è ancora più delicata la situazione delle immobiliari di compravendita che soffrono dell'indetraibilità oggettiva sui costi di acquisto delle unità a destinazione abitativa (possono derogare a tal fine solo le immobiliari di costruzione e quelle di gestione).

La cessione esente art.10 punto 8-*bis* DPR n.633/72 andrebbe ad azionare il *pro rata* e quindi a sacrificare la detrazione dell'Iva assolta su altri beni acquistati da tale soggetto (si pensi al caso estremo di immobiliare di compravendita che acquista nell'anno uno strumentale con Iva detraibile e vende solo un abitativo, con la conseguenza che per quell'anno il suo *pro rata* di detrazione è pari a zero e quindi l'Iva risulta interamente indetraibile).

Tale questione potrebbe essere risolta attraverso l'utilizzo dell'art.10 punto 27-*quinquies* DPR n.633/72 (in questo caso ragionevole in quanto l'Iva in acquisto non è stata interamente detratta per indetraibilità oggettiva) per la cessione dell'abitativo che, non generando *pro rata*, non colpirebbe l'Iva assolta sull'acquisto dello strumentale; si tratta però di una soluzione mai esplicitamente avallata dall'Amministrazione Finanziaria.

Con la possibilità di separare le attività anche per tali soggetti (si tratta della seconda novità introdotta dal decreto liberalizzazioni che sarà oggetto di commento in un successivo contributo) la questione potrebbe trovare una soluzione (almeno i pregiudizi alla detrazione derivanti dalla cessione dell'abitativo rimarrebbero confinati nell'attività separata riguardante la gestione di tali immobili, senza colpire l'attività di compravendita dei fabbricati strumentali).

La seconda conseguenza che deriva dal fatto di porre in essere operazioni esenti risulta essere la **rettifica della detrazione** (che comunque, si ricorda, deve essere azionata solo nel caso in cui il *pro rata* di detrazione varia di più di 10 punti percentuali rispetto all'anno di completamento dell'immobile). Quindi, anche se l'immobiliare non sta costruendo altri immobili (quindi il *pro rata* dell'anno di fatto non colpisce significativamente in termini di detrazione dell'imposta nell'anno in cui sono state

realizzate le operazioni esenti) è probabile che si tratti di rettificare l'imposta detratta nei periodi d'imposta precedenti (ancorché in ragione della percentuale di detrazione e solo per i decimi rimanenti al compimento del decennio).

Sotto tale punto di vista si deve, infatti, ricordare che tale rettifica opera non solo con riferimento al bene che ha prodotto operazioni esenti (come alcuni sono portati erroneamente a pensare), ma piuttosto tutti i beni posseduti dall'impresa cedente, quindi tutti gli immobili costruiti negli ultimi 10 anni e tutti i beni mobili acquistati negli ultimi 5 anni (gru, escavatori, betoniere, gli arredamenti degli uffici dove ha sede la società, ecc.). Si tratta di una penalizzazione davvero consistente oltre che piuttosto laboriosa da gestire. Occorre, infatti, essere in grado di imputare l'imposta riferibile a ciascun bene e quando si tratta di palazzine formate da numerosi immobili, magari costruite anni addietro, l'operazione non sempre è immediata. Anzi, sotto tale profilo l'ultimo periodo del co.8 dell'art.19-bis2 del DPR n.633/72 lascia libertà al contribuente, limitandosi a pretendere un criterio ragionevole di imputazione:

“L'imputazione dell'imposta relativa ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggette a rettifica, che siano compresi in edifici o complessi di edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente, deve essere determinata sulla base di parametri unitari, costituiti dal metro quadrato o dal metro cubo, o da parametri similari, che rispettino la proporzionalità fra l'onere complessivo dell'imposta relativa ai costi di acquisto, costruzione o ristrutturazione, e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta”.

La complicazione di tale operazioni deriva anche dal fatto che trattandosi di una rettifica della detrazione che riguarda tutti i beni dell'impresa, comporta la necessità di andare ad effettuare i calcoli circa l'iva da restituire anche per beni di rilevanza tutto sommato trascurabile. Il comma 5 dell'art.19-bis2, DPR n.633/72 stabilisce, infatti, l'esonero solo per i beni di costo più modesto, entro € 516,46, o comunque con periodo di ammortamento particolarmente breve:

“Ai fini del presente articolo non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire, né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al venticinque per cento”.

