

INDICE

Bonus incapienti: approvato il modello per la richiesta

I beneficiari	1
Familiari a carico	1
Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà	2
Modalità e termini di trasmissione	2
Modalità di erogazione del bonus	2

Le regole per la detrazione delle spese per il trasporto

I chiarimenti della Circolare n. 19/E/2008	3
Soggetti ammessi alla detrazione	3
Spese oggetto di detrazione	3
Spese non detraibili	3
Categorie di servizi di trasporto interessate	4
Applicazione del "principio di cassa" ai fini della detrazione	4
I limiti della detrazione	4
Documentazione per fruire della detrazione	4
Dati che devono essere indicati in ogni caso	4
Decorrenza	4

Dal 2007 annotazione separata abrogata

Disciplina dell'Annotazione Separata prima del D.M. 11.02.2008	5
Abrogazione dell'Annotazione Separata	5
Compilazione del modello dell'attività prevalente	5
Regime transitorio	6
Periodo d'imposta 2008	6

Ulteriore detrazione per i genitori con almeno quattro figli a carico

Ammontare della detrazione	9
Condizioni di spettanza	9
Ripartizione tra i genitori	9
Decorrenza	9
Incapienza dell'imposta	9
Recupero dell'eccedenza tramite il sostituto d'imposta	10

Il regime dei contribuenti minimi

Ricavi nel 2007	12
Cessioni all'esportazione	12
Spese per dipendenti	13
Beni strumentali nel triennio	13
Esclusioni: partecipazioni	13
Mancata revoca	13
Da SNC ad impresa individuale	13

Attività ad aggio o ricavo fisso	14
Rettifica della detrazione	14
Rettifica: leasing	14
Cessione ed ammortamento dei beni strumentali	15
Componenti rinviati	15
Rapporti con il contribuente minimo	15
Acconto per le imprese familiari	15
Contributi, ritenute e comunicazione dati IVA	16
Produttori agricoli	16
Attività agricole connesse	16
Fuoriuscita dal regime	16
Rimanenze residue	17
Liquidazione	17
Conclusioni	17

La rateazione dell'avviso bonario e della cartella di pagamento

La rateazione delle somme risultanti dai controlli delle dichiarazioni	19
La nuova dilazione delle somme iscritte a ruolo	21

Imposta sostitutiva del quadro EC

Eccedenze pregresse dedotte extracontabilmente	23
Opzione	24
Liquidazione	24
Adozione IAS	25
Liquidazione in caso di opzione parziale	26
Versamento	26
Effetti	26
Cessione dei beni materiali ed immateriali	27
Rapporti con la disciplina IRAP	27
Rapporti con l'affrancamento	28
Conclusioni	28

Modello 730/2008: quadro B

Novità del Modello	29
Novità della Finanziaria 2008	29
Immobili da dichiarare: requisito territoriale	30
Reddito imponibile (artt. 36-43, T.U.I.R.)	30
Reddito di locazione	32
Soggetti obbligati alla dichiarazione	32

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

INFORMAZIONI OSRA

Rilasci software	38
------------------	----

BONUS INCAPIENTI: APPROVATO IL MODELLO PER LA RICHIESTA

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

È disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate il modulo da compilare per ottenere il bonus fiscale di sostegno previsto dalla Finanziaria 2008 in favore dei contribuenti a basso reddito, c.d. "incapienti".

Premessa

L'art. 44, del D.L. n. 159/2007, convertito con modificazioni dalla Legge n. 222/2007, prevede **un rimborso forfetario pari a 150 euro** in favore dei contribuenti a basso reddito, c.d. "incapienti", la cui imposta netta IRPEF sul reddito per l'anno 2006 risulta pari a zero. Agli stessi soggetti è attribuita un'ulteriore detrazione fiscale di pari importo per ciascun familiare a carico.

