

“SPECIALE SETTIMANA PROFESSIONALE”

**PROVA GRATUITAMENTE
“SETTIMANA PROFESSIONALE”
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!**

Sommario

In controcuce **2**

IL MODELLO 770/2008 DI LALLO E BIRILLO Le istruzioni ripensano il ruolo ...

Questa è la storia di due amici imprenditori individuali (Lallo e Birillo) che ...

Speciale Finanziaria 2008 **6**

L'AZIENDA PERDE IL CONFERIMENTO A VALORI CONTABILI – Via libera per tutti ai conferimenti neutrali

Nel n. 35/07 della Settimana Professionale sono stati affrontati gli aspetti civilistici ...

Speciale Finanziaria 2008 **15**

QUADRO EC – RIALLINEAMENTI A PAGAMENTO La gestione in Unico dell'imposta sostitutiva

Ultimo anno “completo” per il quadro EC del Modello Unico in cui si monitorano i ...

Speciale Finanziaria 2008 **28**

RIVOLUZIONE IN CASA IRAP – La base imponibile diversifica le imprese

La Finanziaria per il 2008 riscrive completamente la base imponibile Irap per le ...

Speciale Finanziaria 2008 **41**

IRES – INTERESSI PASSIVI – Dal 2008 si cambia

I criteri di deducibilità degli interessi passivi delle imprese sono ...

Speciale UNICO 2008 **51**

IL QUADRO RW NEL MODELLO UNICO – Investimenti all'estero e trasferimenti di valori sotto mira

Con la possibilità di operare indagini finanziarie da parte dell'amministrazione ...

Speciale UNICO 2008 **59**

UNICO PF – IL FRONTESPIZIO REGOLA IL TIPO DI DICHIARAZIONE – Sostitutiva nei ...

Scade il 31 luglio prossimo il termine per inviare la dichiarazione rettificativa di ...

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO

Collaborano alle attività CTS gli esperti del Centro Studi Fiscali Seac

Lelio Cacciapaglia
Fabrizio Contin
Sandro Giarolo

Carlo Nocera
Roberto Protani
Maurizio Tozzi

Paolo Bidoli
Paolo Chizzola

Tullio Zanin – coordinatore del Comitato Tecnico Scientifico.

IL MODELLO 770/2008 DI LALLO E BIRILLO

Le istruzioni ripensano il ruolo dell'imprenditore individuale cessato

PROVA GRATUITAMENTE
"SETTIMANA PROFESSIONALE"
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Lelio Cacciapaglia*

Questa è la storia di due amici imprenditori individuali (Lallo e Birillo) che decisero, il primo di vendere l'unica azienda posseduta, il secondo di conferirla in una costituenda società. Una volta ceduta l'azienda e persa, dunque, la qualifica di imprenditori, si posero diligentemente il problema se dovessero o meno presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta, dal momento che nel corso dell'anno avevano trattenuto e versato ritenute d'acconto.

Nel leggere le istruzioni al modello 770 s'imbattono nella parte relativa alle **"Operazioni straordinarie che determinano l'estinzione del soggetto"**.

Ecco!, esclamò Lallo: è il caso nostro! Noi abbiamo chiuso la partita iva a seguito della cessione dell'azienda!

La lettura delle istruzioni proseguì avidamente:

"Con prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto".

Ci siamo! incalzò Birillo: la nostra attività, infatti, è proseguita in capo, rispettivamente, all'acquirente dell'azienda e alla società conferitaria!

Con grandi pacche sulle spalle, rubandosi quasi la parola l'un l'altro, proseguirono freneticamente nella lettura:

"In tali fattispecie (fusioni anche per incorporazione, scissioni totali, scioglimento di una società personale e prosecuzione dell'attività sotto la ditta individuale di uno soltanto dei soci, trasferimento di competenze tra amministrazioni pubbliche), chi succede nei precedenti rapporti è tenuto a presentare la dichiarazione

* Pubblicista, Docente SSEF.

dei sostituti d'imposta che deve essere comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il soggetto estinto ha operato."

.....?????.....

Un silenzio interrogativo si protrasse per un lungo minuto, mentre entrambi ripercorrevano più volte con gli occhi il passaggio delle istruzioni.

Alla fine Lallo, con occhio bovino, rivolgendosi a Birillo: *...si sono dimenticati di noi!! Noi qui non ci stiamo!*

Non si dettero per vinto. D'altronde dopo una vita di lavoro ci voleva ben altro per scoraggiarli. La lettura riprese.

Guarda qui! fece Birillo rivolgendosi a Lallo:

“Operazioni straordinarie che non determinano l'estinzione del soggetto”

Ma non è il caso nostro, miagolò Lallo in un misto tra disperazione e fastidio. *Noi abbiamo chiuso la partita Iva.*

Coraggio, proviamo a leggere, incalzò Birillo speranzoso:

“In presenza di operazioni straordinarie che non comportano l'estinzione dei soggetti preesistenti pur potendo determinare la nascita di nuovi soggetti d'imposta, (ad esempio trasformazioni, scissioni parziali, cessione o conferimento di una ditta individuale in una società di persone o di capitali, cessione d'azienda, affitto o costituzione di usufrutto sulla medesima, ecc.) gli obblighi dichiarativi fanno carico a tutti i soggetti che intervengono nelle operazioni.”

Lallo: *ma, ...Birillo, qui si dice che dobbiamo fare noi il 770 anche se abbiamo ceduto e conferito l'azienda!*

Birillo: *ma che dici? Non lo ha il letto il titolo del paragrafo? “Operazioni straordinarie che **NON DETERMINANO L'ESTINZIONE DEL SOGGETTO**”* lesse scandendo le parole. *Noi la partita iva l'abbiamo chiusa!*

Il miagolio di Lallo si trasformò presto in un rantolo. Una situazione senza via di uscita. Le istruzioni erano incomprensibili e contraddittorie.

Lo sconforto s'impossessò di loro. Decisero di trascinarsi sino all'osteria “Il contribuente allegro” per annegare il dispiacere nel fondo di una bottiglia.

Dopo molti e molti e molti cicchetti, ognuno con relativo brindisi, ora alle tasse, ora agli evasori, ora alle leggi fiscali, si accorsero che nel locale era entrato l'ex commercialista che avevano salutato all'indomani della cessione dell'azienda con “A mai più rivederci... le ultime cose ce le sbrighiamo da soli”.

Apostrofato da lontano perchè... *“comunque la colpa è anche dei commercialisti!”* il distinto professionista si avvicina ai due derelitti oramai completamente preda dell'alcool, per informarsi cautamente sull'accaduto.

Avuto le spiegazioni, il commercialista, con un sorriso, informa gli ex clienti: *“Gentili signori, avete sbagliato: avete letto le istruzioni al Modello 770 dello scorso anno. La bozza di istruzioni del Modello 770 relativo al periodo d’imposta 2007, reperibile sul sito www.finanze.it, ha risolto l’incertezza che voi stessi avete rilevato. Ed infatti, le nuove istruzioni prevedono:*

“Operazioni straordinarie e successioni: Nel gestire gli obblighi dichiarativi e le modalità di compilazione della dichiarazione dei sostituti d’imposta (Mod. 770/2008 SEMPLIFICATO), è necessario distinguere le situazioni che determinano, nel corso del periodo d’imposta o entro i termini di presentazione della dichiarazione:

- l’estinzione del sostituto d’imposta;
- la non estinzione del sostituto d’imposta.

Operazioni straordinarie con estinzione del sostituto d’imposta - Con prosecuzione dell’attività da parte di altro soggetto.

In tali fattispecie (fusioni anche per incorporazione, scissioni totali, scioglimento di una società personale e prosecuzione dell’attività sotto la ditta individuale di uno soltanto dei soci, cessione o conferimento da parte di un imprenditore individuale dell’unica azienda posseduta in una società di persone o di capitali, trasferimento di competenze tra amministrazioni pubbliche), chi succede nei precedenti rapporti è tenuto a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta che deve essere comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell’anno in cui il soggetto estinto ha operato.

Operazioni straordinarie che non determinano l’estinzione del soggetto

In presenza di operazioni straordinarie che non comportano l’estinzione dei soggetti preesistenti pur potendo determinare la nascita di nuovi soggetti d’imposta, (ad esempio trasformazioni, scissioni parziali, cessione o conferimento d’azienda nonché in caso di imprenditore individuale di cessione e conferimento di ramo d’azienda, affitto o costituzione di usufrutto sul medesimo, ecc.) gli obblighi dichiarativi fanno carico a tutti i soggetti che intervengono nelle operazioni.”

Dunque, prosegue il commercialista, da quest’anno è chiaro che voi, avendo ceduto l’unica azienda ed essendovi, per questo, estinti, non dovete presentare il Mod. 770. Provvederà per lei, Lallo, l’acquirente dell’azienda e per lei, Birillo, la società conferitaria.”

I due amici erano raggianti: ancora un brindisi e*hip, hip hurrà per il consulente.* Completamente sbronzi si accasciarono sul tavolo.

La notte incalzava, la luna era oramai alta nel cielo, un foglio delle istruzioni del modello 770 del 2006, lentamente, in balia del vento, svolazzò davanti alla “Osteria del contribuente felice” per posarsi languido sul cassetto dei rifiuti.

Un altro anno era andato!



Settimana Professionale

“Settimana Professionale” è il canale di informazione attraverso cui il CTS propone settimanalmente al Professionista un “focus” sui principali temi di attualità, con articoli di approfondimento organizzati in specifiche rubriche:

- *In Controluce,*
- *L'Angolo operativo,*
- *L'Approfondimento professionale,*
- *La tutela del contribuente-impresa,*
- *Lo studio integrato,*
- *La tutela del professionista.*

Per garantire la massima tempestività di comunicazione, l'invio avviene solo tramite e-mail.

Il particolare layout di impaginazione, permette di stampare gli articoli in forma di “schede mobili” per lasciare la più ampia libertà di classificazione e archiviazione delle informazioni.

www.seac.it/cts

Con l'invio di questo coupon, avrà diritto a ricevere gratuitamente per un mese la SETTIMANA PROFESSIONALE direttamente nella Sua casella di posta elettronica

Richiedo l'invio gratuito per un mese della:

Settimana
Professionale

Att.ne Ufficio Seactel
fax 0461/805161
tel. 0461/805499

Rag. Soc. _____ P. Iva o Cod. fiscale _____

Via _____ n° _____ C.A.P. _____ Città _____ PV _____

E-mail _____ @ _____ Tel. _____

Ai sensi ed in conformità di quanto previsto dal D. Lgs. N. 196/2003, SEAC SpA informa che i dati raccolti saranno trattati con l'ausilio dei moderni sistemi informatici ed archiviati elettronicamente presso la propria Sede; i medesimi saranno utilizzati per la fornitura dei servizi richiesti e/o per scopi amministrativi, contabili e fiscali, nonché per comunicare le future iniziative promosse da SEAC SpA; il conferimento dei dati è facoltativo, ma necessario per l'espletamento del servizio; i dati raccolti ed archiviati non saranno comunicati a terzi né diffusi e saranno trattati esclusivamente da dipendenti di SEAC SpA da ciò appositamente incaricati; in ogni momento l'interessato potrà esercitare i diritti da 7 a 10, titolo II, del D.Lgs. n. 196/2003 (conferma, modifica, cancellazione, blocco, aggiornamento, rettifica, etc., dei propri dati), rivolgendosi per iscritto al titolare del trattamento (SEAC SpA, Via Solteri, 74 - 38100 TRENTO nella persona del legale rappresentante pro-tempore).

L'AZIENDA PERDE IL CONFERIMENTO A VALORI CONTABILI Via libera per tutti ai conferimenti neutrali

PROVA GRATUITAMENTE
"SETTIMANA PROFESSIONALE"
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Lelio Cacciapaglia* e Roberto Protani**

Nel n. 35/07 della Settimana Professionale sono stati affrontati gli aspetti civilistici del conferimento d'azienda. In questo approfondimento trattiamo le problematiche fiscali così come emergono dalle rilevanti modifiche apportate dalla Finanziaria agli artt. 175 e 176 del Tuir.

A seguito delle modifiche al Tuir introdotte dal comma 46 dell'articolo 1 della Finanziaria 2008, con decorrenza dai conferimenti iscritti nel registro imprese dal 1° gennaio 2008, la disciplina fiscale dei conferimenti d'azienda ha subito:

- da un lato una penalizzazione;
- dall'altro alcune favorevoli aperture.

LA PENALIZZAZIONE

Il citato comma 46, esordisce eliminando dalla rubrica dell'articolo 175 del Tuir la parola "azienda". Si tratta di una significativa premessa cui segue l'eliminazione, nell'ambito del citato articolo, di qualunque riferimento all'azienda.

In definitiva, il conferimento d'azienda cd. a "valori contabili" che ha costituito sino ad oggi, nella sostanza, la quasi totalità dei conferimenti delle ditte individuali in società viene abrogato. Il conferimento a valori contabili, dunque, sopravvive oramai esclusivamente per i conferimenti di partecipazioni.

LE FAVOREVOLI APERTURE

D'altro canto, il medesimo comma 46 della finanziaria offre un'importante apertura con riferimento ai cd. conferimenti d'azienda in neutralità (o "bi-sospensivi" o altrimenti detti "in successione") di cui all'art. 176 del tuir, poiché eliminando la locuzione "a condizione che il soggetto conferitario rientri fra quelli di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b)", consente ora di effettuare conferimenti in cui il sog-

* Pubblicista, Docente SSEF.

** Dottore commercialista - Revisore contabile.

getto ricevente (la società conferitaria) sia anche una società di persone. Tale possibilità, come noto, è stata preclusa sino a tutto il 31 dicembre 2007, posto che la società conferitaria doveva necessariamente essere un soggetto Ires.

Inoltre, il conferimento d'azienda in neutralità è ora consentito anche quando conferente e conferitaria siano soggetti non residenti, fermo restando l'indispensabile presupposto che l'azienda oggetto di conferimento sia ubicata in Italia.

Da ultimo, viene introdotta la possibilità di far rilevare, fiscalmente, i maggiori valori iscritti in bilancio dalla conferitaria rispetto ai valori che l'azienda aveva in capo al soggetto conferente, mediante l'assoggettamento dei medesimi ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e Irap di misura variabile a seconda dei valori complessivamente "affrancati".

IL CONFERIMENTO NEUTRALE

Sino a tutto il 2007, il conferimento "neutrale" ha costituito la disciplina naturale delle operazioni di conferimento d'azienda, dal momento che quella contenuta nell'art. 175 (conferimento a valori contabili) era opzionale e, ove la s'intendeva adottare, occorreva dichiarare tale volontà espressamente nell'atto di conferimento.

Il nuovo comma 2 dell'art 176, del Tuir perde, tuttavia, il passaggio che prevedeva "*In luogo dell'applicazione delle disposizioni del comma 1, i soggetti ivi indicati possono optare, nell'atto di conferimento, per l'applicazione delle disposizioni del presente testo unico.*". A ciò consegue che il conferimento in neutralità è ora l'unica metodologia di gestione del conferimento d'azienda, non potendo neanche adottarsi il conferimento realizzativo contemplato nell'ultimo comma dell'art. 9 del Tuir che ancora oggi contiene il riferimento al valore normale del bene conferito. Il riferimento al valore normale, infatti, è oramai da ritenersi applicabile al solo conferimento di beni non-azienda.

DAL PUNTO DI VISTA DELLA CONFERITARIA

In linea generale il conferimento "*a valori neutrali*" o "*in bi-sospensione d'imposta*" o ancora "*in successione*" consente di far emergere in sospensione d'imposta le plusvalenze latenti sui cespiti e l'avviamento insito nell'azienda ricevuta a seguito del conferimento, e presentare così una società conferitaria maggiormente patrimonializzata, senza con ciò che vi siano aggravii fiscali, posto che detti beni mantengono fiscalmente il valore che essi possedevano in capo al soggetto conferente.



Importante

La conferitaria, dunque, volendosi avvalere delle disposizioni dell'art. 176 che costituisce l'unico regime fiscale delle operazioni di conferimento, non deve più obbligatoriamente essere, come già detto, una società di capitali, ma ben può essere una società di persone. Il conferente può essere, invece, sia un soggetto societario sia una impresa individuale.

L'azienda ricevuta a seguito del conferimento, a prescindere dall'importo in cui è contabilizzata dalla conferitaria, è acquisita al costo fiscalmente riconosciuto che essa aveva in capo al conferente (cd. neutralità fiscale). L'acquisizione fiscale dell'azienda avviene quindi a "saldi aperti".

Esempio



- Conferimento effettuato nel corso del 2008
- Si tiene conto del costo d'acquisto del bene pervenuto con l'azienda: 100
- Aliquota d'ammortamento: 10%
- Si acquisisce il fondo d'ammortamento (fiscale) relativo a detto bene: 30.
- Si prosegue nel normale processo d'ammortamento fiscale del bene sino al suo naturale completamento (10% calcolato su 100).



Attenzione

Tale subentro può verificarsi limitatamente alle sole poste contabili dell'attivo e del passivo della conferente e non anche alle poste di patrimonio netto della stessa conferente oppure alle sue riserve non tassate (es. fondo sopravvenienze attive di cui all'art. 55 del Tuir ante riforma del 2003), le quali, conseguentemente, rimangono in capo alla conferente.

Tutto ciò poiché il conferimento è un'operazione "realizzativa", ancorché agevolata fiscalmente. Non si tratta, infatti, di una successione a titolo universale come la scissione o il trasferimento d'azienda *mortis causa*.



Attenzione

Nell'ipotesi in cui, per rispettare il rapporto di cambio congruo (si veda "La Settimana Professionale" n. 35/07) e attribuire al conferente azioni o quote in misura proporzionalmente corretta in relazione ai rispettivi patrimoni, la conferitaria dovesse iscrivere l'azienda ricevuta non al valore contabile che questa aveva in capo al conferente bensì ad un valore superiore per tenere conto anche delle plusvalenze latenti e dell'avviamento, si creerà un doppio binario civile-fiscale posto che dal punto di vista fiscale i valori rimarranno immutati.

Si ricorda a tal proposito che il limite massimo di iscrizione in contabilità dell'azienda ricevuta è costituito dal valore di perizia, pur tuttavia le parti possono effettuare il conferimento a valori inferiori.