Lo scorso anno, attraverso la Legge di stabilità 2011 (L. n.220/10) era stato introdotto un piccolo aiuto alle immobiliari di costruzione, allungando da 4 a 5 anni il periodo entro il quale effettuare le cessioni imponibili, quindi rinviando di un anno (rispetto all'originario limite del quadriennio stabilito dal D.L. n.223/06) l'insorgere dell'esenzione potenziale³³ che conduce gli immobili di nuova costruzione / ristrutturazione nel mondo dell'esenzione. Moratoria che comunque andava a risolvere (*rectius*, rinviare) i problemi solo per una parte di immobili, quelli completati a partire dal 2006; gli immobili completati precedentemente, che erano già entrati nel mondo dell'esenzione, non hanno tratto vantaggio alcuno dall'allungamento del periodo di monitoraggio da quattro a cinque anni in quanto per questi era già trascorso il quinquennio dal completamento.

L'articolo 35, co.9 del D.L. n.223/06 stabiliva, infatti, che per gli immobili costruiti o ristrutturati per i quali il termine di quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione è scaduto entro il 4 luglio 2006 un esonero dalla rettifica della detrazione, mentre deve essere rettificata l'imposta detratta per i fabbricati abitativi

³³ È infatti corretto parlare di esenzione "potenziale" in quanto, come già ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.12/E/07, il mero decorso del quadriennio non produce alcun tipo di obbligo, nemmeno ai fini della rettifica della detrazione, bensì, l'esenzione manifesta i suoi effetti solo al verificarsi del momento impositivo e cioè all'atto della cessione dello stesso. Gli effetti "nefasti" sulla detrazione si verificheranno unicamente al momento in cui viene posta in essere l'operazione esente.

che al 4 luglio 2006 risultavano costruiti o ristrutturati da meno di quattro anni, sempre che la cessione intervenga dopo il decorso del termine di quattro anni.
Quindi si tratta di un esonero che riguarda solo la rettifica della detrazione e comunque solo per gli immobili costruiti entro il 3 luglio 2002.

Pertanto, le cessioni dei fabbricati a destinazione abitativa effettuate dalle imprese di costruzione entro 4 (oggi 5) anni risultano esenti, anche se completati prima dell'entrata in vigore del D.L. n.223/06.

Il che conferma che l'intervento della L. n.220/10 ad allungare di un anno il periodo entro il quale vendere in Iva risultava più un palliativo che una sistematizzazione del sistema. Concludendo sul punto, si pensava che con il D.L. n.1/12 si potesse risolvere alla radice questa problematica: è infatti parere diffuso che il fatto di avere un orizzonte temporale limitato per la cessione in Iva dei fabbricati abitativi costruiti risulti un vincolo poco ragionevole per le immobiliari di costruzione che hanno quale oggetto della propria attività tipica la realizzazione di tali beni, beni che quindi risultano essere oggetto dell'attività. L'introduzione dell'opzione generalizzata per l'imponibilità (come già previsto per i fabbricati a destinazione strumentale) avrebbe consentito di evitare la tagliola delle limitazioni alla detrazione; tale auspicio era rivolto, se non per tutte le immobiliari, almeno per le quelle di costruzione, soggetti che a detta di tutti stanno soffrendo particolarmente la crisi di questi periodi. Ma, evidentemente, l'ipotesi inizialmente avanzata nell'ambito del Consiglio dei Ministri è poi stata accantonata.