Nota bene

La misura di sostegno prevista **non spetta a coloro che, nell'anno 2006, risultano fiscalmente a carico di altri soggetti.**

Il **D.M. 8 novembre 2007**, emanato ai sensi del citato articolo 44, comma 4, nel prevedere le categorie di soggetti aventi diritto al beneficio tributario e le modalità di erogazione delle predette somme, ha **demandato ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate** la definizione delle caratteristiche del modello che i contribuenti esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi devono utilizzare per richiedere il rimborso forfetario spettante. Infatti, con il **provvedimento 11.03.2008** è stato approvato il modello con le relative istruzioni.

I beneficiari

Il provvedimento specifica che il **modello è riservato alle persone fisiche che non percepiscono redditi da un sostituto d'imposta e che sono esonerati dal presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno 2007 (UNICO 2008).**

Nel dettaglio, i **beneficiari del rimborso forfetario** sono i soggetti passivi Irpef:

- residenti in Italia;
- non fiscalmente a carico di altri;

- che hanno percepito nel 2006 un reddito complessivo uguale o inferiore a 50mila euro;
- che hanno prodotto nel 2006 un reddito complessivo con un'imposta netta pari a zero, alla cui formazione abbiano concorso:
 - redditi lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del Tuir;
 - redditi di pensione di cui all'articolo 49 del Tuir;
 - taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del Tuir, e precisamente:
 - compensi percepiti da soci di cooperative di produzione e lavoro;
 - redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
 - remunerazioni dei sacerdoti;
 - compensi per lavori socialmente utili;
 - assegni periodici corrisposti al coniuge di cui all'articolo 10, comma 1, lettera c), del Tuir;
 - redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del Tuir;
- redditi d'impresa di cui all'articolo 55 e d'impresa minore di cui al successivo articolo 66 del Tuir, anche se conseguiti in forma di partecipazione;
- taluni redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, del Tuir e precisamente:
 - redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;
 - redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente.

Nota bene

Per i soggetti che abitualmente sono titolari di reddito di lavoro autonomo o titolari di reddito di impresa esercitati abitualmente, l'imposta netta IRPEF considerata deve essere quella corrispondente al reddito assunto al lordo delle perdite dichiarate.

Familiari a carico

Si precisa che è prevista un'ulteriore detrazione fiscale pari ad euro 150 per ciascun familiare a carico. Qualora il familiare sia a carico di più soggetti, la detrazione fiscale è ripartita in proporzione alla percentuale di spettanza della detrazione per carichi familiari.

Le istruzioni al modello chiariscono che, se il beneficiario "incapiente" ha già ricevuto il bonus per sé tramite il sostituto d'imposta, ma non le

ulteriori somme per le persone a carico, è sufficiente, in sede di compilazione del modello, che egli **barri l'apposita casella**:



Dichiara, inoltre, di aver già fruito del beneficio tramite il sostituto d'imposta ma di non aver percepito le ulteriori somme spettanti per i familiari a carico indicati nell'apposito riquadro (barrare la casella).

e indicare nel riquadro apposito il codice fiscale delle persone per le quali deve ancora percepire la somma:

ULTERIORE RIMBORSO PER FAMILIARI A CARICO	Relazione di parentela		Codice fiscale del familiare a carico										Percentuale di deduzione nell'anno 2006												
	1	C ¹	2	3	4	5	6	7	8	9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	%	%			
Barrare la casella:	2	F	A ²																				%	%	
C = Coniuge	3	F	A																					%	%
F = Figlio	4	F	A																					%	%
A = Altro familiare	5	F	A																					%	%
	6	F	A																					%	%

Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

Al fine di poter fruire del beneficio previsto, il contribuente istante è tenuto a sottoscrivere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, con cui

attesta la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 44, D.L. n. 159/2007 e di rientrare tra le categorie dei soggetti aventi diritto, individuate con decreto del Ministro delle Finanze e dell'Economia 8 novembre 2007.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000

Il sottoscritto, al fine di fruire del rimborso forfetario previsto a favore dei contribuenti a basso reddito, dichiara di essere in possesso, per l'anno 2006, dei requisiti previsti dall'art. 44 del D.L. 1° ottobre 2007, n. 159 convertito con modificazioni dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, e di rientrare tra le categorie individuate dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 8 novembre 2007.