Le differenze tra i valori d'iscrizione in bilancio dell'azienda ottenuta in conferimento e il costo fiscalmente riconosciuto dei singoli beni che la compongono devono essere esplicitate dalla (sola) conferitaria nell'apposito prospetto di riconciliazione posto nel quadro RV di Unico, sino al loro completo allineamento che può avvenire, ad esempio, per la cessione del bene (compravendita, permuta, *datio in solutum*), ovvero per il completamento del suo ammortamento anche civile dopo aver concluso quello fiscale.

operazioni di riorganizzazione aziendale aventi natura successoria. In altri termini, il conferimento di cui all'art. 176 del Tuir consente il subentro esclusivamente negli elementi espressamente indicati nella stessa norma, quali, ad esempio, il subentro da parte del conferitario nel possesso dell'azienda conferita anche per l'anzianità che essa aveva in capo al soggetto conferente. Viceversa, nelle operazioni di fusione e di scissione è possibile trasmettere in capo alla società risultante dalla fusione o alla beneficiaria le poste di patrimonio netto della società fusa o della scissa; dette poste, naturalmente, conservano la medesima natura fiscale che avevano precedentemente all'operazione di riorganizzazione aziendale posta in essere.

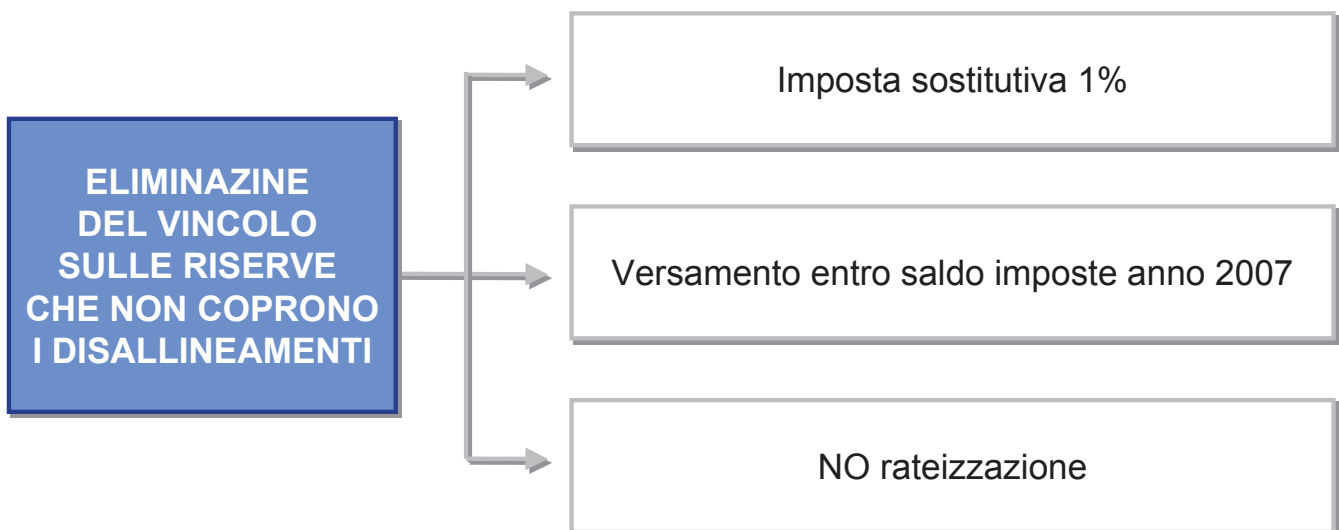


Importante

Si ricorda che il comma 48 dell'articolo 1 della Finanziaria 2008 prevede la facoltà di far rilevare le differenze tra i valori civili e i valori fiscali dei beni, così come emergono dal quadro EC di Unico (è previsto un decreto attuativo), mediante il versamento di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e Irap nella seguente misura:

- fino a €. 5 milioni: 12%
- oltre €. 5 milioni e fino a €. 10 milioni: 14%
- oltre €. 10 milioni: 16%.

Inoltre, il comma 34 dell'articolo 1 della Finanziaria stabilisce la facoltà di eliminare il vincolo di disponibilità gravante sulle riserve in sospensione (monitorate tramite il quadro EC di Unico), ma senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi, assoggettandole in tutto o in parte ad imposta sostitutiva con aliquota dell'1%; l'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.



Esempio



Nell'esempio si è ipotizzato che la differenza tra i valori civili e quelli fiscali risultante dalla differenza tra il totale di colonna 4 e il totale di colonna 5 sia pari a €. 100.000 e che le imposte differite corrispondenti siano pari a €. 37.250, talchè la differenza tra i valori civili e fiscali, al netto delle imposte differite sia pari a €. 62.750.

Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve	Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve					
	EC20	1	2	3	4	5
		Ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili		Ammontare delle imposte differite calcolate		Ammontare delle riserve e degli utili a nuovo
EC21		100.000,00		37.250,00		70.000,00

$$(100.000 - 37.250) = 62.750$$

$$62.750 \times 1\% = 627,50$$

L'imposta sostitutiva dell'1% è, conseguentemente di €. 628. Con il pagamento di detta imposta non è necessario, all'atto della distribuzione degli utili societari, garantire con le restanti riserve di patrimonio netto la copertura del disallineamento.

DAL PUNTO DI VISTA DEL CONFERENTE

Allo stesso modo, la partecipazione ricevuta a seguito del conferimento, a prescindere dall'importo in cui è iscritta nelle scritture contabili del conferente, è acquisita ai fini delle imposte sui redditi al medesimo costo fiscalmente riconosciuto che l'azienda aveva all'atto del conferimento.

Se il conferente è un imprenditore individuale ed ha conferito l'unica azienda, con il conferimento si estingue; pertanto il problema dell'iscrizione in contabilità della partecipazione ricevuta, ovviamente, non esiste.

Nell'ipotesi in cui, invece, il conferente sia un soggetto societario o un imprenditore individuale che possiede altre aziende, la partecipazione ricevuta a seguito del conferimento, verrà iscritta in contabilità.

La plusvalenza contabile realizzata dal conferente (soggetto societario o imprenditore che conferisce non l'unica azienda bensì un ramo d'azienda, continuando a gestire le altre) concorrerà a formare il risultato di bilancio e potrà essere allocata in una voce di patrimonio netto, ad esempio nella "Riserva straordinaria da conferimento".



Importante

La partecipazione di cui trattasi si considera, ai fini dell'ottenimento dell'esenzione sul 95% ovvero sul 40%, di cui rispettivamente all'art. 87 e 58 del Tuir, iscritta nel bilancio del conferente tra le immobilizzazioni finanziarie, così come era già iscritta l'azienda conferita ed acquisisce anche la sua stessa anzianità, utile ai fini del superamento dei 12 medi di possesso (cfr. art. 87 del Tuir).



Importante

Per espressa previsione normativa, non si applica alla successiva cessione della partecipazione la norma antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973: quindi, la partecipazione ottenuta a seguito del conferimento può essere ceduta anche subito dopo il conferimento sfruttando -relativamente al realizzo della plusvalenza Pex- la tassazione ridotta.

La plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione è tassata in modo diverso a seconda della natura del soggetto conferente:

**Socio persona fisica
partecipazione NON
qualificata**

Si tratta dell'ipotesi del conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale il quale, con il conferimento perde la qualifica di imprenditore. Imponibilità del 40% dell'ammontare della plusvalenza (un decreto provvederà a portare tale percentuale presumibilmente al 51,6%). Infatti, anche se la partecipazione è non qualificata l'art. 176 del Tuir prevede che la tassazione debba avvenire secondo quanto previsto dall'art. 67, comma 1, lett. c) del Tuir (ossia con le regole della partecipazione qualificata)

TUIR - ART. 176, COMMA 2 BIS

In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

**Socio persona fisica
partecipazione qualificata**

Imponibilità del 40% del suo ammontare se la partecipazione è qualificata. La Finanziaria prevede che con apposito regolamento si provveda ad incrementale la quota tassata per garantire l'invarianza di tassazione a seguito della riduzione dell'Ires al 27,5%. Presumibilmente la quota tassata verrà elevata al 51,6%.

**Socio imprenditore
individuale o società
di persone**

Si tratta del socio imprenditore individuale che continua a gestire altre aziende e, dunque, non perde la qualifica. Imponibilità del 40% del suo ammontare. La Finanziaria prevede che con apposito regolamento si provveda ad incrementale la quota tassata per garantire l'invarianza di tassazione a seguito della riduzione dell'Ires al 27,5%. Presumibilmente la quota tassata verrà elevata al 51,6%.

Socio soggetto Ires

Imponibilità sul 5%; è tuttavia prevista l'imponibilità del 16% sulla quota di plusvalenza derivante dalle svalutazioni dedotte ante riforma Ires, ossia delle svalutazioni dedotte prima del 2004.

Con il conferimento in neutralità fiscale di cui all'art. 176 è possibile (ancorché abbastanza improbabile) far emergere, contabilmente, in capo al conferente una minusvalenza, laddove si adotti il valore di perizia e quest'ultima attesti che l'azienda ha un valore inferiore a quello fiscalmente riconosciuto della medesima. Dal punto di vista fiscale, anche la minusvalenza sarà irrilevante poiché continueranno ad essere utilizzati

dalla conferitaria i valori fiscalmente riconosciuti che i singoli elementi dell'azienda avevano in capo al conferente.

IL RICONOSCIMENTO FISCALI DEI PLUSVALORI

Il nuovo comma 2-ter dell'art. 176 del Tuir, stabilisce un'importante disposizione di favore la quale prevede che in luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi precedenti, ossia del conferimento in neutralità, la (sola) società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'Irpef (se società di persone), dell'Ires (società di capitali) e dell'Irap con aliquota:

- del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- del 14% sulla parte dei maggiori valori fino a 10 milioni di euro
- del 16% sulla parte che eccede i 10 milioni.

L'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in 3 rate annuali (40%;30%;30%), di cui la seconda e la terza maggiorate degli interessi del 2,5%, tuttavia al momento non si conoscono né le modalità concrete di versamento né le date in cui i versamenti devono essere eseguiti, poiché tali elementi sono demandati al regolamento attuativo.



Importante L'effetto del riconoscimento fiscale dei valori è immediato poiché i maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione.

Occorre tenere presente che la disposizione costituisce una norma a regime non soggetta, dunque, a scadenza. Un punto di forza è costituito dal fatto che la società conferitaria potrà "selezionare" i maggiori valori che intende "riconoscere", senza obbligo di riconoscere tutti i maggiori valori.

Come già sottolineato il riconoscimento dei maggiori valori non può essere effettuato dal soggetto conferitario per far rilevare fiscalmente il maggior valore della partecipazione iscritta a seguito del conferimento.

IL RIALLINEAMENTO DI VALORI PREGRESSI

Ad evitare disparità di trattamento nei confronti di coloro che hanno realizzato conferimenti neutrali precedentemente l'entrata in vigore della finanziaria per il 2008, il comma 47 della Finanziaria medesima prevede che è possibile ottenere il riconoscimento dei maggiori valori dei beni iscritti in bilancio rispetto alle loro risultanze fiscali derivanti da operazioni di conferimento effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, limitatamente ai disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo

d'imposta o del periodo d'imposta successivo. Si tratta, dunque, in questo caso, di una norma a "tempo". La misura dell'imposta sostitutiva è quella già vista per il riconoscimento di valori a seguito di conferimenti effettuati post 31 dicembre 2007.

- 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte dei maggiori valori fino a 10 milioni di euro
- 16% sulla parte che eccede i 10 milioni.

È previsto anche in questo caso un decreto attuativo.

LA NORMA ANTIELUSIVA

È stata, comunque, introdotta una disposizione antielusiva, volta a colpire i riconoscimenti fiscali, seppure come visto a pagamento, del maggior valore per beni che la conferitaria non mantiene nel proprio patrimonio, poichè in caso di realizzo di detti beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione per il riconoscimento, il costo fiscale del bene è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79. Va sottolineato che non si applicano né sanzioni né interessi.

Esempio Conferimento effettuato nel 2008



Opzione per l'affrancamento esercitata nel 2008: rilevanza fiscale immediata

- anno 2009
- anno 2010
- anno 2011
- anno 2012 (è possibile vendere il bene, senza penalizzazioni)

IL CONFERIMENTO D'AZIENDA: L'IVA

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i conferimenti sono assimilati alle cessioni a titolo oneroso di cui all'art. 2 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Dall'equiparazione ne deriva che l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'imposta. Tuttavia, ai fini dell'assoggettamento alla disciplina dell'IVA occorre distinguere in relazione all'oggetto del conferimento: infatti, se vengono conferiti un'azienda o un ramo aziendale, il conferimento è escluso dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del requisito oggettivo [(art. 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. 633/1972)]; il conferimento di azienda o di ramo d'azienda è escluso da IVA anche se include beni immobili. In tale ipotesi si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastali in misura fissa (€ 168,00).

QUADRO EC – RIALLINEAMENTI A PAGAMENTO *La gestione in Unico dell'imposta sostitutiva*

PROVA GRATUITAMENTE
“SETTIMANA PROFESSIONALE”
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Lelio Cacciapaglia* e Roberto Protani**

Ultimo anno “completo” per il quadro EC del Modello Unico in cui si monitorano i disallineamenti tra valori fiscali e contabili dei beni. A partire dal 2008, infatti, il quadro inizierà gradualmente a svuotarsi poiché saranno possibili solo riassorbimenti dei disallineamenti pregressi, mentre non sarà più possibile dedurre ulteriori elementi extracontabili (ammortamenti, accantonamenti, spese relative a studi e ricerche, etc.). C'è tuttavia, la possibilità di riallineare, d'un sol colpo, le predette differenze risultanti da questa dichiarazione dei redditi, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap, modulata a scaglioni di valore. Inoltre la Finanziaria per il 2008 prevede la possibilità di liberarsi della schiavitù del monitoraggio delle riserve di patrimonio netto all'atto della distribuzione degli utili ai soci, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'1%.

L'art. 109 del Tuir, in caso di imputazione al conto economico di ammortamenti, rettifiche di valore e accantonamenti per importi inferiori ai limiti massimi previsti dalla disciplina del reddito di impresa, prevedeva, sino a tutto il 2007, la possibilità di operare maggiori deduzioni, a condizione che la parte di tali componenti negativi non imputata a conto economico (es. ammortamenti anticipati, 5 per mille del valore dei crediti, ecc.) fosse indicata in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi (quadro EC), dal quale risultino anche le conseguenti divergenze tra valori civili e fiscali dei beni e dei fondi (colonna 4 e colonna 5 del suddetto quadro).



Attenzione

La Finanziaria per il 2008 elimina tale possibilità. Tale eliminazione determina in via generale un incremento della base imponibile, perché viene meno la possibilità per le imprese di dedurre quote aggiuntive di costi e spese rispetto a quelle imputate in bilancio.

* Pubblicista, Docente SSEF.

** Dottore commercialista e Revisore Contabile.

GLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI E ACCELERATI

Nella relazione tecnica alla Finanziaria, si legge che gli importi maggiori delle voci del quadro EC sono statisticamente costituiti dagli ammortamenti superiori a quelli previsti dal DM 31/12/88 (ammortamenti anticipati e accelerati) e dal 5 per mille del valore dei crediti.

La Finanziaria per il 2008 abroga il comma 3 dell'art. 102 del Tuir, eliminando così la possibilità di dedurre:

- ammortamenti anticipati nei primi tre anni di utilizzo di un bene nuovo (fino al doppio di quelli risultanti dai coefficienti ordinari di ammortamento ministeriali);
- ammortamenti accelerati in ragione della più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore.

Si tratta di una abolizione consequenziale alla soppressione alla disposizione contenuta nell'art. 109, comma 4, lett. b) del Tuir, posto che, come già detto, non è più possibile dedurre componenti extracontabili. È di tutta evidenza che l'eliminazione della possibilità di dedurre ammortamenti anticipati e accelerati determina un allungamento del periodo di ammortamento fiscale del bene e, quindi, più che un ampliamento della base imponibile, un mero spostamento dei valori tassabili nei primi anni di utilizzo del cespite e tramite il sostanziale allineamento al piano di ammortamento civilistico del bene.

LA SOPPRESSIONE DELLE DEDUZIONI EXTRACONTABILI – IL PERIODO TRANSITORIO

Come detto, la legge 24 dicembre 2007, n. 244 elimina, a partire dal 2008, la possibilità per i contribuenti di operare deduzioni in via extracontabile - e cioè direttamente in dichiarazione dei redditi, senza imputazione in bilancio - di alcune tipologie di componenti negativi di reddito (come ammortamenti, accantonamenti, spese per studi e ricerche, rettifiche di valore su crediti, ecc.). La disposizione ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.



Importante La normativa vigente rimane comunque applicabile per il recupero delle eccedenze extracontabili in essere alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e risultanti dal quadro EC del Modello Unico che ci si appresta a compilare. Tuttavia, è stata introdotta una norma di particolare interesse, la quale stabilisce che l'eccedenza dedotta ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del Tuir nel testo previgente alle modifiche recate dalla stessa Finanziaria, può essere affrancata mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva (art. 1, comma 48).

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari a:

- 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- 14% sulla parte dei maggiori valori fino a 10 milioni di euro;
- 16% sulla parte che eccede i 10 milioni di euro.

DISTRIBUZIONE DI UTILI AI SOCI – IL TEST DELLE RISERVE DI PN

Come prima accennato, alla possibilità, in vigore sino a tutto il 2007, di effettuare deduzioni extracontabili si accompagna l'applicazione di un regime restrittivo per la distribuzione delle riserve del patrimonio netto, fino a concorrenza delle deduzioni extracontabili operate, al netto del fondo imposte differite. Le società con il quadro EC compilato, all'atto della distribuzione dei dividendi ai soci, sono costrette ad effettuare un test fino a quando permangono i disallineamenti tra valori civili e fiscali dei beni risultanti dal quadro EC, poiché, l'art. 109, comma 4, lett. b) del Tuir stabilisce che:

OBBLIGO DI COPERTURA DEI DISALLINEAMENTI

In caso di distribuzione, le riserve di patrimonio netto e gli utili d'esercizio, anche se conseguiti successivamente al periodo d'imposta cui si riferisce la deduzione, concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza degli ammortamenti, delle rettifiche di valore e degli accantonamenti dedotti rispetto a quelli imputati a conto economico, al netto del fondo imposte differite correlato agli importi dedotti. La parte delle riserve e degli utili di esercizio distribuiti che concorre a formare il reddito ai sensi del precedente periodo è aumentata delle imposte differite ad essa corrispondenti.