Master in 6 incontri - a numero chiuso (disposizione a banchi)

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Orario 9.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

ROMA C. Congressi Cavour	dal 16 febbraio 2012	TORINO Hotel NH Lingotto	dal 06 marzo 2012
BOLOGNA Hotel NH De Le Gare	dal 22 febbraio 2012	VERONA Ctc Hotel Verona (ex Hotel Tryp)	dal 13 marzo 2012
CATANIA Aga Hotel	dal 28 febbraio 2012		

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 1.400,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

OFFERTA SPECIALE
Per chi si iscrive entro 20 giorni dall'inizio del Master selezionato oppure per i partecipanti con meno di 35 anni
€ 1.190,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE®

 MASTER DI APPROFONDIMENTO

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it

Tutte le novità della legge Comunitaria 2010*a cura di Giovanni Zangrilli***La legge Comunitaria 2010**

Con la [Legge n.217 del 15 dicembre 2011](#) (Comunitaria 2010), pubblicata sulla G.U. n.1 del 2 gennaio 2011, sono state, in particolare, recepite le Direttive n.2008/117/CE e n.2009/162/CE e si è dato adeguamento normativo interno, come si dirà nel prosieguo, alla procedura di infrazione n.2009/4117.

Esaminiamo sinteticamente le principali novità³⁴, tutte contenute, ad eccezione di quella riguardante gli "studenti fuori sede"³⁵, nell'articolo 8 della Legge, evidenziando le relative date di entrata in vigore.

⇒ *Navi e aeromobili commerciali*

La lettera e) del secondo comma dell'art.8, modificando l'art.8-*bis* DPR n. 633/72, apporta **dal 17 gennaio 2012**, novità tese a stabilire che il regime di non imponibilità delle cessioni delle navi commerciali è riservato a quelle adibite alla navigazione in alto mare, oltre che a quelle adibite alla pesca anche costiera, nonché alle navi da guerra; modifiche riguardanti il vettovagliamento e le prestazioni di servizi relative alle navi e agli aeromobili commerciali. A tal ultimo riguardo - avendo la novella stabilito che sono equiparate alle cessioni all'esportazione le cessioni di beni destinati alle dotazioni di bordo ed al rifornimento e vettovagliamento delle imbarcazioni, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo *ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo*, mentre la normativa sostituita, in riferimento alle navi adibite alla pesca costiera, escludeva dal regime di non imponibilità, le cessioni relative al *vettovagliamento* – sono sorti dubbi interpretativi circa l'applicabilità del regime Iva di non imponibilità alle forniture di carburante e lubrificante utilizzato per tali imbarcazioni.

Dubbi, comunque, subito risolti dall'Agenzia delle Entrate con la [R.M. n.10/E/12](#), secondo la quale:

"le nuove disposizioni contenute nella Legge n.217/11 (Legge Comunitaria 2010) non cancellano l'agevolazione Iva sul carburante e lubrificante utilizzato per la pesca costiera locale. Infatti, le forniture continuano a fruire del regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis, lettera d), del DPR n.633/72".

Ciò in quanto, ai fini dell'interpretazione dell'art.8-*bis*, DPR n.633/72, deve attribuirsi al termine "*provviste di bordo*" un significato più ristretto, limitato al solo vettovagliamento, rispetto a quello utilizzato ai fini doganali dall'art.252 del TUD (Testo unico doganale).

⇒ *Assistenza contrattuale nelle locazioni*

La lettera n) del terzo comma dell'art.8 dispone l'abrogazione, **dal 17 gennaio 2012**, della voce n.127-*octies*, della Tab. A, parte III, allegata al DPR n.633/72, che prevedeva l'Iva al 10% sulle prestazioni di servizi di assistenza per la stipula di accordi in deroga alla

³⁴ Nel presente lavoro non verranno trattate quelle per le quali la Comunitaria 2010 si è limitata a delegare il Governo all'approvazione successiva di appositi decreti legislativi attuativi.

³⁵ Art.16 della Comunitaria 2010.