Dichiara, inoltre, di aver già fruito del beneficio tramite il sostituto d'imposta ma di non aver percepito le ulteriori somme spettanti per i familiari a carico indicati nell'apposito riquadro (barrare la casella).

Data giorno mese anno

FIRMA

Modalità e termini di trasmissione

Il modello del rimborso forfetario per i contribuenti a basso reddito deve essere trasmesso entro i termini della presentazione della dichiarazione dei redditi, ovvero, per quest'anno **dal 2 maggio ed entro il 31 luglio 2008, esclusivamente per via telematica**:

- direttamente dai soggetti interessati, tramite gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate;
- utilizzando il prodotto informatico reso gratuitamente disponibile sul sito

dell'Agenzia delle Entrate, denominato "Richiesta rimborso forfetario";

- mediante intermediari abilitati.

Modalità di erogazione del bonus

Il rimborso forfetario sarà erogato in differenti modi, precisamente:

- direttamente sul conto corrente bancario o postale indicando il codice Iban;
- in contanti presso qualsiasi ufficio postale;
- con vaglia cambiario della Banca d'Italia per importi superiori a euro 1.536,27.

LE REGOLE PER LA DETRAZIONE DELLE SPESE PER IL TRASPORTO

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

L'Agenzia delle Entrate, con la *Circolare n. 19/E del 7 marzo 2008*, fornisce indicazioni su come ottenere la detrazione Irpef del 19%, delle spese effettuate nel corso del 2008 per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico, locale, regionale ed interregionale.

Premessa

L'art. 1, comma 309, Finanziaria 2008 (*Legge n. 244 del 27 dicembre 2007*) ha previsto che "Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2008 per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale spetta una detrazione dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, nella misura del 19 per cento per un importo delle spese stesse non superiore a 250 euro. ...".

La nuova agevolazione fiscale per le spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico consente, quindi, un risparmio d'imposta fino a 47,50 euro.

La norma specifica anche che **la detrazione spetta a condizione che:**

- le suddette spese non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo (ad esempio, nel caso in cui il costo dell'abbonamento per le spese di trasporto risulti inerente e, quindi, deducibile dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo).

I chiarimenti della Circolare n. 19/E/2008

L'Agenzia delle Entrate, con la *Circolare n. 19/E diffusa il 7 marzo 2008*, ha illustrato la novità introdotta dalla Finanziaria 2008 e le regole applicative per usufruire della detrazione in esame.

Soggetti ammessi alla detrazione

Per quanto riguarda i soggetti beneficiari della detrazione, la relazione tecnica alla Finanziaria 2008 fa riferimento agli "studenti e ai lavoratori che utilizzano il trasporto pubblico per recarsi presso il luogo di studio e di lavoro", in

particolare "*ai costi medi degli abbonamenti annuali per studenti e lavoratori e per pendolari urbani ed extraurbani*".

In base a quanto affermato nella Circolare n. 19/E/2008, anche se il testo della norma non fa esplicito riferimento al periodo degli abbonamenti, né ai soggetti menzionati nella relazione, l'individuazione dei soggetti titolari del beneficio discende automaticamente dalla tipologia del titolo di viaggio acquistato (abbonamento) e, quindi, si deve ritenere che la detrazione sia riservata ai soggetti che si servono del trasporto pubblico per la propria mobilità quotidiana, quali:

- studenti;
- lavoratori;
- pensionati.

Spese oggetto di detrazione

La detrazione IRPEF introdotta dall'art. 1, comma 309, della Finanziaria 2008 riguarda le spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, ai fini della detrazione, per "abbonamento" si deve intendere un titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un numero illimitato di viaggi, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un periodo di tempo specificato.

Ne deriva che non sono ammesse a fruire della detrazione solo le spese per gli abbonamenti che implicano un utilizzo episodico del mezzo di trasporto pubblico.