Attenzione

Qualora si verifichi tale ipotesi, l'importo delle riserve e/o degli utili dell'esercizio distribuiti, che intacca tale livello minimo, deve essere aumentato dell'ammontare delle relative imposte differite e deve concorrere a formare il reddito imponibile (della società che distribuisce il dividendo). Conseguentemente e corrispondentemente deve essere effettuato cd. il riassorbimento (colonna "decremento" del quadro EC) dell'eccedenza di componenti negativi dedotti extracontabilmente.

Ebbene, con la Finanziaria per il 2008 (art. 1, comma 34) è stata anche prevista la possibilità di "affrancare" le riserve del patrimonio netto mediante pagamento di un'imposta sostitutiva dell'1%, senza alcun effetto sui valori fiscali dei beni e degli altri elementi. L'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.



Importante

È del tutto evidente che nell'ipotesi in cui la società riallinei mediante l'imposta sostitutiva tutti i disvalori civili-fiscali dei beni presenti nel quadro EC, non occorrerà affrancare le riserve di patrimonio netto con la sostitutiva dell'1%. Nell'ipotesi in cui, invece, la società riallinei soltanto una o più classi omogenee, potrebbe essere conveniente procedere anche alla liberazione delle riserve di patrimonio netto con la suddetta imposta sostitutiva dell'1%.

IL FUNZIONAMENTO DEL QUADRO EC - ESEMPIO

Vediamo il funzionamento del quadro EC, riprendendo un esempio pubblicato sulla presente rivista (numero 5/2007), con le opportune modifiche dettate dalle norme della Finanziaria per il 2008 e con le alternative che le stesse propongono.

ACQUISTO DI UN MACCHINARIO NUOVO

Data di acquisto del bene : 2 gennaio 2005
Costo d'acquisto del bene : 100.000,00
Aliquota di ammortamento economico: 10%
Aliquota di ammortamento fiscale : 10% (D.M. 31/12/1988)

Esercizio	Ammortamento economico	Fondo Ammortamento economico	Ammortamento fiscale ordinario	Ammortamento fiscale anticipato	Fondo Ammortamento fiscale
2005	10.000,00	10.000,00	5.000,00	5.000,00	10.000,00
2006	10.000,00	20.000,00	10.000,00	10.000,00	30.000,00
2007	10.000,00	30.000,00	10.000,00	10.000,00	50.000,00
2008	10.000,00	40.000,00	10.000,00		60.000,00
2009	10.000,00	50.000,00	10.000,00		70.000,00
2010	10.000,00	60.000,00	10.000,00		80.000,00
2011	10.000,00	70.000,00	10.000,00		90.000,00
2012	10.000,00	80.000,00	10.000,00		100.000,00
2013	10.000,00	90.000,00			
2014	10.000,00	100.000,00			
Totale	100.000,00		75.000,00	25.000,00	

Esaminiamo adesso il comportamento da tenere sulla base dei dati sopra riportati.

Si supponga che negli esercizi 2005 e 2006, la società abbia calcolato ammortamenti fiscalmente anticipati, utilizzando il quadro EC. Per lo sviluppo dei conteggi si rinvia al n. 5/2007 di questa rivista.

ESERCIZIO 2007

La situazione al 31 dicembre 2007 è indicata nelle tabelle che seguono.

Si faccia anche riferimento alla tabella di sviluppo degli ammortamenti di cui sopra.

VALORI CIVILI

Costo storico	: 100.000,00
Quota di ammortamento economico esercizio 2007	: 10.000,00
Fondo ammortamento al 31/12/2007	: 30.000,00
Valore netto in bilancio al 31/12/2007	: 70.000,00

VALORI FISCALI

Costo storico	: 100.000,00
Quota di ammortamento ordinario esercizio 2007	: 10.000,00
Quota di ammortamento anticipato esercizio 2007	: 10.000,00
Quota di ammortamento fiscale totale esercizio 2007	: 20.000,00
Fondo ammortamento al 31/12/2007	: 50.000,00
Valore netto al 31/12/2007	: 50.000,00

ECCEDENZA DI PERIODO ESERCIZIO 2007

Quota di ammortamento fiscale totale esercizio 2007	: 20.000,00 (-)
Quota di ammortamento economico esercizio 2007	: 10.000,00 (=)
Ecceденza di periodo esercizio 2007	: 10.000,00

La deduzione fiscale extracontabile dell'ammortamento anticipato, comporta (per l'ultima volta nel 2007) un ulteriore disallineamento tra valore civile e fiscale del bene e la creazione di un vincolo sugli utili e sulle riserve di patrimonio netto, pari all'ammontare del valore del disallineamento stesso, assunto al netto delle relative imposte differite (che occorre indicare nell'apposita casella del quadro EC).



Attenzione

La Finanziaria per il 2008 ha previsto la riduzione dell'aliquota Ires al 27,5% e dell'aliquota Irap al 3,9%. Pertanto, sarà necessario nella dichiarazione dei redditi che ci si appresta a compilare (Modello Unico 2008):

1. ridurre il fondo imposte differite stanziato nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2006, rilevando il conseguente provento;
2. stanziare le imposte differite nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2007, tenendo conto delle nuove aliquote Ires (27,5%) e Irap (3,9%).

Quindi, avremo:

TOTALE ECCEDENZIA IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA 2007

Eccedenza di periodo esercizio 2007	: 10.000,00 (-)
Totale imposte differite esercizio 2007 [10.000,00 x (27,5% + 3,9%)]	: 3.140,00 (=)
Totale eccedenza (disallineamento) in sospensione di imposta	: 6.860,00

ASPETTO CIVILISTICO

Dal punto di vista civilistico è necessario operare come segue:

1. imputare al conto economico l'ammortamento, pari a euro 10.000,00, secondo le regole stabilite dal codice civile;
2. iscrivere nello stato patrimoniale (B.2) e nel conto economico (22) le imposte differite (euro 3.140,00) relative all'ammortamento anticipato che si deduce per l'ultima volta extracontabilmente nel quadro EC del Modello Unico. Si evidenzia che l'ammontare delle imposte differite è stato calcolato ipotizzando una aliquota del 31,4% (Ires 27,5%, Irap 3,9%);
3. ridurre il fondo imposte differite stanziato nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2006, rilevando il conseguente minor costo;
4. indicare nella nota integrativa le informazioni richieste dall'art. 2427, n. 14) del codice civile; quindi, in particolare:

NOTA INTEGRATIVA

Descrizione delle differenze temporanee che hanno comportato la rilevazione delle imposte differite
Aliquota applicata e le variazioni rispetto all'esercizio precedente
Importi imputati a conto economico

Le scritture contabili sono le seguenti.

Ammortamento

Ammortamento macchinario (CE B.10.b)	a	Fondo ammortamento macchinario (SP B.II.2)	10.000,00
---	---	---	-----------

Imposte differite

Imposte differite (CE 22) Ires (10.000,00 x 27,5%)	a	Fondo imposte differite (SP B.2)	2.750,00
--	---	----------------------------------	----------

Imposte differite (CE 22) Irap (10.000,00 x 3,9%)	a	Fondo imposte differite (SP B.2)	390,00
---	---	----------------------------------	--------

Fondo Imposte differite

Fondo imposte differite (SP B2) Ires (10.000,00 x 5,5%) 5,5% = (Aliquota Ires 33%) - (Aliquota Ires 27,5%) Adeguamento Ires differita precedentemente calcolata	a	Imposte differite (CE 22)	550,00
---	---	---------------------------	--------

Fondo imposte differite (SP B2) Irap (10.000,00 x 0,35%) 0,35% = (Aliquota Irap 4,25%) - (Aliquota Irap 3,9%) Adeguamento Irap differita precedentemente calcolate	a	Imposte differite (CE 22)	35,00
--	---	---------------------------	-------

L'adeguamento (ossia la riduzione) del fondo imposte differite, stanziato nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2006, avviene, come si vede nelle scritture contabili sopra riportate, rilevando il conseguente minor costo a rettifica della **voce 22 del conto economico**.



Importante

Il documento Il OIC prevede, infatti, che qualora il fondo imposte differite accantonato in esercizi precedenti si rilevi esuberante, l'eccedenza deve essere imputata a rettifica dell'importo della voce 22 - Imposte differite, salvo il caso in cui il fondo imposte differite sia stato costituito direttamente da patrimonio netto.

MODELLO UNICO 2008

Nel Modello Unico di quest'anno occorre operare come segue:

1. sommare algebricamente gli importi indicati nelle colonne 1 (eccedenza pregressa), 2 (eccedenza di periodo) e 3 (decrementi) del Modello Unico 2007 (quello dello scorso anno), pari a euro 10.000,00;
2. indicare l'importo calcolato come sopra nel **rigo RF8, colonna 1**, del Modello Unico 2008 (di quest'anno).
3. rilevare l'ammortamento anticipato dedotto per il 2007, pari a euro 10.000,00, nel **rigo EC2, colonna 2 (eccedenza di periodo)**, del **quadro EC** del modello Unico 2008.

In questo modo, nel quadro EC del Modello Unico 2008, avremo:

Sez. I - Ammortamenti		Eccedenza pregressa	Eccedenza di periodo	Decrementi	Valore civile	Valore fiscale
Beni materiali	EC1	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>
Impianti e macchinari	EC2	1 <input type="text" value="10.000,00"/>	2 <input type="text" value="10.000,00"/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value="70.000,00"/>	5 <input type="text" value="50.000,00"/>
Fabbricati strumentali	EC3	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>
Beni immateriali	EC4	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>
Spese di ricerca e sviluppo	EC5	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>
Avviamento	EC6	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>
TOTALI	EC7	1 <input type="text" value="10.000,00"/>	2 <input type="text" value="10.000,00"/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value="70.000,00"/>	5 <input type="text" value="50.000,00"/>

Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve	EC20	1 <input type="text" value="10.000,00"/>	2 <input type="text" value="10.000,00"/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value="70.000,00"/>	5 <input type="text" value="50.000,00"/>
	EC21	Ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili		Ammontare delle imposte differite calcolate	Ammontare delle riserve e degli utili a nuovo	
	EC21	1 <input type="text" value="20.000,00"/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value="6.280,00"/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>

Nella "Sezione IV" vanno indicati i totali complessivi dei dati delle prime tre sezioni nonché i dati necessari per la verifica della quota di riserve e di utili portati a nuovo da destinare a copertura dell'ammontare dei componenti negativi dedotti extracontabilmente.

Il fondo imposte differite al 31 dicembre 2007 di complessivi euro 6.289, risulta così composto:

1. Fondo imposte differite Ires: euro 5.500,00 (20.000,00 x 27,5%);
2. Fondo imposte differite Irap: euro 780,00 (20.000,00 x 3,9%).

A questo punto, si apre una duplice alternativa:

1. **Ordinaria:** riallineamento “naturale” per Ires, e riallineamento “a tappe forzate” per l'Irap. Il tutto come previsto dalla Finanziaria;
2. **Opzionale:** riallineamento istantaneo per Ires e per Irap con il pagamento di una imposta sostitutiva a scaglioni di valori. Alternativa prevista dalla Finanziaria.

RIALLINEAMENTO NATURALE (IRES) E A TAPPE FORZATE (IRAP)

La prima ipotesi consiste, relativamente all'Ires, nel riallineamento naturale. Quindi, se si decidesse di non optare per l'imposta sostitutiva (vedi oltre), occorrerà attendere il riassorbimento graduale delle eccedenze dedotte.

Nel nostro esempio il riallineamento si avrà a partire dall'esercizio 2013. Dall'esercizio 2013, infatti, ancorché il cespite sia fiscalmente completamente ammortizzato, occorrerà continuare ad iscrivere nel conto economico gli ammortamenti, non deducibili dal reddito d'impresa, fino a che il loro ammontare non raggiungerà il valore civile del cespite; ciò avverrà nell'esercizio 2014.

Ai fini dell'Irap, invece, i disallineamenti del quadro EC, secondo quanto previsto dalla Finanziaria, verranno assoggettati a tassazione in 6 quote costanti. Ciò comporterà lo svincolo annuale delle riserve per sestimi.

L'art. 1, comma 51, della Finanziaria per il 2008, infatti, prevede:

ART. 1, COMMA 51, DELLA FINANZIARIA PER IL 2008

L'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti dalla base imponibile Irap fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 previa indicazione nell'apposito prospetto di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), del citato Testo unico di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è **recuperato a tassazione in sei quote** costanti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla suddetta data del 31 dicembre 2007; in corrispondenza di tale recupero, si determina lo svincolo, per la quota Irap, delle riserve in sospensione indicate nel suddetto prospetto.



Nel nostro esempio, è evidente che la soluzione è penalizzante ai fini Irap poiché si procede al riallineamento annuale di 1/6 del valore già dal 2008 e fino al 2013, quando il riallineamento “naturale” si sarebbe iniziato nel 2013 e concluso nel 2014.

L'importo del riallineamento Irap si calcola nel seguente modo:

Ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili

euro 20.000,00 x 1/6 = euro 3.333,33

L'importo delle imposte differite da stornare annualmente si calcola nel seguente modo:

Ammontare del riallineamento Irap annuale
euro 3.333,33 x 3,9% = euro 130,00

Pertanto, sulla base della tabella di sviluppo degli ammortamenti posta nella tabella riportata precedentemente, avremo quanto segue.

ESERCIZIO 2008

La situazione al 31 dicembre 2008 è indicata nelle tabelle che seguono.

VALORI CIVILI	
Costo storico	: 100.000,00
Quota di ammortamento economico esercizio 2008	: 10.000,00
Fondo ammortamento al 31/12/2008	: 40.000,00
Valore netto in bilancio al 31/12/2008	: 60.000,00

VALORI FISCALI	
Costo storico	: 100.000,00
Quota di ammortamento ordinario esercizio 2008	: 10.000,00
Quota di ammortamento fiscale totale esercizio 2008	: 10.000,00
Fondo ammortamento al 31/12/2008	: 60.000,00
Valore netto al 31/12/2008	: 40.000,00

ASPETTO CIVILISTICO

Dal punto di vista civilistico verrà imputato al conto economico un ammortamento, pari a euro 10.000,00, secondo le regole stabilite dal codice civile.

La scrittura contabile da rilevare sarà la seguente.

Ammortamento

Ammortamento macchinario (CE B.10.b)	a	Fondo ammortamento macchinario (SP B.II.2)	10.000,00
---	---	---	-----------

Utilizzo fondo Imposte differite

Fondo imposte differite (SP B2) Irap (3.333,33 x 3,9%)	a	Imposte differite (CE 22)	130,00
---	---	---------------------------	--------

MODELLO UNICO 2009

IRES

Dal punto di vista dell'Ires verrà calcolato l'ammortamento ordinario che coincide con quello civilistico. Quindi, nel periodo di imposta in esame non si creano disallineamenti tra l'imputazione al conto economico e la deduzione fiscale.

La stessa situazione si avrà fino all'esercizio 2012, periodo nel quale le quote di ammortamento complessivamente dedotte dal reddito d'impresa avranno raggiunto il costo fiscalmente riconosciuto.

IRAP



Attenzione Dal punto di vista dell'Irap, invece, sarà necessario acquisire a tassazione 1/6 del valore del disallineamento (al lordo delle imposte differite) che risulta dal quadro EC del periodo d'imposta 2007, ossia l'importo del rigo EC21, colonna 1. Ciò non potrà che avvenire nel quadro IQ (Irap) nel quale, evidentemente, il prossimo anno verranno indicati appositi righe (variazione in aumento dell'imponibile) per gestire la questione. Tutto ciò impatta, come si è visto sopra, anche con la fiscalità differita (Irap) poiché di anno in anno occorrerà rettificare il fondo imposte per via del riassorbimento "anomalo" del disallineamento effettuato nel quadro IQ.

In definitiva, ciò che si intende evidenziare è che nel conto economico nel periodo 2008-2012 si calcoleranno i normali ammortamenti "ordinari" ma fiscalmente si avrà, almeno ai fini Irap, un riassorbimento (per 1/6 l'anno) della differenza civile-fiscale, agendo solo nel Modello Unico.

ESERCIZI 2013 E 2014

Dall'esercizio 2013 occorrerà continuare ad iscrivere nel conto economico gli ammortamenti fino a che il loro ammontare non raggiungerà il valore del cespite iscritto in bilancio; ciò avverrà nell'esercizio 2014. Tali ammortamenti non saranno, ovviamente, deducibili ai fini Ires in quanto la loro deduzione è avvenuta in via extracontabile (mediante ammortamenti anticipati) nei precedenti periodi di imposta. Pertanto, negli esercizi 2013 e 2014 si dovranno operare variazioni in aumento nel quadro RF con il contestuale riassorbimento del fondo per imposte differite.



Attenzione Nel 2013 e 2014 si avrà un riassorbimento dei disvalori civili e fiscali ai fini Ires; ai fini Irap occorre fare una ulteriore precisazione. Posto che ogni anno a partire dal 2008 e fino al 2013 si indicherà nel quadro IQ una variazione in aumento di 1/6 (euro 3.333,33), gli ammortamenti che si iscriveranno a conto economico dal 2008 in poi (euro 10.000,00) saranno sempre fiscalmente deducibili (ai fini Irap). In definitiva, le due regole (contabilizzazione degli ammortamenti a conto economico e riallineamento annuale per 1/6, viaggiano su piani distinti e indipendenti.