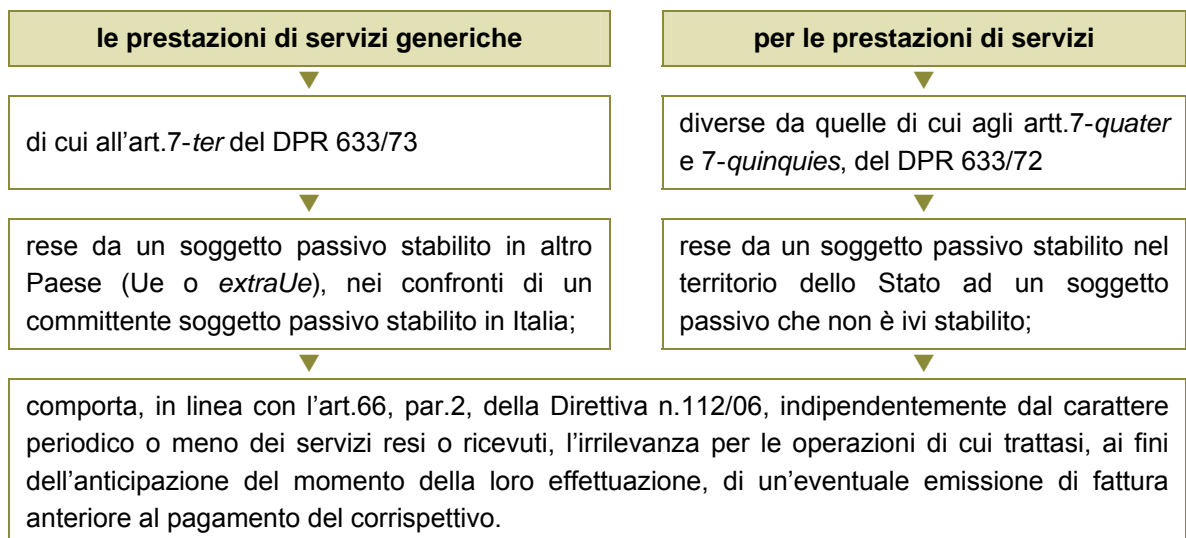
disciplina delle locazioni di immobili urbani, rese dalle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori tramite le organizzazioni provinciali.

⇒ Prestazioni di servizi generici poste in essere tra operatori nazionali ed esteri

Le lettere a) e f) del secondo comma dell'art.8, intervenendo sugli articoli 6 e 13 del DPR n.633/73, prevedono che **dal 17 marzo 2012**, per le prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter del DPR n.633/72, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo che vi è stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui ai successivi artt.7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si dovrà prendere in considerazione, quale momento d'effettuazione:

- ⇒ quello in cui vengono ultimate;
- ⇒ ovvero, se di carattere periodico o continuativo, la data di maturazione dei relativi corrispettivi;
- ⇒ o, se anteriormente al verificarsi detti eventi il corrispettivo viene pagato in tutto o in parte, la data il cui viene effettuato il limitato pagamento;
- ⇒ e comunque, se di durata ultrannuale e senza pagamenti parziali nel periodo, al termine di ciascun anno solare fino alla loro ultimazione.

La novella - che ripetiamo schematizzando - si rende applicabile per:



⇒ Fatture ricevute da prestatori non stabiliti

La lettera g) del secondo comma dell'art.8, implementando il secondo comma dell'art.17 del DPR n.633/72, stabilisce che, **dal 17 marzo 2012**, il committente nazionale, soggetto passivo d'imposta, dovrà, in applicazione del *c.d. reverse charge*, nel caso delle prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione, adempiere agli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93, cioè integrare con Iva la fattura ricevuta dal prestatore e non, quindi, emettere "autofattura".

La suddetta novella - la cui applicazione era peraltro già stata autorizzata in via di prassi e facoltativamente dall'Agenzia delle Entrate ³⁶ - si rende applicabile, ora obbligatoriamente, esclusivamente in presenza dei servizi generici, di cui all'art.7-ter del DPR n.633/72, rese da soggetti stabiliti in altro Stato Ue a favore di committenti soggetti passivi nel territorio dello Stato, continuandosi in tutti gli altri casi ad applicare la regola, portata dall'art.17, co.2, primo periodo, del DPR n.633/72, che prevede in via generale l'obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

³⁶ C.M. n.12 del 12/03/10 e C.M. n. 37 del 29.07.11, punto 4.3..