Spese non detraibili

Non possono, quindi, beneficiare della detrazione:

- i titoli di viaggio che abbiano una durata oraria, anche se superiore a quella giornaliera (es.: i biglietti a tempo che durano 72 ore);
- le carte di trasporto integrate che includono anche servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto (es.: carte turistiche, che oltre all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici, consentono l'ingresso a musei o spettacoli).

Categorie di servizi di trasporto interessate

Gli abbonamenti per i quali si può usufruire della detrazione del 19% sono quelli pagati per usufruire di **servizi di trasporto pubblico**:

- **locale**;
- **regionale**;
- **interregionale**.

La Circolare chiarisce che, per tali servizi, la norma della Finanziaria 2008 intende quelli aventi ad oggetto trasporto di persone, ad accesso generalizzato, resi da enti pubblici, ovvero da soggetti privati affidatari del servizio pubblico sulla base di specifiche concessioni o autorizzazioni da parte di soggetti pubblici e che operino in modo continuativo o periodico con itinerari, orari, frequenze e tariffe prestabilite.

Applicazione del "principio di cassa" ai fini della detrazione

La Circolare specifica, inoltre, che la detrazione si applica in base al **criterio di cassa**.

La detrazione può essere calcolata sull'intera spesa sostenuta nel 2008 per l'abbonamento, anche se lo stesso scade nel periodo d'imposta successivo (es. abbonamento con validità dal 1° marzo 2008 al 28 febbraio 2009).

I limiti della detrazione

Come si evince dalla relazione tecnica alla Finanziaria 2008, la detrazione in esame è ammessa:

- nel limite massimo di spesa sostenuta pari a 250 euro, laddove tale limite si intende riferito cumulativamente alle spese sostenute dal contribuente per il proprio abbonamento e per quello dei familiari a carico;
- entro i limiti di capienza delle imposte dovute; in caso di mancato utilizzo della detrazione per incapienza, questa si perde, senza possibilità di rinviarne la fruizione all'anno successivo.

Documentazione per fruire della detrazione

I contribuenti interessati a fruire della detrazione IRPEF sulle spese per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico sono tenuti ad acquisire e conservare una specifica documentazione da esibire in caso di richiesta da parte dell'ufficio e/o in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi con l'assistenza dei Caf o degli intermediari abilitati.

In particolare, il contribuente è tenuto a:

- conservare il titolo di viaggio (biglietto di trasporto), il quale può essere:
 - nominativo;
 - non nominativo.

Titolo di viaggio nominativo

In caso di titolo di viaggio nominativo, in esso devono essere indicate:

- la durata dell'abbonamento;
- la spesa sostenuta.

Il contribuente dovrà, inoltre, conservare la fattura eventualmente richiesta al gestore del servizio di trasporto od altra eventuale documentazione attestante **la data di pagamento**, in modo da dimostrare che la spesa è stata sostenuta nel 2008.

Se il contribuente è impossibilitato a procurarsi tale documentazione (dato il particolare regime IVA applicabile alle cessioni dei titoli di viaggio), la spesa si considera sostenuta in coincidenza con la data di inizio della validità dell'abbonamento (es.: per un abbonamento nominativo che assuma validità dal 1° marzo 2008, la spesa si riterrà sostenuta in tale data).

Titolo di viaggio non nominativo

Se, invece, il titolo di viaggio non è nominativo, esso deve essere conservato e accompagnato da una autocertificazione effettuata nei modi e nei termini previsti dalla legge (dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui all'art. 47, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento di identità del sottoscrittore), resa dal contribuente in cui si attesta che l'abbonamento è stato acquistato per il contribuente o per un suo familiare a carico.

Dati che devono essere indicati in ogni caso

Sia nel caso in cui il titolo di viaggio sia nominativo che nel caso in cui non sia nominativo, esso deve contenere comunque le seguenti indicazioni:

- ditta, denominazione o ragione sociale o nome e cognome della persona fisica, ovvero il logos distintivo dell'impresa e numero di partita IVA del soggetto emittente il titolo di viaggio o che effettua la prestazione di trasporto;
- descrizione delle caratteristiche del trasporto;
- ammontare dei corrispettivi dovuti;
- numero progressivo;
- data da apporre al momento dell'emissione o della utilizzazione.