RIALLINEAMENTO ISTANTANEO - L'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Fortunatamente, l'art. 1, comma 48, della Finanziaria per il 2008, stabilisce che l'eccedenza dedotta ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del Tuir nel testo previgente alle modifiche recate dalla stessa Finanziaria, possa essere immediatamente riallineata mediante opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap, con aliquota:

- del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
- del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- del 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Pertanto, nel nostro esempio avremo:

Ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili
euro 20.000,00 x 12% = euro 2.400,00



L'imposta deve essere versata obbligatoriamente in 3 rate annuali (40%; 30%; 30%), di cui la seconda e la terza maggiorate degli interessi del 2,5%; tuttavia, al momento non si conoscono, né le modalità concrete di versamento, né i termini in cui i versamenti dovranno essere eseguiti, poiché tali elementi sono demandati ad un apposito regolamento attuativo.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale e, in tal caso, deve essere richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili. Occorrerà attendere il previsto decreto attuativo per avere conferma che le classi omogenee siano costituite dai singoli righe del quadro EC ovvero se sarà possibile spaccettare ulteriormente l'importo di ogni singolo rigo.



Importante Con il versamento dell'imposta sostitutiva, l'impresa potrà riallineare i valori fiscali a quelli civili e quindi dedurre (nuovamente) negli esercizi 2013 e 2014 gli ammortamenti (all'epoca già dedotti sotto forma di ammortamenti anticipati) che, invece, in assenza di versamento dell'imposta stessa, sarebbero indeducibili ai fini Ires/Irpef.

È evidente che la convenienza a tale affrancamento è funzione:

- dell'aliquota di ammortamento del cespite da riallineare (più è elevata e più conviene);
- del periodo in cui il disallineamento si è verificato (più è a ridosso del 2008 e più conviene).

Ciò in quanto, come intuitivo:

COME SCEGLIERE	
Non conviene	Conviene
<p>Un ammortamento anticipato pari a 100 su un immobile (aliquota 3%) calcolato nel 2007, comporta la possibilità di ricalcolare nuovamente l'ammortamento già dedotto nel 2007 solo nel lontano 2039 (2007 + 32 anni) ottenendo un vantaggio in termini di minor imposta che si pagherà (nel 2039) pari al 31,4% dell'Ires e Irap (27,5%+3,9%). Quindi, pago 12 subito (o meglio in 3 rate) contro un vantaggio di 31,4 tra 32 anni! In termini finanziari non occorre fare conti per comprendere che l'affrancamento non conviene.</p>	<p>Un ammortamento anticipato pari a 100 su un computer (aliquota 20%) calcolato nel 2007, comporta la possibilità di ricalcolare nuovamente l'ammortamento già dedotto nel 2007 nel 2011 (2007 + 4 anni) ottenendo un vantaggio in termini di minor imposta che si pagherà (nel 2011) pari al 31,4% dell'Ires e Irap (27,5%+3,9%). Quindi, pago 12 subito (o meglio in 3 rate) contro un vantaggio di 31,4 tra 4 anni! In termini finanziari, con i tassi bancari correnti l'affrancamento potrebbe convenire, posto anche che sulla seconda e terza rata è dovuto un interesse del 2,5%.</p>

RIVOLUZIONE IN CASA IRAP

La base imponibile diversifica le imprese

PROVA GRATUITAMENTE
"SETTIMANA PROFESSIONALE"
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Lelio Cacciapaglia*

La Finanziaria per il 2008 riscrive completamente la base imponibile Irap per le imprese, creando una dicotomia tra soggetti Ires e soggetti Irpef. Ed infatti, dal periodo d'imposta 2008, per effetto dei commi 50, 51 e 52 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008, unitamente alla riduzione dell'aliquota dal 4,25% al 3,9%, viene soppresso l'art. 11/bis del decreto Irap (che dettava i principi generali della base imponibile validi per tutti i soggetti imprenditori).

In sostanza la Finanziaria 2008:

- riduce l'aliquota Irap "ordinaria" dal 4,25% al 3,9%;
- introduce, per i soggetti Ires, la determinazione dell'imponibile strettamente vincolata ai valori di bilancio delle voci rilevanti ai fini dell'imposta senza alcuna rettifica derivante da norme del Tuir (art. 5 del riformulato D.Lgs. n. 344 del 1997);
- prevede, viceversa, per le imprese individuali e per le società di persone la determinazione dell'imponibile basandosi sui valori fiscali delle voci rilevanti (nuovo art. 5-bis del citato D.Lgs. n. 344/97);
- individua in modo completamente innovativo la base imponibile per le banche e gli enti finanziari (art. 6);
- individua in modo completamente innovativo la base imponibile per assicurazioni (art. 7);
- lascia immutata, la determinazione della base imponibile dei lavoratori autonomi;
- lascia immutata la determinazione base imponibile degli enti non commerciali che continuano ad utilizzare il metodo cd. "retributivo";
- rimodula, allo scopo di garantire l'invarianza di gettito, gli scaglioni di esenzione e gli sgravi del cuneo fiscale;
- dispone, a partire dal 2009, che l'Irap è imposta regionale che deve dunque essere non solo versata alle Regioni ma anche da essi direttamente gestita.

Non sono oggetto di questo lavoro le novità relative alle banche e alle assicurazioni.

* *Publicista, Docente SSEF.*

ALIQUOTA D'IMPOSTA

Come già detto, l'aliquota ordinaria IRAP passa dall'attuale 4,25% al 3,9%, con una riduzione di 0,35 punti percentuali. Si segnala, inoltre, che per gli esercenti attività agricola è stata stabilizzata l'aliquota dell'1,9% che sino ad oggi aveva avuto carattere transitorio e veniva di anno in anno prorogata.

Resta salva la possibilità da parte delle Regioni, nei limiti della propria potestà legislativa, di ridurre l'aliquota per taluni settori di attività ritenuti meritevoli di tutela.

LE SOCIETÀ DI CAPITALI E GLI ENTI COMMERCIALI

Le variazioni in aumento e in diminuzione del quadro RF dell'Unico, a partire dal 2008, non avranno alcun effetto sul quadro IQ dell'Irap. Ed infatti, la Relazione illustrativa alla Finanziaria evidenzia che la nuova metodologia di determinazione dell'imponibile comporta uno "sganciamento" dell'Irap dall'imposta sul reddito, costituendo "il primo esempio di imposta diretta la cui base imponibile deriverà per intero dai dati di bilancio".

Anche per i soggetti IAS, sia che adottino i principi internazionali di redazione del bilancio per obbligo sia per opzione, si attua a partire dal 2008, per la determinazione dell'imponibile, il principio di "derivazione" di quest'ultimo dalle voci di bilancio. Ed infatti, il successivo comma 2 del citato art. 5 del decreto Irap prevede ora che "per soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate nel comma 1."

Dunque, per tutte le società di capitali, ai fini Irap, non rileveranno:

- l'ineducibilità degli costi riferiti a soggetti residenti in Paesi non white list (Tuir - art. 110, comma 10 e seg);
- le rettifiche da *transfer pricing* per transazioni tra soggetti non residenti quando effettuate a valori inferiori al quello "normale";
- la parziale deducibilità dei costi delle autovetture e telefoni;
- la parziale ineducibilità delle spese di rappresentanza (per le quali si attende la completa riformulazione normativa mediante l'atteso apposito decreto previsto dalla Finanziaria 2008).

Inoltre, la base imponibile non subirà più "oscillazioni" derivanti da quei componenti contabilizzati in bilancio in base al principio di competenza temporale ma traslati da punto di vista fiscale, quali, ad esempio:

- le plusvalenze rateizzate;
- le spese rateizzate di manutenzione, riparazione e ammodernamento, poiché eccedenti il 5% del valore dei cespiti;
- la quota deducibile rateizzata delle spese di rappresentanza.



Attenzione Ad ogni modo, tutte le variazioni in aumento per ripartizioni effettuate sino al 2007 continueranno ad essere portate a tassazione ai fini Irap sino ad esaurimento (es., plusvalenze rateizzate), così come continueranno a essere dedotti fino a esaurimento tutti i costi splittati per legge (es., i “quinti” di manutenzione eccedenti il 5% e le spese di rappresentanza)

Sempre la relazione illustrativa, chiarisce che le modifiche alla determinazione della base imponibile, hanno lo scopo di “*semplificare le regole di determinazione della base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive e di separare la disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente l’imposta sul reddito*”.



Attenzione Ne consegue che per il futuro, il campo di battaglia su cui si giocheranno le verifiche fiscali, ai fini Irap, non sarà più il decreto Irap e il Tuir, ma la norma Irap riformulata e i principi contabili di redazione del bilancio. Ed infatti, il comma 5 dell’articolo 5, dispone innovativamente che “*indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall’impresa*”.

Quindi, gli organi verificatori in sede di ispezione si dovranno attenere alle regole di formazione del bilancio previste, a seconda dai casi, dai principi nazionali dell’OIC o da quelli internazionali IAS.

Occorre, al riguardo, prendere atto che le differenti impostazioni di bilancio tra soggetti Ias e soggetti non Ias comportano una differente base imponibile con conseguente differenza di imposta.

Si immagini:

- le imprese che utilizzano il metodo patrimoniale (ossia quello classico) per la contabilizzazione dei contratti di *leasing* iscrivono a conto economico (e deducono) l’intero importo del canone di locazione di competenza dell’anno;
- diversamente, le imprese che adottano gli IAS (metodo finanziario) contabilizzano a conto economico (e deducono) solo gli ammortamenti e gli oneri finanziari impliciti nel canone di competenza, ossia un importo inferiore rispetto al metodo tradizionale.

Tuttavia, occorre annotare che a beneficio, sostanzialmente (ed esclusivamente), dei soggetti IAS, l’art. 5, comma 3, ultimo periodo del decreto Irap prevede la possibilità di dedurre dalla base imponibile un importo pari ad 1/18 del costo sostenuto a titolo di:

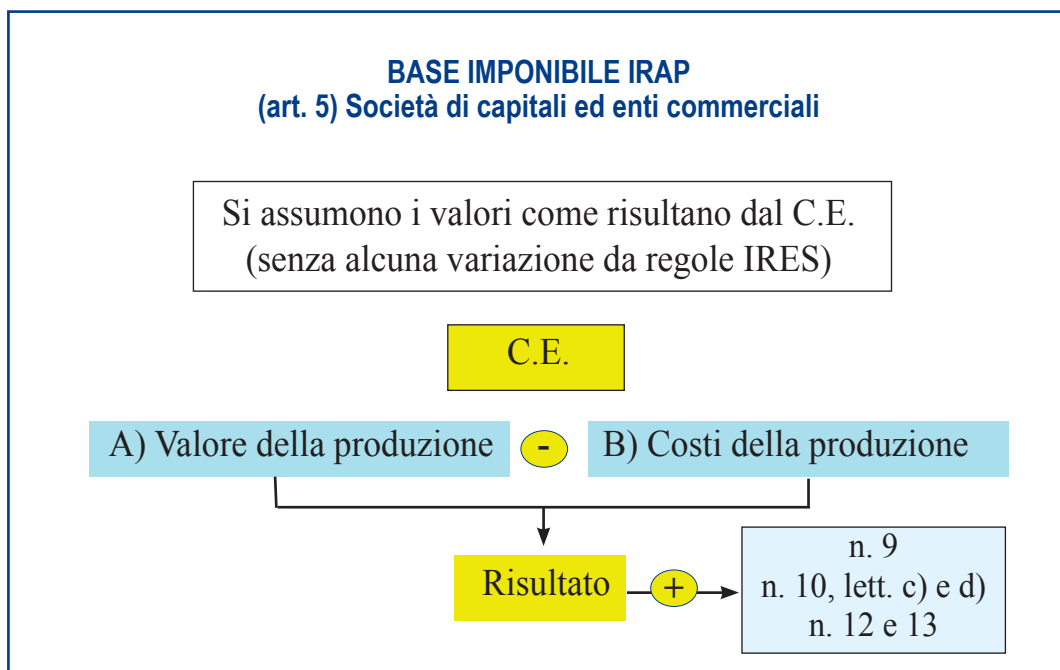
- avviamento;
- spese per l’acquisizione di marchi,

a prescindere dalla iscrizione dell’ammortamento a conto economico. Si tratta, come evidente, di una disposizione volta a favorire quelle imprese che adottano i principi contabili internazionali i quali, come noto, non calcolano più ammortamenti su tali voci che sono, invece, annualmente, soggette all’*impairment test*, ossia alla valutazione o svalutazione in base al mercato con interessamento in controparita del patrimonio netto, senza alcuna influenza sul conto economico.



Tale circostanza si presenta critica principalmente per i bilanci IAS caratterizzati da una notevole alea considerato che le valutazioni delle poste di bilancio, caratterizzata da metodologie statistiche e attuariali assai complesse, sono rimesse, in definitiva, alla determinazione e responsabilità degli amministratori. Essendo difficilmente confutabili tali valori se non a posteriori sulla base del diverso andamento aziendale rispetto a quanto originariamente previsto, si assisterà presumibilmente o ad una acquiescenza degli organi verificatori rispetto a quanto dichiarato dalle società o, viceversa, ad un puntuale disconoscimento della base imponibile con relativo defaticante contenzioso tributario affidato ai giudici delle commissioni tributarie che dovranno a loro volta acquisire conoscenze sui principi contabili. Si ricorda che in campo tributario non è prevista la figura del consulente del giudice.

Più in particolare, il riformulato art. 5, comma 1, del decreto Irap prevede che la base imponibile è determinata *“dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui al primo comma lettere A e B dell’articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci 9, 10, lettere e) e d), 12 e 13, così come risultanti dal conto economico dell’esercizio.*



Il valore della produzione netta, sia per le imprese IAS sia per quelle che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali è, dunque, costituita dalla differenza tra:

- valore della produzione (lettera A del conto economico);
- costi della produzione (lettera B del conto economico),

Occorre, tuttavia, escludere:

1. le spese per il personale;
2. le svalutazioni dei crediti compresi nell’attivo circolante e delle disponibilità liquide;
3. gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti.

I sopra indicati nn. 1 e 2 non costituiscono una novità, mentre, alla luce delle modifiche della Finanziaria, risulta critico l'inserimento degli "accantonamenti per rischi e altri accantonamenti" posto che sino a ieri se l'accantonamento era non deducibile, diveniva tuttavia rilevante ai fini Irap il pagamento del costo mediante una variazione in diminuzione, così come ancora oggi avviene ai fini Ires.

Esempio



- Società Inciampo srl
- Ha un contenzioso in corso con il proprio cliente Scalino snc per violazione della concorrenza.
- L'importo richiesto da Scalino snc è pari a €. 70.000.
- A fine anno 2008 l'amministratore Unico della Inciampo Srl, sulla base delle osservazioni del proprio legale, decide di iscrivere un accantonamento per rischi di €. 50.000.
- Nel 2008 detto accantonamento non è deducibile per via di quanto previsto dall'art. 5, come riformulato dalla Finanziaria.
- Nel 2009 si definisce la causa e il giudice stabilisce che l'azienda deve al cliente un importo pari a €. 60.000.
- Ebbene, ai fini Irap la società Inciampo srl potrà dedurre solo €. 10.000, ossia la quota che nel 2009 viene portata a conto economico.

Diversi	a	(SP – D14) Debiti verso "X" per sentenza	60.000
(SP – B3) Storno F.do Rischi	50.000		
(CE – B14) Costo d'esercizio	10.000		

Se dal punto di vista Ires, questo (corretto) metodo di contabilizzazione consente ai fini delle imposte sui redditi l'integrale deducibilità dei 60.000 euro nel periodo d'imposta 2009 (€. 10.000 perché imputate a CE e €. 50.000 mediante una variazione in diminuzione del reddito nel quadro RF), ciò non è possibile ai fini Irap, laddove si potrà dedurre solo €. 10.000 posto che non è (più) possibile effettuare alcuna variazione in diminuzione ai fini della predetta imposta.



Tale circostanza lascia assai perplessi poiché rischia di premiare quelle società che, disinteressandosi dei corretti principi contabili, imputano il costo solo al momento in cui esso è definitivamente certo (ossia alla data della sentenza del giudice), ottenendo in questo modo la completa deducibilità ai fini Irap del relativo componente. Peraltro, è oggettivamente complesso da parte dell'Ufficio sindacare la redazione di un bilancio eccettuando la mancanza di prudenza dell'amministratore che non ha iscritto all'epoca il fondo rischi, riprendendo a tassazione il costo quando esso diviene certo a seguito della sentenza. La questione meriterebbe una soluzione normativa o interpretativa.

Restano, inoltre, non deducibili ai fini Irap:

- le spese per il personale dipendente e assimilato classificate anche in voci diverse dalla voce B9;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lett. b), numeri da 2 a 5 dell'art. 11 del decreto Irap (ossia, costi per collaborazioni occasionali, co.co.co., associati in partecipazione, obblighi di fare, non fare, permettere, ovunque classificati);
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto.
- le perdite su crediti;
- l'ICI.



Attenzione

Non si fa più riferimento agli interessi determinati con la collaudata formula risultante dai criteri previsti dal D.M. 24 aprile 1998, bensì a quelli “risultanti dal contratto”. Al riguardo, occorre convenire che gli interessi non risultano dal contratto ove, invece, è indicato il tasso d'interesse. Ad ogni modo, è invalso l'uso da parte delle società di leasing di trasmettere al cliente, a fine anno, il riepilogo degli interessi e della quota capitale estinti nell'anno a seguito del pagamento dei canoni



Occorrerà chiarire se sarà necessario rifarsi agli interessi da contratto solo per i *leasing* stipulati dal 2008, oppure anche a quelli stipulati precedentemente. Per questi ultimi, tuttavia, introdurre tale innovativa metodologia solo a partire dal 2008 comporta risultati irrazionali, poiché sommando gli interessi calcolati con il “vecchio” metodo e quelli determinati con il “nuovo” metodo, non si ottiene il reale importo degli interessi complessivi del contratto. Verosimilmente, posto che il vecchio metodo (calcolo lineare degli interessi) applicato nei primi anni di mutuo, comporta interessi minori rispetto al nuovo metodo con piano di ammortamento francese a scalare, il contribuente è avvantaggiato perché nei primi anni ha interessi minori rispetto al piano di ammortamento a scalare (nei primi anni sono quasi tutti interessi). Quindi, ha avuto una indeducibilità Irap minore.