⇒ Rimborsi e compensazioni infrannuali

La lettera h) del secondo comma dell'art.8, stabilisce che **dal 17 marzo 2012** la possibilità, prevista dal secondo comma dell'art.38-*bis* del DPR n.633/72, di accedere al rimborso trimestrale Iva, o alla compensazione del credito vantato, venga estesa anche ai contribuenti che effettuano nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia:

- ⇒ prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali;
- ⇒ prestazioni di trasporto di beni e relative intermediazioni;
- ⇒ prestazioni di servizi accessorie ai trasporti e relative intermediazioni;
- ⇒ prestazioni di servizi (quali le operazioni creditizie, finanziarie e assicurative verso soggetti extraUe, o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità) di cui all'art.19, co.3, lett.a-*bis*, del DPR n.633/73.

Il tutto a condizione, però, che dette prestazioni siano di un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni poste in essere.

La novella pone rimedio alle difficoltà (esposizioni) finanziarie venutesi a creare in capo a molti operatori commerciali a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n.18/10 in tema di territorialità delle prestazioni di servizi.

Ai sensi di tale norma, infatti, alcuni di tali servizi (quali, ad esempio, trasporti di beni, intermediazioni su beni mobili e lavorazioni di beni mobili), se resi da un soggetto Iva nazionale nei confronti di un soggetto Iva non residente (Ue o *extraUe*), mentre in passato potevano godere del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art.9 del DPR n.633/72, ovvero dell'art.40 del D.L. n.331/93, sono oggi considerati dall'art.7-*ter* del DPR n.633/72 fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, e, come tali, non più contemplati tra le prestazioni per le quali si ha diritto al rimborso infrannuale del credito Iva maturato.

L'aver ampliato il campo delle condizioni per poter accedere al rimborso Iva infrannuale, inserendo appunto nell'art.38-*bis* del DPR n.633/72 anche dette prestazioni, fa ora sì che gli operatori non siano più, non dovendo necessariamente attendere l'anno successivo³⁷ per poter richiedere il rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti, finanziariamente penalizzati.

⇒ Importazioni in sospensione e non soggette all'imposta

La lettera i) del secondo comma dell'art.8, intervenendo sull'art.67 del DPR n.633/72, dispone che **dal 17 marzo 2012**, l'importazione in sospensione d'imposta:

- a) è concessa se i beni importati sono destinati a proseguire verso un altro Stato membro della Ue; anche se sottoposti, previa autorizzazione doganale, a manipolazioni nel territorio nazionale;
- b) è sottoposta alla condizione che l'importatore fornisca:
 - ⇒ il proprio numero di partita Iva;
 - ⇒ il numero di identificazione Iva attribuito al soggetto, stabilito nell'altro Stato comunitario, a cui i beni importati sono destinati;
 - ⇒ idonea documentazione, se richiesta dall'autorità doganale, circa l'effettivo trasferimento definitivo dei beni stessi.

⇒ Cessioni e importazioni di gas, calore e freddo

Le lettere c) e d) del secondo comma dell'art.8, intervenendo sul terzo comma dell'art.7-*bis* e sul comma 1, lett. g) dell'art.7-*septies* del DPR n.633/72, prevedono che **dal 17 marzo 2012**, le cessioni di gas mediante sistemi di gas naturale e le cessioni di calore e di

³⁷ Il rimborso Iva annuale è già previsto dall'art. 30 del DPR n.633/72.

freddo mediante reti saranno, come già le cessioni di gas mediante reti di distribuzione ed energia elettrica, saranno da considerarsi territorialmente rilevanti ai fini dell'Iva:

- ⇒ nello Stato ove è stabilito l'acquirente, se soggetto passivo rivenditore;
- ⇒ in quello dell'utilizzatore, in caso diverso.

La lettera l) del secondo comma dell'art. 8, modificando la lett.g-*bis* dell'art.68 del DPR n.633/72, dispone che **dal 17 marzo 2012** non saranno, tra le altre, soggette ad imposta le importazioni di gas mediante un sistema di gas naturale o una rete connessa a un tale sistema, ovvero di gas immesso da una nave adibita al trasporto di gas in un sistema di gas naturale o in una rete di gasdotti a monte, di energia elettrica, di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento.