Decorrenza

La detrazione compete per le sole spese sostenute nell'anno 2008, quindi il beneficio può essere fatto valere nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2008 (Mod. 730/2009 o Unico PF/2009).

DAL 2007 ANNOTAZIONE SEPARATA ABROGATA

A cura di Antonio Gigliotti
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

Con l'approvazione del D.M. del 11/02.2008, a partire dal periodo d'imposta 2007 i contribuenti che esercitano 2 o più attività, ai fini della presentazione degli studi di settore, **non sono più tenuti alla presentazione del modello "Annotazione separata"**.
Il contribuente si limiterà alla presentazione degli studi di settore dell'attività prevalente, compilando il quadro "Imprese multiattività" dove verranno suddivisi i ricavi tra l'attività prevalente e le attività non prevalenti..

Disciplina dell'Annotazione Separata prima del D.M. 11.02.2008

Con il Decreto del 25 marzo 2002, è stato introdotto il modello "annotazione separata" ai fini dell'applicazione dei studi di settore per i **contribuenti che:**

- esercitavano due o più attività d'impresa per le quali trovavano applicazione gli studi di settore (cosiddette "imprese multiattività");
- esercitavano una o più attività d'impresa, per le quali trovavano applicazione gli studi di settore, in diverse unità di produzione o di vendita (cosiddette "imprese multipunto").

L'obbligo di Annotazione Separata non vigeva per i contribuenti che esercitavano due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore,

- nel caso in cui l'importo dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta, relativo alle **attività non prevalenti, non fosse superiore al 20%** dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti nello stesso periodo.

Tali soggetti si limitavano a compilare esclusivamente il modello di studi di settore relativo all'attività prevalente.

Abrogazione dell'Annotazione Separata

Il Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 2008, pubblicato in G.U. n. 56 del 6/03/2008, ha modificato l'intera disciplina dell'annotazione separata

In particolare l'art. 4 del Decreto ministeriale dell'11 febbraio 2008, ha stabilito che, a partire

dal **periodo d'imposta 2007**, risultano abrogati:

- il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 25 marzo 2002 riguardante "Criteri di applicazione degli studi a imprese multipunto e multiattività" e successive integrazioni;
- i provvedimenti del direttore generale del Dipartimento delle Entrate del 24 dicembre 1999, recante "Modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore" e del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2001 recante "Modifiche concernenti le modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore";
- tutte le disposizioni previste nei singoli decreti di approvazione degli studi di settore in contrasto con quanto disposto dal decreto in esame, nonché quelle riguardanti le cause di inapplicabilità relative alle imprese multipunto e multiattività.

Pertanto, dal periodo d'imposta 2007, non esiste più l'obbligo della compilazione del modello relativo all'annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore per i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa (c.d. "imprese multiattività"), ovvero, che svolgono l'attività d'impresa in più punti (c.d. "multipunto").

Compilazione del modello dell'attività prevalente

L'adempimento ora si realizza mediante la semplice annotazione in contabilità o nei registri dei ricavi derivanti dalle diverse attività.

La compilazione del modello studi di settore "Annotazione separata" è sostituita con la redazione del modello dello studi di settore relativo all'attività prevalente.

L'art. 1 del Decreto ministeriale dell'11 febbraio 2008, infatti stabilisce che:

- ai soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, per almeno una delle quali risultano approvati gli studi di settore (**imprese multiattività**), in luogo dell'applicazione dell'annotazione separata, si applica lo studio di settore relativo

all'attività prevalente, laddove per "**attività prevalente**" si intende quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi.

posizioni da sottoporre a controllo e non ai fini dell'accertamento.