Attenzione

Per le spese del personale non classificabili nella voce B9, posto che è stato soppresso il comma 2 dell'art. 11 del decreto Irap e il suo contenuto non è stato riproposto in altra parte della norma, è da ritenersi che non siano più deducibili “le somme erogate a terzi per l'acquisto di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti o collaboratori e quelle agli stessi erogate a titolo di rimborso analitico di spese sostenute per il compimento delle loro mansioni lavorative.”. Si tratta, in particolare, dei servizi di mensa e di trasporto collettivo nonché delle spese per rimborso di vitto, alloggio e trasporto in occasione di trasferte.



Tale circostanza sorprende soprattutto per le spese che il dipendente o collaboratore sostiene nell'interesse del datore (tute da lavoro, scarpe antincendio e antiscivolo, etc.)

Da ultimo, concorrono come per il passato alla formazione del valore della produzione, i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili (l'esempio classico è quello dei contributi per l'assunzione di personale dipendente o quelli per la riduzione degli interessi su finanziamenti).



Importante In materia di plusvalenze e minusvalenze, si segnala che rilevano sia quelle derivanti da vendite di routine dei cespiti (contabilizzate nella voce A5 del conto economico) sia quelle derivanti dalla cessione di immobili "patrimonio", vale a dire immobili categoria catastale abitativa (categoria catastale da A1 a A9), concessi in locazione o comodato, ossia non utilizzati strumentalmente direttamente dall'impresa.

Restano fuori, dunque, le plus/minus derivanti da cessioni di carattere straordinario (voce E del conto economico) che i principi contabili individuano esemplificando in quelle derivanti da vendite di cespiti a causa della modifica del processo produttivo.

LA GESTIONE DEI DISALLINEAMENTI DA QUADRO EC

La circostanza che la base imponibile è costituita dal mero dato di bilancio, non consente più di dedurre (neanche) ai fini Irap i componenti extracontabili da quadro EC (la disposizione, come noto, ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi).

La norma della Finanziaria, con riferimento ai disallineamenti determinatisi a tutto il 2007 ed evidenziati nel quadro EC dell'Unico, prevede il loro recupero a tassazione non in modo naturale negli anni (mediante, ad esempio, la prosecuzione degli ammortamenti del cespite con riferimento al quale è stato calcolato l'ammortamento anticipato o la vendita del cespite), bensì a tappe forzate in sei quote costanti a partire dal periodo di imposta 2008. Corrispondentemente, ogni anno si ha il progressivo svincolo (ai fini Irap) della quota di riserva in sospensione. **(Per approfondimenti si rinvia al n. 6 di questa Rivista – Speciale finanziaria 2008 - Quadro EC – Riallineamenti a pagamento).**

IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE

Il nuovo art. 5-bis del decreto Irap prevede, indipendentemente dal regime contabile adottato - ordinario o semplificato - che il valore della produzione netta è costituito dalla differenza tra:

- i ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f) e g) del tuir, corretti con le variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93 del tuir;
- i costi per materie prime, semilavorati, merci, servizi, nonché ammortamenti e canoni di locazione dall'altro.



IN ESTREMA SINTESI LA BASE IMPONIBILE È DATA:

Da un lato da:

- Ricavi per vendite di beni e prestazione di servizi
- Risarcimenti assicurativi (su perdita o danneggiamento di beni merce)
- Contributi integrativi del prezzo di vendita (in generale di carattere statale)

Dall'altro lato da:

- Costi M.P., sussidiarie e di consumo, merci
- Costi dei servizi
- Ammortamenti e canoni leasing beni materiali e immateriali

Il risultato è poi incrementato o diminuito, a seconda dei casi, dalla differenza di magazzino.

Appare evidente la **manca** della voce **“Oneri diversi di gestione”**.

Rientrano in questa categoria, ad esempio:

- imposta di registro;
- imposte ipotecaria e catastale;
- tassa concessioni governative;
- imposta di bollo;
- I.C.I.;
- imposta comunale sulla pubblicità e altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);
- imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 22;
- pro-rata Iva indetraibile;
- tassa raccolta rifiuti;
- altre imposte.

Inoltre, sono “Oneri diversi di gestione” i costi ed oneri diversi, di natura non finanziaria, ad esempio:

- contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- omaggi ed articoli promozionali;
- oneri di utilità sociale, non iscrivibili alla voce B9;
- liberalità;
- abbonamenti a giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi d'acquisto di giornali, riviste e pubblicazioni varie;
- costi ed oneri vari di natura tecnica, amministrativa, legale e commerciale diversi da quelli iscrivibili come servizi (ad es. spese per deposito e pubblicazione di bilanci, verbali assembleari, ecc.);
- costi per la mensa gestita internamente dall'impresa al netto dei costi per il personale impiegato direttamente e degli altri costi “esterni” imputati ad altre voci;
- differenze inventariali riconosciute al proprietario dell'azienda condotta in affitto o in usufrutto;
- oneri derivanti da operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione, qualora queste si configurino come prestiti di beni.

Anche in questo caso sono, comunque, non deducibili, in via generale:

- le spese per il personale dipendente e assimilato classificate anche in voci diverse dalla voce B9;
- i costi, i compensi e gli utili indicati nel comma 1, lett. b), numeri da 2 a 5 dell'art. 11 del decreto Irap (ossia, costi per collaborazioni occasionali, co.co.co., associati in partecipazione, obblighi di fare, non fare, permettere, ovunque classificati);
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'ICI.

Come previsto per i soggetti Ires, anche per i soggetti Irpef è previsto espressamente che concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili.



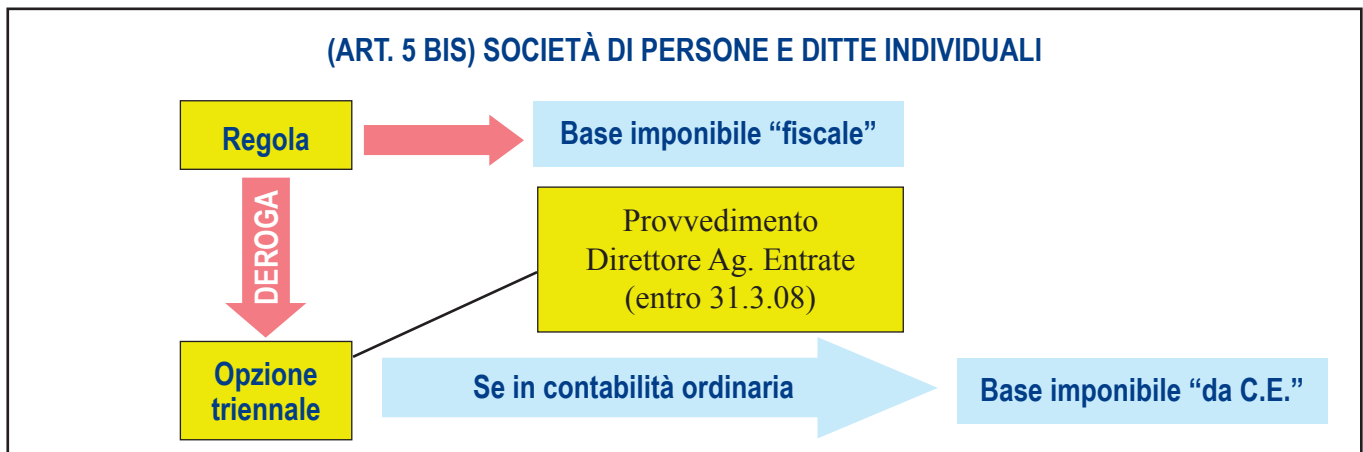
Attenzione

Per le società di persone e le imprese individuali, continuano a rilevare come per il passato le variazioni in aumento e in diminuzione previste per la determinazione del reddito ai fini Irpef. Una precisazione si impone. Per questi soggetti non si farà riferimento al bilancio che, peraltro, potrebbe anche mancare, bensì a quanto risultante dalle scritture contabili, rettificato in base alle regole del Tuir.

L'ultimo periodo del nuovo art. 5-bis del D.Lgs. n. 446 del 1997 prevede, infatti, che “i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale”.

DITTE E SOCIETÀ DI PERSONE – POSSIBILE OPZIONE

Il comma 2 del riformulato art. 5-bis del decreto Irap, prevede la possibilità per questi soggetti (se in contabilità ordinaria) di optare, con effetto irrevocabile per tre periodi d'imposta, per il metodo di "derivazione" dal bilancio previsto per le società di capitali. L'opzione, da esercitarsi in base a quanto prevederà un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2008, allo scadere del triennio si intende automaticamente prorogata salvo opzione di "uscita" dal regime di bilancio e rientro nel regime naturale, anch'esso irrevocabile per tre periodi d'imposta.



IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE - I CALCOLI DI CONVENIENZA

Sui soggetti Ires non ci sono scelte da fare. Il metodo è inesorabilmente quello da bilancio, con tutti i relativi (eventuali) vantaggi derivanti dalla possibilità di dedurre componenti che deducibili non sono ai fini Ires.

Le imprese individuali e le società di persone, invece, possono scegliere. Non v'è dubbio che in linea di principio non è possibile individuare la soluzione migliore che deve, necessariamente, essere cucita su misura all'azienda. In linea di principio si osserva che:

Metodo da bilancio (opzionale) → Consente di dedurre al 100% i costi delle voci rilevanti Irap. Ad esempio, i costi auto e le spese telefoniche. Tutte le variazioni in aumento o in diminuzioni ai fini Ires sono irrilevanti (rappresentanza, manutenzioni eccedenti il 5%, plusvalenze rateizzate), salvo quelle in corso che vanno a naturale completamento.

Metodo fiscale (naturale) → L'analitica indicazione dei costi deducibili, circoscritta a costi di materie prime, sussidiarie e di consumo, merci, costi dei servizi, ammortamenti e canoni leasing di beni materiali e immateriali, lascia fuori numerosi costi aziendali costituiti dagli "oneri diversi di gestione".

Sono escluse dalla base imponibile IRAP le plusvalenze (e minusvalenze) comprese quelle derivanti da immobili patrimonio che, invece, nel "metodo da bilancio" rilevano.

A questo punto l'analisi di convenienza si deve necessariamente spostare sui dati contabili di ogni singola impresa. Sicuramente se l'impresa individuale o la società di persone che utilizza il metodo da "bilancio" ha in animo di cedere immobili "patrimonio", è opportuno che resti nel "metodo fiscale" allo scopo di non tassare la relativa plusvalenza.

IL RECUPERO DELLA BASE IMPONIBILE

La riduzione dell'aliquota Irap dal 4,25% al 3,9%, a differenza dell'IRES, non è stata accompagnata da un netto aumento della base imponibile, talché il pareggio di gettito si è avuto mediante una generalizzata riduzione delle deduzioni dall'imponibile. Vediamo, nelle tabelle a seguire, i nuovi valori in vigore dal 2008.

DEDUZIONI CUNEO FISCALE (escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti)		
	ANNO 2007	ANNO 2008 e segg.
Per ogni dipendente (eccetto regioni sotto indicate)	5.000	4.600
Per ogni dipendente (regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia)	10.000	9.200
Deduzione contributi	100%	100%

DEDUZIONI FORFETARIA FINO AD UN MASSIMO DI 5 DIPENDENTI (alternativa alle precedenti)		
	ANNO 2007	ANNO 2008 e segg.
Per ogni dipendente (con ragguaglio ad anno)	2.000	1.850
Compete alla generalità delle aziende commerciali e dei professionisti compreso i produttori agricoli con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori nel periodo d'imposta a euro 400.000.		

Inoltre, anche la franchigia Irap subisce modifiche.

FRANCHIGIA DI ESENZIONE IRAP			
	ANNO 2007	ANNO 2008 e segg. Lavoratori autonomi, imprese individuali e società di persone e soggetti equiparati	ANNO 2008 e segg. Altri soggetti
Fino a euro 180.759,91	8.000	9.500	7.350
Fino a euro 180.839,91	6.000	7.125	5.500
Fino a euro 180.919,91	4.000	4.750	3.700
Fino a euro 180.999,91	2.000	2.375	1.850



Importante Restano ferme, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, le deduzioni dalla base imponibili disciplinate dai commi 4-quater, quinquies, sexies e septies, concenenti l'incremento della base occupazionale.

L'IRAP IMPOSTA REGIONALE DAL 2009

La finanziaria 2008 dispone che *“l'imposta regionale sulle attività produttive assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale”*.

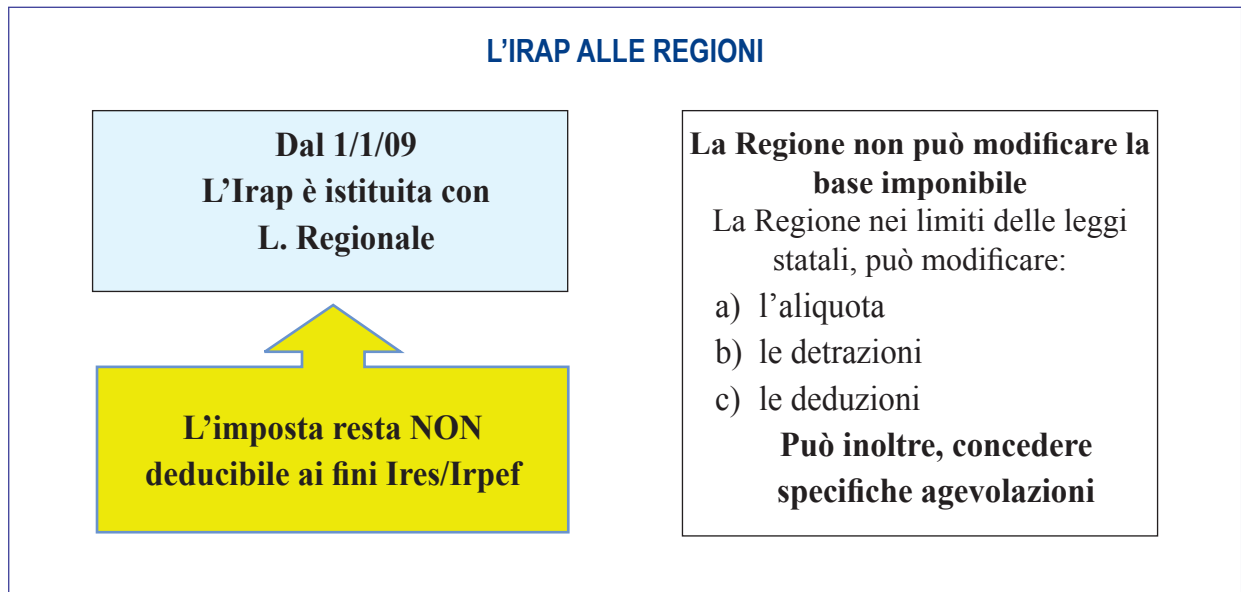


Importante Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione annuale IRAP non dovrà più essere presentata in forma unificata, ma sarà presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma ove il soggetto passivo è domiciliato fiscalmente.



Le funzioni di accertamento e di riscossione dell'imposta restano allo Stato, dunque l'agenzia delle entrate dovrà necessariamente disporre della dichiarazione Irap del contribuente. Ciò significa che le Regioni una volta ricevuta la dichiarazione dovranno trasmetterla agli uffici. Vedremo come la questione verrà risolta dal punto di vista operativo.

La disposizione, ribadisce, in ogni caso, l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte statali. Viene previsto, da un lato, il divieto per le regioni di "modificare le basi imponibili" e, dall'altro, la possibilità, nei limiti stabiliti dalle leggi statali, di "modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni".



IRES – INTERESSI PASSIVI Dal 2008 si cambia

PROVA GRATUITAMENTE
“SETTIMANA PROFESSIONALE”
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Lelio Cacciapaglia*

I criteri di deducibilità degli interessi passivi delle imprese sono ad un bivio. Da un lato i soggetti Ires con le stringenti disposizioni che limitano la loro deduzione in base al 30% del Risultato Operativo Lordo, dall'altro le imprese individuali e le società di persone che beneficiano di norme assai più permissive. Facciamo il punto della situazione per comprendere fino a che punto valga la pena, come si legge in questi giorni, trasformarsi in società di persone per sfuggire alla “tagliola” della deducibilità degli interessi passivi nei limiti del 30% del risultato operativo lordo.

Quasi una riforma quella della Finanziaria per il 2008 che per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, riscrive completamente la disciplina degli interessi passivi delle imprese.

Preliminarmente occorre prendere atto che sono stati soppressi, nell'ambito del Tuir:

- art. 97 (pro rata patrimoniale)
- art. 98 (*thin capitalization*)

Mentre l'art. 96 (che conteneva sino al 2007 il cd. pro-rata generale di deducibilità degli interessi passivi) viene completamente riscritto per accogliere la nuova disciplina.



Importante

La particolarità consiste nel fatto che le disposizioni contenute nel novellato art. 96 si applicano solo ai soggetti Ires e non a imprese individuali e società di persone.

* Dottore commercialista - Revisore contabile.

DISCIPLINA INTERESSI PASSIVI (DAL 2008)

Imprese individuali e società di persone	Società di capitali e enti commerciali
<ul style="list-style-type: none"> ● il cd. pro-rata generale di deducibilità degli interessi passivi previsto dall'art. 96 viene tralato, con modifiche, nell'articolo 61 il quale prevede che: <i>“Gli interessi passivi inerenti l'esercizio d'impresa sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”</i>. ● l'art. 97 (pro-rata patrimoniale) è soppresso. 	<ul style="list-style-type: none"> ● il cd. pro-rata generale di deducibilità degli interessi passivi previsto dall'art. 96 è soppresso; ● l'art. 96 contiene ora la nuova disciplina peculiare per i soggetti Ires; ● l'art. 97 (pro-rata patrimoniale) è soppresso; ● l'art. 98 (thin cap) è soppresso.

IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETÀ DI PERSONE

Posto che il novellato art. 96 del TUIR trova applicazione solo nei confronti dei soggetti IRES, ne restano estranee, come detto, le imprese individuali e le società di persone.

OSSERVAZIONI DELLA COMMISSIONE BILANCIO DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

“Si tratta di un’agevolazione diretta a favorire le imprese “minori”, che determina tuttavia un disallineamento tra la disciplina applicabile alle imprese in funzione della forma societaria rivestita e che potrebbe perciò determinare un riposizionamento da parte dei soggetti interessati in relazione al vantaggio fiscale conseguibile. In pratica, potrebbe manifestarsi una tendenza dei contribuenti, anche di grandi dimensioni, a “migrare” verso la forma delle società di persone per evitare l’applicazione del nuovo regime di indeducibilità.”