⇒ Trattati e accordi internazionali

La lettera m) del secondo comma dell'art.8, riscrive integralmente l'art.72 del DPR n.633/72, concernente le operazioni non imponibili in base a contratti e accordi internazionali, ridisciplinando la non imponibilità, stante la loro equiparazione alle operazioni di cui agli articoli 8, 8-*bis* e 9 del DPR n.633/72, degli acquisti effettuati, nell'esercizio delle loro attività istituzionali, dalle istituzioni europee e da altri organismi comunitari che devono essere tenuti distinti dagli altri organismi internazionali.

La novella entrerà in vigore dal **17 marzo 2012**.

⇒ Acquisti e cessioni intracomunitarie

Il comma 3 dell'art. 8, stabilisce che con effetto dal **17 marzo 2012**.

1) acquisti intracomunitari di cui all'art.38 del D.L. n.331/93:

- ⇒ agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, saranno da considerarsi prodotti soggetti ad accisa i prodotti energetici, l'alcole, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati, quali definiti dalle disposizioni dell'Unione europea in vigore, escluso il gas fornito mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a un tale sistema;
- ⇒ non sarà considerato acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato di gas mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione europea o una rete connessa a un tale sistema, di energia elettrica, di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento;

2) cessioni intracomunitarie di cui all'art.41 del D.L. n.331/93:

non saranno considerate tali le cessioni di gas mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione europea o una rete connessa a un tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento, nonché le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime di franchigia.

⇒ Studenti fuori sede (art. 16)

L'articolo 16, al fine di adeguare la normativa nazionale a quella dell'Unione europea e per ottemperare alla procedura di infrazione n.2009/4117, avviata ai sensi dell'art.258 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, estende, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data **del 1° gennaio 2012**, il regime di detraibilità dall'Irpef (19%), di cui all'art.15, co.1, lett. i-*sexies*, del TU sulle Imposte Dirette, ai canoni relativi a contratti di locazione e di ospitalità, ovvero ad atti di assegnazione in godimento stipulati, ai sensi della normativa vigente nello Stato in cui l'immobile è situato, da studenti universitari che studiano fuori sede in uno Stato della Ue o, comunque, aderente allo spazio economico europeo.



Illegittimo l'utilizzo della procedura da 36-bis per rettificare il maggior reddito attribuibile alle società di comodo. Note alla sentenza n.10/04/12 della CTP Verona

In un precedente contributo³⁸ avevamo segnalato le criticità connesse all'utilizzo diretto della procedura automatizzata di controllo delle dichiarazioni ex art.36-bis del DPR n.600/73, ai fini della contestazione del maggior reddito attribuibile alle società non operative (o di comodo). L'Agenzia delle Entrate, infatti, in molti casi ha provveduto, almeno in passato, a liquidare le maggiori imposte sul reddito minimo attribuibile alle società che non hanno superato il *test* di operatività e non interessate da una causa di esclusione o di disapplicazione dell'art.30 della L. n.724/94, non per il tramite di un formale avviso di accertamento, ma attraverso la diretta iscrizione a ruolo.

Sul tema, oggi particolarmente caldo vista l'estensione del regime delle società di comodo operato dal D.L. n.138/11³⁹, la recente [sentenza n.10/04/12](#) depositata il 19 gennaio della CTP di Verona boccia senza appelli la procedura adottata dagli uffici, collocando nel corretto alveo la questione affrontata.

La genesi del problema (in pillole)

Nella gestione delle società di comodo è obbligatoria, salvo che non sussistano cause di esclusione o di inapplicabilità, la compilazione del prospetto contenuto nel quadro RF del modello UNICO. Qualora la società non superi il *test* di operatività, l'art.30, co.3, della L. n.724/94 prevede che:

“..si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore all'ammontare della somma degli importi derivanti dall'applicazione, ai valori dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali...”.

🍀 La società, in pratica, deve decidere se adeguarsi al reddito minimo o meno, un po' come avviene per l'adeguamento previsto ai fini degli studi di settore.