LA COMMISSIONE DI STUDIO SULLA FISCALITÀ DELLE IMPRESE IMMOBILIARI

Il comma 36 dell'articolo 1 della Finanziaria per il 2008 (24 dicembre 2007, n. 244) prevede che con apposito decreto venga istituita una Commissione di studio sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito entro il 30 giugno 2008 di proporre norme al Parlamento per la rivisitazione della normativa.



Importante Sino ad allora, la norma dispone l'irrelevanza ai fini dell'art. 96 (ossia della nuova disciplina che prevede la deduzione degli interessi passivi nei limiti del 30% del ROL) degli interessi passivi relativi a mutui ipotecari su immobili destinati alla locazione da ritenersi, pertanto, deducibili (a prescindere dalla eventuale capitalizzazione).

LE NORME CHE SOPRAVVIVONO

Alcune disposizioni che riguardano la (in)deducibilità degli interessi passivi delle imprese (o di società) restano in vigore e vanno considerate **a monte** della nuova disciplina. Si tratta, in particolare:

- **transfert pricing:** comma 7 dell'articolo 110 del Tuir;
- **interessi dovuti a soggetti non elencati nella "white list"** (soggetti ex black list): comma 10 art. 110 del Tuir;
- **obbligazioni a ristretta base societaria:** articolo 3, comma 115, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549;
- **prestiti di soci alle proprie cooperative:** articolo 1, comma 465, legge 30 dicembre 2004, n. 311;
- **interessi società di gestione immobiliare:** articolo 90, comma 2 del Tuir (la Finanziaria, tuttavia, ha introdotto una importante norma di carattere interpretativo).

GLI INTERESSI PASSIVI CAPITALIZZATI

Non si modifica la disposizione contenuta nell'art. 110, comma 1, lettera b), del Tuir la quale prevede che *"per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge"*. Dunque, gli interessi che in base ai principi contabili (nazionali o internazionali) si cumulano sul costo dei beni strumentali sono deducibili poiché incrementano il costo fiscalmente riconosciuto dei beni e ne seguono la sorte (ammortamenti).

OIC

Il principio OIC 16 prevede che possono essere capitalizzati gli oneri finanziari relativi all'acquisizione dei beni strumentali fino al momento in cui sono "pronti per l'uso" e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi.

I presupposti per la capitalizzazione sono:

- a) gli interessi devono riguardare somme prese a prestito per l'acquisto o a costruzione delle immobilizzazioni (cd. mutui di scopo);
- b) gli interessi passivi capitalizzabili in caso di costruzione del cespite vanno dall'inizio della costruzione e fino al momento in cui bene è utilizzabile;
- c) gli interessi passivi capitalizzabili in caso di acquisto vanno dalla data in cui si ha un esborso al fornitore del bene (anche a titolo di acconto) e sino a quando il bene non è utilizzabile (consegna, trasporto, montaggio e messa a punto); il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore ed il momento in cui

- il cespite è pronto per l'uso deve essere significativo talchè normalmente si tratta di beni che vengono appositamente costruiti per il soggetto che li ordina;
- c) il finanziamento deve essere stato effettivamente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti.

IAS

Lo IAS 23 fissa i criteri per la capitalizzazione degli interessi nel caso in cui l'impresa:

- richiede finanziamenti specifici al fine di procurarsi beni determinati;
- richiede finanziamenti in modo generico e li utilizza al fine di ottenere beni che giustifichino la capitalizzazione di tali oneri.

Dunque i principi contabili internazionali consentono, alternativamente, di escludere ovvero di includere gli interessi nel costo del cespite.



Importante

In particolare lo IAS 23 prevede che gli interessi capitalizzabili sono quelli che non sarebbero stati sostenuti se non si fosse acquisito il bene, indipendentemente dal fatto che esista uno specifico finanziamento al riguardo come invece richiesto dalla normativa nazionale.

I FINANZIAMENTI RELATIVI AGLI IMMOBILI MERCE

L'art. 110, comma 1, lett. b) del Tuir, prevede che *“per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione”*. In sostanza per le imprese immobiliari anche per il bene merce immobile è possibile capitalizzare i relativi interessi passivi. La Ris. n. 3 del 14 febbraio 2008 emanata dal Dipartimento delle Politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze precisa che *“La ragione di tale esclusione risiede nel fatto che detti interessi passivi, così come gli altri elementi oggetto di patrimonializzazione (mano d'opera, materie prime, altri oneri accessori di diretta imputazione etc...), concorrono indistintamente alla determinazione del costo contabile e fiscale.”*

Occorre sottolineare che la norma fa riferimento solo agli immobili *“costruiti”* o *“ristrutturati”* ma non si parla di immobili acquistati.



Importante

Tuttavia, prosegue la risoluzione, *“ancorchè riferito espressamente alle fattispecie contemplate dal citato art. 110 del Tuir, il trattamento in questione si rende applicabile anche agli interessi passivi imputati, sempre secondo corretti principi contabili, ad incremento del costo delle rimanenze di beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa diversi dagli immobili (cfr. OIC n. 13 del 13 luglio 2005 e IAS n. 23). Ciò in ragione del fatto che, ai fini fiscali, le rimanenze sono assunte secondo il loro valore correttamente rappresentato in bilancio (combinato disposto art. 110, comma 1, alinea b, e artt. 92 e 93 dello stesso Tuir)”*.

I SOGGETTI IRES COMUNQUE ESCLUSI

Per espressa disposizione normativa sono esclusi dalla nuova disciplina di cui all'art. 96 del Tuir i soggetti elencati in tabella.

SOGGETTI IRES ESCLUSI
Società di gestione dei fondi comuni di investimento mobiliare aperti
Società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti nell'albo
Società di intermediazione mobiliare
Soggetti operanti nel settore finanziario ed iscritti negli elenchi, generale e speciale, di cui, rispettivamente, agli artt. 106 e 107 del testo unico bancario, approvato con d.lgs. 1 settembre 1993, n. 385
Istituti di moneta elettronica
Società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, ai sensi dell'art. 96 del D.P.R. n. 554 del 1999
Società di progetto costituite ai sensi dell'art. 156 del d.lgs. n. 163 del 2006 (codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture
Società costituite per il realizzo e l'esercizio di interporti di cui alla Legge n. 240/90;
Società in cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione
Imprese di assicurazione
Società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi
Società finanziarie, cioè soggetti che esercitano, in via esclusiva o prevalente, l'attività di assunzione di partecipazioni aventi le caratteristiche indicate dalla Banca d'Italia ovvero oltre attività espressamente indicate

LA NOZIONE DI INTERESSI O ONERI FINANZIARI

Ai fini della nuova disciplina *“assumono rilevanza gli interessi passivi e gli interessi attivi, nonché gli oneri ed i proventi assimilati, derivanti da contratto di mutuo, da contratti di locazione finanziaria, dall'emissione di obbligazioni e titoli similari e da ogni altro rapporto avente causa finanziaria, con esclusione degli interessi impliciti derivanti da debiti di natura commerciale”*.

Una rilevante novità è costituita dal fatto che gli oneri finanziari dei canoni di leasing si considerano a tutti gli effetti interessi passivi e come tali soggetti ai nuovi limiti di deducibilità. La norma prevede che gli oneri finanziari impliciti nei canoni di leasing **devono essere dedotti dal contratto**. Viene meno, dunque, la metodologia sino ad oggi utilizzata di individuare gli interessi in base alle regole Irap (formula matematica prevista dall'apposito decreto previsto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 344 del 1997).

La nozione di "oneri finanziari", è recata dal principio contabile OIC 12. In sintesi:

INTERESSI PASSIVI	ALTRI COMPONENTI CLASSIFICABILI NEGLI ONERI FINANZIARI
<ul style="list-style-type: none"> ● Interessi su finanziamenti, scoperti di conto corrente e scoperti per anticipi su effetti; ● Sconti passivi su finanziamenti; ● Interessi passivi concernenti le dilazioni di pagamento concesse dai fornitori; ● Interessi passivi relativi a prestiti obbligazionari (esclusi quelli derivanti da prestiti emessi da società a ristretta base proprietaria di cui all'art. articolo 3, comma 115, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, poiché seguono regole proprie). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Spese e commissioni relative alla fattorizzazione di crediti; ● Commissioni passive su finanziamenti; ● Commissioni su fidejussioni; ● Commissioni su altre garanzie rilasciate da terzi; ● Oneri relativi ad operazioni di pronti contro termine su titoli; ● Oneri impliciti su canoni di leasing; ● Utili su cambi (Oic n. 26).

LA PRIMA VERIFICA- LA CAPIENZA DEGLI INTERESSI PASSIVI IN QUELLI ATTIVI

L'art. 96, comma 1, del tur stabilisce che *"gli interessi passivi e gli oneri assimilati... (omissis)... sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati."*

Esempio

- Interessi passivi da bilancio 32.000
- Interessi attivi da bilancio: 7.000
- Interessi passivi pienamente deducibili: 7.000
- Interessi passivi soggetti alla verifica del 30% del ROL: 25.000 (32.000 – 7.000)



Interessi passivi
impliciti

Sono, esclusi dalla nozione di interessi passivi (**favorevole**)

Interessi attivi
impliciti

Sono inclusi, tra quelli attivi, gli interessi impliciti derivanti da crediti commerciali (**favorevole**)

Nei confronti dei soggetti operanti con la pubblica amministrazione, si considerano interessi attivi rilevanti ai soli effetti del presente articolo anche quelli virtuali (ossia impliciti), calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al ritardato pagamento dei corrispettivi.

LA SECONDA VERIFICA - IL ROL - RISULTATO OPERATIVO LORDO

Il comma 2 del nuovo art. 96 del tuir definisce ai nostri fini il risultato operativo lordo (ROL)

R.O.L.

Per risultato operativo lordo si intende la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio; per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti"

MOL - Margine Operativo Lordo

Art. 2425 C.C. - conto economico

A

meno

B

più

Ammortamenti beni materiali e immateriali
Canoni di leasing (capitale + interessi)

IAS
Indifferenti

VARIAZIONI IN AUMENTO

- ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
- ammortamento delle immobilizzazioni materiali
- canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali (capitale + interessi)

MARGINE OPERATIVO LORDO RETTIFICATO

Nel caso di soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali “*si assumono le voci di conto economico corrispondenti*”.

Occorre sottolineare che il diverso metodo di contabilizzare il leasing tra soggetti che adoperano i principi OIC e i principi IAS è ininfluente ai fini del calcolo del ROL posto che:

- **soggetti OIC:** eliminano dalla voce B l'intero canone (capitale + interessi);
- **soggetti IAS:** eliminano dalla voce B l'ammortamento mentre la voce interessi è già fuori della voce B poiché è collocata tra gli oneri finanziari.



Importante Per il primo e il secondo periodo d'imposta di applicazione, il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato forfetariamente di 10.000 (anno 2008) e a 5.000 (anno 2009) euro.

Vale la pena sottolineare quanto ha affermato il DPF con la citata recentissima Ris. n. 3 del 2008 circa la capitalizzazione degli interessi passivi sui beni merce (per il periodo del loro completamento): “*restano comunque esclusi dal nuovo meccanismo di deducibilità (leggasi, 30% del ROL): invero, considerando che quest'ultimo si basa proprio sul rapporto tra interessi passivi e risultato operativo lordo prodotto dall'impresa, sarebbe, non solo illogico, ma anche contraddittorio, sottoporre al rapporto percentuale di deducibilità un componente di costo che concorre (come valore delle rimanenze) a formare esso stesso, in positivo, il Rol di periodo.*”.

INTERESSI PASSIVI MAGGIORI DEL 30% DEL ROL

Gli interessi passivi per la parte che supera il 30% del ROL è indeducibile. Tuttavia tale eccedenza può essere dedotta negli anni successivi (senza limiti temporali) laddove si verifichi la situazione opposta in cui gli interessi passivi dell'anno siano inferiori al 30% del Rol.

Esempio Anno 2008



- Interessi passivi: 30.000
- Interessi attivi: 7.000 (specularmente sono deducibili 7.000 di interessi passivi)
- Eccedenza interessi passivi su attivi: 23.000
- ROL: 40.000
- 30% del ROL: 12.000 + 10.000 (forfait per il solo 2008): 22.000
- Interessi indeducibili: 23.000 – 22.000 = 1.000

Anno 2009

- Interessi passivi: 10.000
- Interessi attivi: 2.000 (specularmente sono deducibili 2.000 di interessi passivi)
- Eccedenza interessi passivi su attivi: 8.000
- ROL: 30.000
- 30% del ROL: 9.000 + 5.000 (forfait per il solo 2009) = 14.000
- Interessi deducibili dell'anno: 8.000 (ossia tutti)
- Possibilità di recupero deducibilità interessi passivi pregressi: 6.000 (14.000 – 8.000)
- Interessi non dedotti anno 2008: 1.000 (deducibili nel 2009: mediante variazione in diminuzione in Unico)

INTERESSI PASSIVI INFERIORI AL 30% DEL ROL E ASSENZA DI INTERESSI RIPORTABILI

A partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore delle nuove disposizioni (vale a dire a decorrere dal 2010) la parte del 30% del ROL non utilizzata in quanto gli interessi passivi eccedenti quelli attivi, sono inferiori al citato 30%, può essere utilizzata negli anni successivi, senza limiti temporali, per rendere deducibili gli interessi passivi che eccedono il 30% del ROL.

Esempio Anno 2010



- Interessi passivi: 30.000
- Interessi attivi: 7.000 (specularmente sono deducibili 7.000 di interessi passivi)
- Eccedenza interessi passivi su attivi: 23.000
- ROL: 100.000
- 30% del ROL: 30.000
- Interessi passivi deducibili: 23.000 (cioè tutti)
- ROL non sfruttato utilizzabile in futuro: 7.000 ossia (30.000 – 23.000)

Anno 2011

- Interessi passivi: 14.000
- Interessi attivi: 2.000 (specularmente sono deducibili 2.000 di interessi passivi)
- Eccedenza interessi passivi su attivi: 12.000
- ROL: 30.000
- 30% del ROL: 9.000
- Interessi deducibili dell'anno: 9.000
- Possibilità di recupero ROL non sfruttato nel 2010: 7.000
- (12.000 – 9.000): 3.000 Ulteriori interessi deducibili
- ROL residuo da riportare: 7.000 – 3.000 = 4.000 (riporto senza limiti temporali)



Attenzione L'eccedenza di ROL non sfruttata nei periodi d'imposta 2008 e 2009 è definitivamente persa, poiché per essi non vi è alcun riporto vigendo la sola norma temporale che consente la ulteriore deduzione forfetaria dei 10.000 e 5.000 euro.

GLI INTERESSI NEL CONSOLIDATO FISCALE

Regole particolari vigono per le *holding* di partecipazione, che di regola non hanno un risultato operativo lordo significativo, ma possono contrarre debiti anche di rilevante importo in relazione alla attività di capogruppo svolta, si prevede che nell'ambito del consolidato fiscale gli eventuali interessi passivi in deducibili da parte di una società possano essere dedotti in sede di determinazione del "reddito complessivo glo-

bale del consolidato” se un’altra società (anch’essa partecipante al consolidato) ha un’eccedenza di margine operativo lordo non interamente sfruttato ai fini della deduzione dei propri interessi passivi. Chiarimenti sono stati forniti dal Dipartimento delle politiche fiscali con Ris. n. 3 del 14.02.08.

INTERESSI SU IMMOBILI PATRIMONIO

Come noto, l’art. 90, comma 2 del Tuir, dispone che *“Le spese e gli altri componenti negativi relativi agli immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione”*.

In sostanza si prevede che la partecipazione al reddito d’impresa degli immobili patrimonio (categoria catastale abitativa da A1 a A9 concessi in locazione, in comodato ovvero sfitti) avvenga non mediante la rilevazione dei ricavi (per fitto) e dei relativi costi, (ammortamento, condominio, ecc...) bensì in base alla regola cd. fondiaria. Ossia canone di locazione stabilito per contratto, ridotto delle sole spese di manutenzione ordinaria nei limiti del 15% dell’ammontare del canone medesimo. Tutti gli altri costi riferiti all’immobile “patrimonio” sono dunque non deducibili.

Ebbene la legge finanziaria per il 2008, con norma di interpretazione autentica dell’art. 90, comma 2, del tuir, valevole dunque anche per il passato, ha chiarito che *“tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili di cui all’art. 90, comma 2, del TUIR, non si comprendono gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l’acquisto degli immobili patrimoniali indicati nel comma 1 dello stesso art. 90 del tuir”*.

È da ritenersi, dunque, che detti interessi:

- siano capitalizzabili secondo le regole generali sino alla data di completamento dell’immobile (e dunque rilevanti al 100%);
- mentre quelli riferiti ai periodi successivi siano deducibili con la regola del 30% del ROL.



Importante Va nuovamente sottolineato che sino a quando l’apposita Commissione sulla fiscalità immobiliare non avrà rivisitato la normativa sugli immobili, la nuova disciplina che prevede la deduzione degli interessi passivi nei limiti del 30% del ROL non si applica agli interessi passivi relativi a mutui ipotecari su immobili destinati alla locazione

Anche se la norma non si esprime direttamente in tal senso, la deducibilità degli interessi passivi è da ritenersi che competa anche nel caso di immobili acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria, posto che, ai sensi del nuovo art. 102, comma 7, del Tuir, la quota di interessi impliciti desunta dal contratto è ormai soggetta alle predette regole dell’art. 96 del Tuir.

IL QUADRO RW NEL MODELLO UNICO

Investimenti all'estero e trasferimenti di valori sotto mira

PROVA GRATUITAMENTE
"SETTIMANA PROFESSIONALE"
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!

di Alberto De Luca e Alessandro Bampo*

Con la possibilità di operare indagini finanziarie da parte dell'amministrazione finanziaria l'omessa o incompleta compilazione del quadro RW è più facile da monitorare. Un adempimento spesso trascurato che può comportare pesanti sanzioni per il contribuente. Scopo del presente intervento vuole essere quello di riassumere i casi in cui nasce l'obbligo di evidenza e le modalità di compilazione del quadro RW.

Il quadro RW è stato inserito nel modello Unico al fine di agevolare un miglior monitoraggio in capo alle persone fisiche residenti:

- delle **"consistenze" all'estero**: ossia dell'ammontare degli investimenti e delle attività estere di natura finanziaria detenute alla fine del periodo d'imposta;
- dei **"flussi" finanziari con l'estero**: ossia dell'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero afferenti le consistenze sopra citate, anche nel caso in cui al termine del periodo d'imposta i soggetti non detengano più le consistenze stesse.



Attenzione

Nella prassi professionale può accadere che il cliente ometta di fornire al consulente le necessarie informazioni per la compilazione del quadro in parola. Tuttavia, considerato l'accentuarsi dei controlli e considerate le rilevanti sanzioni previste per le violazioni riguardanti la compilazione del quadro RW (sanzione dal 5% al 25% degli importi non dichiarati e confisca dei beni per un valore pari a quello non dichiarato), è bene informare i clienti dei rischi che ciò comporta.

* Dottori Commercialisti

L'OBBLIGO DI COMPILAZIONE

Ai sensi dell'art. 4, DL n. 167/90 sono interessati alla compilazione del quadro RW del mod. UNICO 2008:

- le persone fisiche (anche titolari di impresa individuale);
- gli enti non commerciali;
- le società semplici;
- i soggetti equiparati ex art. 5, TUIR (associazioni tra professionisti) residenti in Italia, che al 31.12.2007 detenevano:
 - investimenti all'estero;
 - ovvero attività estere di natura finanziaria,

attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.



Attenzione Dalla formulazione della norma, emerge quindi che l'obbligo di compilazione sussiste anche:

1. per i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi;
2. per i soggetti che esercitano attività di impresa (ma sono escluse le società di capitali e le società di persone);

GLI INVESTIMENTI ALL'ESTERO

Come detto, trattasi di investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Dalla formulazione della norma emerge, quindi, che l'obbligo di compilazione sussiste per tutti gli investimenti suscettibili di produrre reddito di fonte estera tassabile in Italia, quindi anche:

1. se gli investimenti, le attività finanziarie ed i trasferimenti avvengono all'interno dell'Unione Europea;
2. se al termine del periodo di imposta, i soggetti non detengono investimenti o attività, in quanto è intervenuto il disinvestimento.

ESONERO DALLA COMPILAZIONE

Non sussiste alcun obbligo di compilazione del quadro RW:

1. se l'ammontare complessivo degli investimenti e delle attività estere al termine dell'anno non è superiore ad € 10.000,00 (soglia ridotta da quella precedente di 12.500 euro dal D.M. 15 giugno 2007);
2. se l'ammontare complessivo dei movimenti effettuati nel corso dell'anno non è superiore ad € 10.000,00;
3. per i certificati in serie o di massa e i titoli affidati in gestione o in amministrazione alle banche, alle SIM, alle Società fiduciarie ed agli altri intermediari professionali;

4. per i contratti conclusi con l'intervento di intermediari residenti, anche in qualità di controparti;
5. per i depositi ed i conti correnti, se i redditi che ne derivano sono riscossi attraverso intermediari residenti.
6. per la detenzione di immobili esteri in alcune specifiche ipotesi (vedasi in seguito).

LA STRUTTURA DEL QUADRO RW

Il quadro RW si compone di tre distinte sezioni.

LA STRUTTURA DEL QUADRO RW	
SEZIONE I	È relativa ai trasferimenti da e verso l'estero di denaro e titoli effettuati senza il tramite di intermediari residenti. Si tratta normalmente di operazioni effettuate direttamente con l'estero, quali il pagamento di assegni e la girata di titoli. Dalla constatazione che il monitoraggio sia richiesto solo nel caso di trasferimento attraverso non residenti e, ancora, che la movimentazione non deve riguardare gli investimenti di cui alla successiva sezione II, si può concludere che la compilazione di questa sezione si riduce a casi numericamente piuttosto ridotti.
SEZIONE II	È relativa alle consistenze degli investimenti all'estero ed alle attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti al termine del periodo di imposta: sempre che l'ammontare complessivo di tali investimenti ed attività, al termine del periodo di imposta, risulti superiore a euro 10.000,00. È in questa sezione che, ad esempio, dovranno essere indicati gli eventuali immobili detenuti all'estero.
SEZIONE III	Riguarda i trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso del periodo d'imposta hanno interessato i beni indicati sub sezione II, anche qualora tali beni non siano più detenuti al fine del periodo stesso. Anche in questo caso, preme ribadire che l'importo delle operazioni deve essere superiore ai 10.000 euro. L'obbligo di dichiarazione sussiste anche se al 31.12.2007 i soggetti interessati non detengono investimenti all'estero né attività estere di natura finanziaria, in quanto a tale data è intervenuto il disinvestimento o l'estinzione dei rapporti finanziari.

Nella tabella è schematizzato quali sono gli obblighi, a secondo della tipologia di attività detenuta o trasferita all'estero.

TIPO DI ATTIVITÀ DETENUTA ALL'ESTERO	OBBLIGO DI COMPILAZIONE DEL QUADRO RW
Attività finanziarie estere (emesse da non residenti, compresi titoli pubblici italiani emessi all'estero)	In ogni caso
Immobili all'estero	Se sono assoggettati ad imposte sui redditi nello stato estero o comunque se sono dati in affitto
	In caso di cessione suscettibile di generare una plusvalenza imponibile in base all'art. 67 comma 1, lettere a) e b) del Tuir
Preziosi ed opere d'arte	Solo se impiegati in attività destinate a produrre redditi imponibili in Italia
Attività finanziarie italiane (emesse da residenti, compresi titoli degli enti e organismi internazionali equiparati ai titoli di stato)	In caso di cessione o rimborso suscettibili di generare plusvalenze imponibili in base all'art. 67 comma 1 lettere da c) a c <i>quinquies</i>) del Tuir
Polizze di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione (contratte con società assicuratrici non residenti)	Qualora il contratto non è concluso per il tramite di intermediario finanziario italiano o le prestazioni non sono pagate attraverso un intermediario italiano

GLI IMMOBILI POSSEDUTI ALL'ESTERO

Particolarmente complesso risulta l'esame dell'obbligo di segnalazione di immobili posseduti all'estero.

Questi vanno sempre indicati se sono concessi in locazione, od in caso di cessione degli stessi suscettibile di produrre una plusvalenza imponibile ex art. 67, comma 1, lett. a) e b), TUIR.



Attenzione

Il reddito derivante dagli immobili situati all'estero va sempre tassato in Italia quale "reddito diverso" ex art. 67, comma 1, lett. f), TUIR e indicato a rigo RL12 del mod. UNICO 2008 PF.

Va poi compiuta una distinzione a seconda che gli immobili siano tenuti all'estero:

- "a disposizione"
- siano invece locati.

GLI IMMOBILI DETENUTI ALL'ESTERO			
Immobili "a disposizione"		Immobili locati	
1	Se nello Stato estero non sono assoggettati a imposizione, il contribuente non è tenuto a dichiarare alcun reddito in Italia	1	Se il reddito derivante dalla locazione non è assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero, va indicato il canone percepito ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese
2	Se nello Stato estero sono assoggettati a imposizione sulla base di tariffe d'estimo o criteri simili, va indicato l'importo risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute. Per le imposte pagate all'estero, spetta il credito d'imposta ex art. 165, TUIR, in relazione al quale va compilato il quadro CR, sez. I-A e I-B	2	Se il reddito derivante dalla locazione è assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero, va indicato l'importo dichiarato in tale Stato senza alcuna deduzione forfetaria. Per le imposte pagate all'estero, spetta il credito d'imposta ex art. 165, TUIR, in relazione al quale va compilato il quadro CR, sez. I-A e I-B

La compilazione delle sezioni II e III (collegate tra loro) è richiesta indipendentemente:

- dall'origine (ad esempio, donazione o successione)
- dalle modalità con cui sono avvenuti i trasferimenti che hanno interessato le predette attività (ad esempio, attraverso intermediari residenti oppure non residenti, in forma diretta, ecc.).

IMMOBILE DETENUTO ALL'ESTERO		COMPILAZIONE QUADRO RW
A disposizione	Non tassato nel Paese estero (come previsto, ad esempio, dalle legislazioni fiscali di Francia, Gran Bretagna, Portogallo, Austria e Germania)	NO
	Tassato nel Paese estero (come previsto, ad esempio, dalle legislazioni fiscali di Belgio, Spagna e Svizzera)	SÌ
Locato		SÌ
Ceduto con realizzo di plusvalenza ex art. 67, TUIR		SÌ

Esempio n. 1



- Contribuente persona fisica
- Possiede un immobile in Francia dato in affitto.
- Dal momento che l'immobile è affittato all'estero, sorge sempre l'obbligo di compilazione della dichiarazione del quadro RW

Sezione II

Nella prima casella dovrà essere indicato il codice dello stato estero (Francia: codice 029)

Nella seconda casella il tipo di operazione (0724: immobili dati in affitto)

Nella terza casella il valore dell'immobile.

Sez. II - Investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria al 31/12/2007

RW7	Codice Stato estero	Codice operazioni con estero	Importo	Vedere istruzioni
1	029	2 0724	3 152.525,00	4 <input type="checkbox"/>



Attenzione Dal momento che il contribuente percepisce un reddito estero, dovrà essere compilata anche la sezione III del quadro RW.

Per cui, anche in questa sezione, nella casella "Codice di stato estero" dovrà essere indicato:

- il codice relativo alla Francia (029)
- il codice "1" relativo al tipo di trasferimento ⁽¹⁾,
- il codice dell'operazione effettuata (0724 affitto all'estero di immobile)

Per questi codici, si deve fare riferimento alle tabelle riportate in appendice alle istruzioni del modello Unico.

Sez. III - Trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero ovvero le attività estere di natura finanziaria nel corso del 2007

RW11	Codice Stato estero	Tipo trasferimento	Codice operazioni con estero	Codice ABI/CAB	Cod. Id. Internazionale BIC/SWIFT	Importo
1	029	2 1	3 0724	4	5	8 12.000,00
6 Numero del conto corrente		7 Data		8 Importo		
		7 giorno mese anno 31 12 2007				

Infine, il contribuente dovrà compilare il quadro RL, al rigo 12, indicando l'affitto percepito all'estero. Si ricorda che se l'immobile è locato, come nell'esempio considerato, si dovranno distinguere le seguenti casistiche:

- 1. reddito non tassato all'estero:** se il reddito derivante dalla locazione non è assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero, in Italia verrà tassato il canone percepito ridotto del 15%;
- 2. reddito tassato all'estero:** se il reddito derivante dalla locazione è assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero, in Italia dovrà essere dichiarato l'importo già dichiarato nello stato estero senza alcuna deduzione forfetaria. Al contribuente spetterà comunque il credito d'imposta, previa compilazione del quadro CR, sez. I-A e I-B;

⁽¹⁾ "1" per i trasferimenti dall'estero verso l'Italia; "2" per i trasferimenti dall'Italia verso l'estero; "3" per i trasferimenti dall'estero sull'estero.

Quindi, se questa era la finalità e, come parrebbe, l'indicazione dovesse essere riferita solamente al valore effettivamente investito, che coincide, spesso, con l'originario costo di acquisto, potrebbero crearsi situazioni paradossali.



Si pensi all'acquisto di partecipazioni.

Il soggetto che detiene la totalità delle quote in una società estera non operativa, con capitale sociale versato superiore alla soglia rilevante, dovrà necessariamente compilare il modulo RW, dando però evidenza di una situazione che, nella sostanza, non si concretizzerà presumibilmente nella produzione di alcun futuro reddito di fonte estera.

Di contro, non deve compilare il quadro RW il contribuente italiano che ha costituito, con capitale iniziale, inferiore alla soglia, una società estera il cui valore reale è cresciuto esponenzialmente negli anni (mediante accumulo di utili conseguiti, plusvalori latenti, ecc.).

Gli esempi potrebbero proseguire. In tali casi, al fine di evitare anche sanzioni di importo rilevante, il contribuente potrebbe trovarsi costretto, suo malgrado, a segnalare anche gli investimenti esteri effettuati per importi "sotto soglia" ma il cui valore di mercato a fine esercizio si sia attestato ben "sopra soglia".

Pertanto, in questa ipotesi, in assenza di chiarimenti ufficiali, va comunque rilevata la difficoltà di effettuare una eventuale valutazione a "valore normale". Nè pare ipotizzabile l'ipotesi di dover predisporre apposite perizie per determinare il valore dei beni, unicamente in funzione della loro indicazione nel quadro RW.

Anche perché, in tale ipotesi, si darebbe ancora più significato alla constatazione che il recepimento italiano della direttiva 88/361/Cee del 24 giugno 1988 (attraverso il DL 167/90), violerebbe il principio di proporzionalità, fondamentale nell'applicazione del Trattato Ue. Infatti, l'articolo 4 della direttiva dispone che non è in discussione "il diritto degli Stati membri di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale", ma aggiunge che "l'applicazione di queste misure e procedure non può avere l'effetto di ostacolare i movimenti di capitale operati conformemente alle disposizioni del diritto comunitario" (in ossequio anche ai principi stabiliti dagli art. 56 e 58, ultimo paragrafo del Trattato Ue).

Come, infatti, chiarito dalla Corte di giustizia (causa C-334/02, sentenza 4 marzo 2004, punto 28, Causa C-478/98, sentenza 26 settembre 2000, punto 18), affinché una misura restrittiva sia giustificata, deve rispettare il principio di proporzionalità, nel senso che deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che persegue e non andare oltre quanto è necessario per conseguirlo. Obbligare i contribuenti italiani a faticanti e sicuramente dispendiose ricerche in merito alla determinazione del valore di mercato delle attività estere, al solo fine di una corretta compilazione del Quadro RW, potrebbe sicuramente costituire norma restrittiva alla libera circolazione dei capitali in violazione del suddetto principio di proporzionalità.

UNICO PF – IL FRONTESPIZIO REGOLA IL TIPO DI DICHIARAZIONE – Sostitutiva nei termini, integrativa e rettificativa

**PROVA GRATUITAMENTE
“SETTIMANA PROFESSIONALE”
PER 30 GIORNI!
→ COMPILA LA RICHIESTA!**

di Lelio Cacciapaglia* e Raffaella Vio**

Scade il 31 luglio prossimo il termine per inviare la dichiarazione rettificativa di quella presentata lo scorso anno con riferimento ai redditi del 2006. Normalmente ci si accorge degli errori commessi nell'Unico quando, l'anno successivo, nell'applicarsi nuovamente alla dichiarazione dei redditi, ci si rende conto di aspetti non correttamente gestiti o di documenti sopravvenuti. Facciamo il punto della situazione, tra prassi e giurisprudenza, basandoci sul modello del periodo d'imposta 2006, posto che la rettifica deve essere effettuata su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione da rettificare.

Come noto, la diafrasi tra il diverso orientamento dell'amministrazione finanziaria rispetto a quello della dottrina in materia di presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente nasce dal seguente aspetto.

L'agenzia delle entrate sostiene che:

- solo entro il ristretto termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo, possa essere presentata dal contribuente una dichiarazione dei redditi integrativa a suo favore, (poiché così prevede il comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998);
- il più ampio termine della fine del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, previsto dall'art. 2, comma 8, del citato D.P.R. n. 322 del 1998, riguarda solo la dichiarazione dei redditi a “sfavore” del contribuente.

* Pubblicista, Docente SSEF.

** Pubblicista.

La dottrina, tuttavia, ritiene che il contribuente possa:

- anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo ed, in particolare, entro il termine lungo dei quattro anni successivi a quello di presentazione, rettificare a proprio favore la dichiarazione dei redditi;
- presentare un'istanza di rimborso entro 48 mesi dal versamento della maggiore imposta ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Vediamo come è nato il problema e vediamo se è possibile trarre qualche conclusione in base alla vigente normativa, alla prassi amministrativa e alla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Secondo l'Agenzia la norma di riferimento è l'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998.

D.P.R. N. 322 DEL 28 LUGLIO 1998 – ART. 2, COMMA 8-BIS
Integrativa a favore

8-bis. Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.



Importante Va sottolineato che la disposizione sopra riportata è frutto di una integrazione, poiché tale comma è stato aggiunto dall'articolo 2, comma 1, lettera e), del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, con effetto dal 1° gennaio 2002.

D.P.R. N. 322 DEL 28 LUGLIO 1998 – ART. 2, COMMA 8
Integrativa a sfavore

8. Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

Dunque, l' Agenzia ritiene che le norme in questione siano chiare e non diano luogo ad equivoci circa il fatto che l' integrativa a favore non possa beneficiare del termine di 4 anni ma vada presentata non oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d' imposta successivo.

Senonchè, come sopra accennato, parte della dottrina ritiene che il contribuente possa fare affidamento su quanto previsto dal citato art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

D.P.R. N. 602 DEL 29 SETTEMBRE 1973 – ART. 38

1. Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento.

LE ARGOMENTAZIONE DELL'AGENZIA

L' Agenzia delle entrate con la Ris. n. 24 del 14 febbraio 2007, ha chiarito che la dichiarazione integrativa che evidenzia esiti favorevoli per il contribuente non può essere presentata decorso il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d' imposta successivo. L'agenzia ricorda al riguardo che tale presa di posizione è stata già assunta con la Circ. n. 6 del 25 gennaio 2002 laddove fu precisato che “*Con una diversa disposizione (diversa rispetto a quella del precedente comma 8 N.d.AA.), recata dall'articolo 2, comma 8-bis, è previsto che il contribuente possa integrare a suo favore le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato un maggior reddito o, comunque, un maggior debito o un minor credito d'imposta. Tale integrazione deve effettuarsi mediante una successiva dichiarazione che va prodotta entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo*”.

Nella medesima circolare, inoltre, veniva precisato che la disposizione di cui al citato art. 2, comma 8-bis, è applicabile alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2002, ovvero a quelle presentate prima per le quali – alla data del 1° gennaio 2002 – non sia decorso il termine di 90 giorni per la validità delle dichiarazioni presentate oltre i termini.