La gestione dichiarativa dell'eventuale adeguamento al reddito minimo non è agevole e transita nell'ambito del quadro RN del modello⁴⁰. Da un punto di vista pratico, in presenza di un reddito dichiarato inferiore a quello presunto attraverso l'applicazione dei coefficienti forfetari, il sistema compilativo obbliga il contribuente ad indicare il maggior reddito nel campo interno del rigo RN6 pena, nel caso di omissione di tale indicazione, un errore bloccante nell'invio della dichiarazione.

Le conseguenze sono ovvie: le società, infatti, che ritengono di non adeguare il proprio reddito effettivo quello minimo, determinato ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94, si limitano a compilare il citato campo interno (cosa, come detto, obbligatoria pena l'impossibilità di presentare la dichiarazione) senza considerare l'adeguamento ai fini della determinazione del reddito da tassare.

Il problema si pone proprio in questo delicato passaggio che, evidentemente, non è ben considerato dal sistema di controllo e di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi.

³⁸ G.P. Ranocchi, *“Partita la caccia del Fisco alle società di comodo. Note critiche alla legittimità dell'utilizzo del controllo automatizzato”*, in La Circolare Tributaria n.25/11, pag.15 e ss..


³⁹ Il riferimento è alle società in “perdita sistemica” che si renderà applicabile dal 2012 previo monitoraggio dei risultati fiscali del triennio 2009/11.

⁴⁰ Il riferimento è al modello Unico SC.

In tali casi, infatti, la procedura prevede la riliquidazione della dichiarazione ex art.36-*bis* del DPR n.600/73⁴¹, che, partendo dal dato indicato nel campo interno del rigo RN6, procede alla riliquidazione delle imposte dovute.

La sentenza della CTP di Verona

Esaminata la questione a fronte delle doglianze della ricorrente, che lamentava l'illegittimità della procedura automatizzata di liquidazione della dichiarazione per contestare le imposte dovute sul maggior reddito induttivamente determinato con le percentuali forfetarie previste dall'art.30 della L. n.724/94, la Commissione ha letteralmente affermato:

“Analizzando la prima eccezione dell’illegittimo utilizzo della procedura di cui all’art.36-bis del DPR n.600/73, il Collegio osserva che tale articolo praticamente consente all’Ufficio di effettuare: la correzione di errori materiali e di calcolo dei contribuenti nella determinazione di imponibili, imposte e contributi, o nel riporto di eccedenze delle imposte e dei contributi risultati dalla precedente dichiarazione; la riduzione delle detrazioni d’imposta o delle deduzioni dal reddito o dei crediti d’imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge; il controllo della rispondenza con la dichiarazione e della tempestività dei versamenti delle imposte e dei contributi e delle ritenute alla fonte operate come sostituto d’imposta. Trattasi dunque di un mero riscontro formale finalizzato alla corretta liquidazione della dichiarazione. Al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dal citato art.36-bis, tale strumento non può essere utilizzato e quindi l’Amministrazione Finanziaria non può farvi ricorso qualora voglia procedere ad attività di valutazione giuridica ai fini dell’interpretazione delle norme, della qualificazione di fatti o di rapporti fisicamente rilevanti, della soluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità, o della rettifica del reddito per mancato adeguamento del contribuente al regime previsto dall’art.30, L. n.724/94 per le c.d. società di comodo, come nella fattispecie, dovendosi ricorrere in tali casi all’emissione di un avviso di accertamento e non alla notifica della cartella di pagamento che deve, dunque, considerarsi illegittima. In tal senso esiste numerosa giurisprudenza della Corte di Cassazione. 

La sentenza, quindi, nella sua essenzialità è cristallina.

L'articolo 36-*bis* del DPR n.600/73 dispone che l'Amministrazione effettua la liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi risultanti dalle dichiarazioni presentate in relazione:

- correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- riduzione delle detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- riduzione delle deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- riduzione dei crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- controllo della rispondenza con la dichiarazione e della tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

⁴¹ Previa, ovviamente, la notifica dell'avviso bonario.