Ciò in quanto, prima di tale momento e in assenza di una specifica disposizione che regolasse la fattispecie dell' integrativa a favore, vigeva il principio della emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dal citato art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.



Attenzione

In definitiva, l' Agenzia ritiene che il principio di emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente, mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dall' articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 (48 mesi dall' erroneo versamento), va riferito solo alla disciplina vigente prima della modifica apportata dal ricordato articolo 2, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 435 del 2001.

LE SENTENZE DELLA GIURISPRUDENZA

Sulla questione si annota una copiosa giurisprudenza.

In particolare, si è espressa anche la Corte di Cassazione a Sezioni riunite con la sentenza n. 17394 del 6 dicembre 2002, la quale, va sottolineato, ha affrontato la problematica in base alle disposizioni vigenti all'epoca del fatto e non, dunque, in base alle norme sopravvenute e in vigore dal 1° gennaio 2002. La suprema Corte, in particolare, per le dichiarazioni presentate antecedentemente alla data del 1° gennaio 2002, ha chiarito che vigeva il principio generale della emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente, mediante presentazione di istanza di rimborso nei termini previsti dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 (48 mesi).

Successivamente, la Corte di Cassazione con sentenza n. 4238 del 2 marzo 2004, ha ribadito che la richiesta di rimborso, ai sensi della normativa vigente prima dell'entrata in vigore del comma 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322 del 1998, "è idonea a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi della quale questo dimostri l'erroneità, dato che non vi sono, prima del 2001, termini di decadenza (diversi da quelli previsti per il rimborso) per tale rettifica favorevole". Tale posizione è stata, peraltro, ribadita dalla Suprema Corte con la sentenza n. 19480 del 29 settembre 2004.

Quest'ultima sentenza dispone che "in tema di rimborso di somme versate per tributi non dovuti, l'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, consente al contribuente, nel termine dalla norma stessa stabilito (N.d.AA., 48 mesi), di richiedere la ripetizione delle imposte pagate in **adempimento di obblighi - in tutto o in parte - inesistenti.**".



Importante Tale passaggio della Cassazione, secondo la dottrina, autorizza pacificamente il contribuente che ritiene di non essere soggetto ad Irap per mancanza dei presupposti organizzativi, di chiedere il rimborso dell'imposta erroneamente assolta nel termine di 48 mesi.

In conclusione, premesso che la dichiarazione dei redditi affetta da errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è in linea di principio emendabile e ritrattabile quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri tributari più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante, la richiesta di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, secondo la Cassazione, è idonea (solo) per i periodi anteriori all'1° gennaio 2002 a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, non essendo previsti, prima di detta data, termini di decadenza, per tale rettifica favorevole, diversi da quelli prescritti per il rimborso contemplati dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR n. 322 del 1998.

LE ARGOMENTAZIONI DELLA DOTTRINA

Sull'intera vicenda si è espressa l'Assonime, la quale ritiene che la questione della rettifica della dichiarazione a favore del contribuente, vada vista da altra angolazione rispetto a quanto chiarito negli anni dall'Amministrazione finanziaria e che anche le pronunce della giurisprudenza devono essere inquadrate in modo diverso.

Con la circolare n. 56 del 24 settembre 2007, infatti, l'autorevole associazione di categoria ammette che l'articolo 2, comma 8-bis, del DPR 602/73 detta una speciale disciplina che consente al contribuente di rettificare in proprio favore la dichiarazione entro il termine di presentazione di quella successiva, ma sostiene, al contempo, che ciò non preclude la possibilità effettuare la medesima rettifica nel termine più ampio previsto dall'articolo 2, comma 8 del DPR 322/98, cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria).



Importante La differenza fra le due “procedure” andrebbe ravvisata nella diversa utilizzazione del credito derivante dall'integrazione: nel primo caso, per espressa previsione normativa, il credito potrebbe essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997; nel secondo caso la possibilità della compensazione è preclusa ma la rettifica operata potrebbe supportare un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del citato DPR n. 602 del 1973.

Sul punto e nella stessa direzione dell'Assonime, merita di essere segnalata la recente Sentenza CT provinciale n. 114 del 20 giugno 2007.

CT PROVINCIALE DI FORLÌ – SENTENZA N. 114 DEL 20 GIUGNO 2007

L'onere della presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo riguarda la sola ipotesi in cui il contribuente intenda immediatamente utilizzare in compensazione con altri tributi il credito risultante dalla relativa correzione. Scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta successivo, il contribuente non potrà più avvalersi della detta compensazione, ma potrà comunque richiedere - ad avviso dei giudici- il rimborso dell'imposta indebitamente versata entro il più ampio termine quadriennale di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602.

In definitiva dobbiamo concludere che non esiste una situazione codificata e pacifica, talché non resta che osservare, condividendo con questo l'Assonime, che un sistema legislativo “*che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1, Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, Costituzione)*”.

PARTE OPERATIVA

Concluso il panorama giuridico circa la correzione in unico di errori od omissioni, vediamo ora come va gestita in Unico la dichiarazione integrativa/sostitutiva. Va subito rappresentato che gli elementi da fornire all'amministrazione finanziaria allo scopo di far intendere che si intende presentare un Modello

sostitutivo/integrativo vanno indicati nel frontespizio, contenuto nel **Fascicolo 1** (deve essere utilizzato da tutti i contribuenti) e costituito da tre facciate:

- la prima con i dati che identificano il dichiarante e le istruzioni fondamentali;
- la seconda e la terza che contengono informazioni personali e relative alla propria dichiarazione (tipo di dichiarazione; altro soggetto che sottoscrive la dichiarazione; scelta per la destinazione dell'otto per mille dell'Irpef; scelta per la destinazione del cinque per mille dell'Irpef; sottoscrizione della dichiarazione).



Attenzione

Da quest'anno, tutti i contribuenti sono obbligati a presentare la dichiarazione Modello Unico 2008 esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato.

Sono esclusi da tale obbligo e, pertanto, possono presentare il modello Unico 2008 cartaceo i contribuenti che:

- non possono presentare il mod. 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione;
- pur potendo presentare il mod. 730 devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello Unico (RM, RT, RW, AC);
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti;
- sono privi di un sostituto d'imposta al momento della presentazione della dichiarazione perché il rapporto di lavoro è cessato.



Attenzione

Le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione in via telematica sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato e, pertanto, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998 sono considerate nulle. In tal caso, si rende applicabile la sanzione da 258 a 2.065 euro ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (cfr. Circolare n. 54/E del 19 giugno 2002).

I contribuenti persone fisiche, non obbligati alla presentazione telematica della dichiarazione Modello Unico 2008, possono consegnare la dichiarazione, indipendentemente dal proprio domicilio fiscale:

- agli uffici postali;
- agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, abilitati a fornire assistenza ai contribuenti per la compilazione della dichiarazione, che ne cureranno la presentazione per via telematica;
- agli intermediari autorizzati (professionisti, associazioni di categoria, CAF, altri soggetti abilitati);
- direttamente per via telematica all'Agenzia delle Entrate, qualora decidano di avvalersi del servizio telematico Entratel o Internet a seconda dei requisiti posseduti per conseguire l'abilitazione all'uno o all'altro canale.

Gli uffici postali hanno l'obbligo di rilasciare una ricevuta per ogni dichiarazione consegnata. Questa ricevuta deve essere conservata dal contribuente come prova della presentazione della dichiarazione.

Vediamo, dunque, le modalità attraverso le quali segnalare la correzione della dichiarazione nello spazio dedicato al tipo di dichiarazione e nel riquadro "firma della dichiarazione".

DICHIARAZIONE CORRETTIVA NEI TERMINI

In particolare, se il contribuente, prima della scadenza del termine di presentazione (31 luglio 2008) ha necessità di rettificare o integrare la dichiarazione appena presentata, deve compilare una nuova dichiarazione completa in tutte le sue parti:

- barrando la casella “Correttiva nei termini”;
- barrando nel riquadro relativo alla “firma della dichiarazione”, le caselle relative ai quadri compilati.

Codice fiscale (*) ALLEGATO C

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Irap	Iva	Modulo RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali
		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

DATI DEL CONTRIBUENTE	Comune (o Stato estero) di nascita					Provincia (sigla)	Data di nascita			Sesso (barrare la relativa casella)	
	giorno	me	se	anno		M	F				
STATO CIVILE	celibe/nubile	coniugato/a	vedovo/a	separato/a	divorziato/a	deceduto/a	tutelato/a	minore			
EVENTUALE PARTITA IVA	1	2	3	4	5	6	7	8			

Se il contribuente, entro il termine per la presentazione ossia entro il 31 luglio, intende correggere la dichiarazione già presentata, dovrà barrare la casella “correttiva nei termini”.

Nelle caselle dei quadri compilati e del tipo di dichiarazione, non dovranno essere indicati i codici 1, 2 e 3 che riguardano la diversa ipotesi della dichiarazione integrativa (vedi oltre).

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	RA	RB	RC	Familiari a carico	RP	RN	RV	CR	BF	RX	RH	RL	RM	RR	RT	RE	RF	RG	RD	RS	RQ	CE	EC
		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Il contribuente dichiara di aver compilato e allegato i seguenti quadri (barrare le caselle che interessano)

RU FC N. moduli IVA

Invio avviso telematico all'intermediario

CON LA FIRMA SI ESPRIME ANCHE IL CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI EVENTUALMENTE INDICATI NELLA DICHIARAZIONE

FIRMA del CONTRIBUENTE (o di chi presenta la dichiarazione per altri)

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Si considerano valide anche le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dal termine di scadenza, salva l'applicazione delle sanzioni. Quelle inviate oltre il predetto termine non si considerano presentate validamente ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte (art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322 del 1998).

Come si è visto, a partire da quest'anno l'utilizzo del Modello Unico cartaceo è circoscritto ad alcuni casi particolari evidenziati nel testo.



Non è stato chiarito se il contribuente che l'anno scorso ha presentato la dichiarazione in forma cartacea possa utilizzare tale modalità per la dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2006 ovvero debba obbligatoriamente adeguarsi all'invio telematico.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

Entro il termine del 31 luglio 2008, è pacificamente possibile correggere le dichiarazioni presentate nel 2007, con riferimento ai redditi del 2006 (vedi prima parte del presente approfondimento).

In tal caso il frontespizio dovrà essere così compilato.

Questa casella va barrata in caso di dichiarazione integrativa a favore dalla quale, cioè, si origina un maggior credito ovvero un minor debito

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Irap	Iva	Modulo RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali
	X										X		

Se il contribuente, **entro il 31 luglio del 2008**, intende correggere, a proprio favore, la dichiarazione presentata lo scorso anno dovrà:

- utilizzare il modello Unico/PF 2007 – redditi 2006 – dal quale sono stati estratti i riquadri utilizzati nell'esempio
- compilare la dichiarazione come se si trattasse della dichiarazione originaria e barrare le caselle relative ai quadri compilati.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	RA	RB	RC	Familiari a carico	RP	RN	RV	CR	RX	RH	RL	RM	RR	RT	RE	RF	RG	RD	RS	RQ	CE	EC	RU
	X	X	X		X	X	X		X														

Il contribuente dichiara di aver compilato e allegato i seguenti quadri (barrare le caselle che interessano)

FC N. moduli IVA

CON LA FIRMA SI ESPRIME ANCHE IL CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI EVENTUALMENTE INDICATI NELLA DICHIARAZIONE

FIRMA del CONTRIBUENTE (o di chi presenta la dichiarazione per altri)

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE DELL'ERARIO

La rettifica della dichiarazione può essere effettuata anche a favore dell'erario per correggere, ad esempio, l'omessa o errata indicazione di redditi, l'esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dall'imponibile.

L'integrazione a favore dell'erario, può essere effettuata con due modalità :

- 1. mediante ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 472 del 1997 entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo (31 luglio 2008 per le dichiarazioni presentate lo scorso anno);
- 2. mediante dichiarazione integrativa** secondo quanto previsto dall'articolo 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998 entro i termini di prescrizione dell'accertamento da parte dell'Ufficio

Relativamente ai rapporti fra la disciplina della dichiarazione integrativa di cui al citato art. 2, comma 8, e il ravvedimento operoso si evidenzia che:

- l'ambito di applicazione temporale dell'integrazione è più ampio di quello previsto per il ravvedimento operoso;
- il ravvedimento è precluso ove siano *“iniziati, accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento”*
- sotto il profilo sanzionatorio, a differenza dell'integrazione che comporta l'applicazione delle sanzioni per intero, l'istituto del ravvedimento consente il pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

È evidente, quindi, che il contribuente non ha alcun interesse a regolarizzare la propria posizione avvalendosi dell'integrativa ex art. 2, comma 8, posto che non può beneficiare di alcuno “sconto” sulle sanzioni. Se le sanzioni saranno comunque e sempre irrogate, per effetto della presentazione della dichiarazione integrativa che si trasforma, quindi, in una vera e propria autodenuncia, è evidente la mancanza di interesse.

In tal caso il frontespizio dovrà essere compilato come di seguito.

I codici 1, 2 e 3 dovranno essere utilizzati anche nelle caselle presenti nel riquadro “tipo di dichiarazione” (da “Irap” a “Indicatori”) fatta eccezione per la casella “redditi” che dovrà, in ogni caso, essere barrata (questa casella non può, contenere, infatti, valori numerici)

Questa casella va barrata in caso di integrativa a sfavore

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Irap	Iva	Modulo RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali
	X											X	

Se il contribuente, **entro il 31 luglio del 2008**, intende correggere, a proprio sfavore, la dichiarazione presentata lo scorso anno dovrà:

- utilizzare il modello Unico/PF 2007 – redditi 2006 – dal quale sono stati estratti i riquadri utilizzati nell'esempio
- indicare quali quadri della dichiarazione originaria sono stati oggetto di aggiornamento e quali non sono stati modificati
- nelle caselle relative ai quadri compilati, in sostituzione della barratura, dovrà essere indicato uno dei codici di cui sotto.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE
Il contribuente dichiara di aver compilato e allegato i seguenti quadri (barrare le caselle che interessano)

RA	RB	RC	Familiari a carico	RP	RN	RV	CR	RX	RH	RL	RM	RR	RT	RE	RF	RG	RD	RS	RQ	CE	EC	RU
1	1	1		2	2	2	3	2														

CON LA FIRMA SI ESPRIME ANCHE IL CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI EVENTUALMENTE INDICATI NELLA DICHIARAZIONE

FIRMA del CONTRIBUENTE (o di chi presenta la dichiarazione per altri)

Il **codice 1** segnala che il quadro è stato compilato sia nella dichiarazione integrativa che in quella originaria senza modifiche

Il **codice 2** segnala che il quadro compilato nella dichiarazione integrativa non era stato compilato nella dichiarazione originaria ovvero era stato compilato diversamente

Il **codice 3** segnala che il quadro era presente nella dichiarazione originaria mentre è assente nella dichiarazione integrativa

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

Nel riquadro riservato alla firma della dichiarazione, compare la casella denominata “*invio avviso telematico all’intermediario*”, assente lo scorso anno.

Come noto, l’art. 1, comma 62, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria per il 2007) aveva completamente riscritto l’art. 2-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 prevedendo:

- l’obbligo per gli intermediari abilitati di portare a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nel termine utile per consentire la fruizione della definizione agevolata delle sanzioni, gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, contenute nell’invito trasmesso dall’Agenzia.
- nel caso di dichiarazione presentata in banca o in posta, invece, l’invio della raccomandata contenente gli esiti della liquidazione della dichiarazione ex art. 36-bis era effettuato direttamente al contribuente.



Importante

L’art. 39, comma 8-bis, del D.L. n. 159 del 2007, ha nuovamente modificato l’art. 2-bis del D.L. n. 203 del 2005, disponendo che l’invito a fornire chiarimenti, qualora dal controllo delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 emerga un’imposta da versare o un minor rimborso, sia inviato all’intermediario incaricato della trasmissione telematica della dichiarazione (solo) qualora il contribuente ne abbia fatto richiesta (avviso telematico).

Solo in questo caso, gli intermediari debbono portare a conoscenza dei contribuenti interessati, gli esiti presenti nella comunicazione di irregolarità ricevuta. Se il contribuente non effettua la scelta per l’avviso telematico, la richiesta di chiarimenti sarà inviata al suo domicilio fiscale con raccomandata con avviso di ricevimento (comunicazione di irregolarità).



Attenzione

Il termine di 30 giorni per effettuare il pagamento con le sanzioni ridotte, in caso di scelta per l’invio dell’avviso telematico, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell’avviso all’intermediario.

Il contribuente che intende esercitare tale facoltà, deve barrare la casella “invio avviso telematico” inserita nel riquadro “firma della dichiarazione”.

L’intermediario, a sua volta, accetta di ricevere l’avviso telematico, barrando la casella “ricezione avviso telematico” inserita nel riquadro “impegno alla presentazione telematica”.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE <small>Il contribuente dichiara di aver compilato e allegato i seguenti quadri (barrare le caselle che interessano)</small>	RA	RB	RC	Familiari a carico	RP	RN	RV	CR	BF	RX	RH	RL	RM	RR	RT	RE	RF	RG	RD	RS	RQ	CE	EC
	RU	FC	N. moduli IVA																				
	<input type="checkbox"/> Invio avviso telematico all'intermediario																						

CON LA FIRMA SI ESPRIME ANCHE IL CONSENSO AL TRATTAMENTO DEI DATI SENSIBILI EVENTUALMENTE INDICATI NELLA DICHIARAZIONE

FIRMA del CONTRIBUENTE (o di chi presenta la dichiarazione per altri)

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA <small>Riservato all'intermediario</small>	Codice fiscale dell'intermediario	N. iscrizione all'albo dei C.A.F.					
	Impegno a presentare in via telematica la dichiarazione	Ricezione avviso telematico					
	Data dell'impegno <table style="display: inline-table; border: none; margin-left: 5px;"> <tr> <td style="border: none; padding: 0 5px;">giorno</td> <td style="border: none; padding: 0 5px;">mese</td> <td style="border: none; padding: 0 5px;">anno</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 15px;"></td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 15px;"></td> <td style="border: 1px solid black; width: 20px; height: 15px;"></td> </tr> </table>	giorno	mese	anno			
giorno	mese	anno					