Trattasi, dunque, di mero riscontro cartolare finalizzato alla verifica della corretta liquidazione della dichiarazione e, nell'ambito del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi, l'Ufficio non può procedere all'esame della correttezza della formazione del reddito, in quanto in tal caso si verte nell'ambito di controlli di tipo sostanziale, di cui agli artt.37, 38 e 39 o seguenti del DPR n.600/73. La rettifica sostanziale delle dichiarazioni dei redditi può essere operata unicamente con la notifica di un atto di accertamento che deve recare a pena di decadenza tutti gli elementi previsti dall'art.42 del DPR n.600/73 e *“deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e alle regioni giuridiche che lo hanno determinato”*⁴².

La Commissione giudicante, quindi, correttamente afferma che con le procedure di rettifica non si scherza.

Se l'Ufficio intende intervenire per rettificare la posizione del contribuente ha l'obbligo di utilizzare lo strumento giuridicamente corretto che, nell'ambito delle società di comodo, certamente non è l'avviso bonario o il ruolo.

Approfittiamo di questo spazio per evidenziare come il tema degli accertamenti sulle società non operative si stia estendendo in modo esponenziale, ponendo interrogativi ben più complessi rispetto a quelli affrontati ed efficacemente risolti nel caso di specie. Si inizia a discutere, infatti, se l'art.30 della L. n.724/94 abbia una matrice di tipo “anti - elusivo” o “anti - evasivo” perché la cosa non è indifferente rispetto all'iter di accertamento che l'Ufficio deve adottare. Concludere, infatti, che il regime delle società di comodo possa essere ricollegato alle disposizioni antielusive di cui al 37-bis comporta che l'accertamento deve essere preceduto dalla previa richiesta di chiarimenti al contribuente e che a seguito della convocazione, l'accertamento deve contenere una motivazione rinforzata, nel senso che, oltre alle normali ragioni di fatto e di diritto della pretesa, occorre che l'Ufficio spieghi perché le deduzioni difensive del contribuente non sono state accettate.

In questo senso si è espressa la CTP di Treviso con la [sentenza n.24/3/2011](#) del 24 febbraio 2011 e lo spunto, in chiave difensiva, ci sembra di particolare interesse.

⁴² Illuminante, al riguardo, è la [sentenza n.9104 del 5/12/03](#) della Commissione Tributaria Centrale nella quale si afferma: *“l'Ufficio può escludere la deduzione, a norma dell'art.36-bis, quando l'indeducibilità sia rilevabile ictu oculi, a seguito di controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, e non anche quando sia necessario procedere all'interpretazione o della documentazione allegata o della norma giuridica, o alla qualificazione giuridica di atti e negozi, occorrendo, in tali casi, un atto d'accertamento esplicitamente motivato, il quale soltanto e' idoneo a rendere edotto il contribuente del processo logico-giuridico seguito dall'Amministrazione per l'esclusione dell'onere ed a metterlo in condizione di potersi adeguatamente difendere (Cass. 8 luglio 1996 n.6193, 30 marzo 1998 n.3319 e, sostanzialmente conforme, Cass. 23 novembre 1999 n. 12998). Sulla stessa linea argomentativa meritano di essere richiamate le sentenze 15 settembre 1999 n. 9818 e 17 marzo 2000 n. 3119, le quali, in termini anche più generali, hanno affermato che la previsione dell'art.36 bis, diretta a rendere possibile la più sollecita correzione degli errori individuabili nella dichiarazione sulla scorta di un mero controllo formale, ha carattere eccezionale e non tollera applicazioni estensive a ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dal Legislatore (sul carattere tassativo dei casi indicati nella norma e sulla insuscettibilità di ampliamento della stessa, v. pure Cass. 2 ottobre 1999 n. 10934, e, in generale, sulla necessità che la indeducibilità emerga ictu oculi, v. Cass. 17 novembre 2000 n.14891). A tale strumento non può, dunque, fare ricorso l'Amministrazione ogni qual volta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare, ad attività di valutazione giuridica ai fini dell'interpretazione del dato normativo, della qualificazione di fatti o di rapporti fisicamente rilevanti, della soluzione di questioni d'imponibilità o di deducibilità o relative all'applicazione di norme di esenzione o agevolazione”*.

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 2012 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	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi 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 Milena Martini			

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.