Regime transitorio

L'art. 3 del Decreto ministeriale dell'11 febbraio 2008, introduce un regime transitorio secondo cui per i contribuenti che per il periodo d'imposta 2007 si trovano ad esercitare più attività non rientranti nello stesso studio di settore, nel caso in cui l'ammontare dei ricavi relativi alle attività non prevalenti superi il 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati,
→ le risultanze degli studi di settore sono utilizzate solo ai fini della selezione delle

Periodo d'imposta 2008

A partire dal 2008 le risultanze derivanti dall'applicazione di tali studi di settore non possono essere utilizzate ai fini dell'accertamento se l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività

→ non prevalenti sono superiori al 30% dell'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti.

L'ufficio finanziario potrà, quindi, in tal caso, utilizzare i risultanti solo per l'individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo.

D.M. 11 febbraio 2008

Criteria di applicazione degli studi di settore per le imprese multiattività

1. I contribuenti che esercitano due o più attività di impresa, per almeno una delle quali risultano approvati gli studi di settore, annotano separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate, nonché quelli derivanti dall'attività di vendita di generi soggetti ad aggio o a ricavo fisso.

2. Gli studi di settore si applicano ai contribuenti che svolgono in maniera prevalente le attività indicate nei decreti di approvazione degli studi medesimi. In caso di esercizio di più attività d'impresa, per attività prevalente, con riferimento alla quale si applicano gli studi di settore, si intende quella da cui deriva nel periodo d'imposta la maggiore entità dei ricavi.

Utilizzo dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore per le imprese multiattività

1. Nei confronti dei soggetti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento, di cui all'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente superi il 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

2. Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore di cui al precedente comma sono utilizzati esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie e non rilevano altresì ai fini dell'applicazione dell'art. 10, comma 4-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146.

3. Le disposizioni di cui al presente art. entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2008.

Disposizioni transitorie per il periodo d'imposta 2007

1. Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, valgono le disposizioni dell'art. 1 del presente decreto e i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore di cui al citato art. 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, non possono essere utilizzati per l'attività di accertamento di cui all'art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, nei confronti dei soggetti che svolgono l'esercizio di due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

2. Per il periodo d'imposta di cui al comma 1, nei confronti dei predetti soggetti, i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore sono utilizzabili esclusivamente per la selezione delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie e non rilevano altresì ai fini dell'applicazione del comma 4-bis, dell'art. 10, della legge 10 maggio 1998, n. 146

Abrogazione delle disposizioni che riguardano l'annotazione separata
nei confronti dei contribuenti multipunto e multiattività

1. A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 è abrogato il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 25 marzo 2002 riguardante «Criteri di applicazione degli studi a imprese multipunto e multiattività» e successive integrazioni. Sono altresì abrogati i provvedimenti del direttore generale del Dipartimento delle Entrate del 24 dicembre 1999, recante «Modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore» e del direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 giugno 2001 recante «Modifiche concernenti le modalità di annotazione separata dei componenti rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore».
2. A decorrere dallo stesso periodo d'imposta sono altresì abrogate tutte le disposizioni previste nei singoli decreti di approvazione degli studi di settore in contrasto con quanto disposto nel presente decreto, nonché quelle riguardanti le cause di inapplicabilità relative all'esercizio di due o più attività di impresa, ovvero all'esercizio dell'attività d'impresa svolto attraverso l'utilizzo di più unità locali.

ULTERIORE DETRAZIONE PER I GENITORI CON ALMENO QUATTRO FIGLI A CARICO

di Andrea Barone

Tratto da Ipsosa – Quotidiano Lavoro del 17-18 marzo 2008

L'art. 1, comma 15, lett. a) della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto un'ulteriore detrazione d'imposta di 1.200 € per i genitori con almeno quattro figli a carico.

Per massimizzare l'efficacia redistributiva della disposizione, garantendo un effettivo sostegno alle famiglie numerose, il legislatore ha previsto che, in caso di "incapienza", sia riconosciuto al contribuente un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza nell'Irpef lorda, diminuita di tutte le altre detrazioni spettanti. Le modalità di riconoscimento del credito sono state definite con il D.M. 31 gennaio 2008, pubblicato nella G.U. n. 52 del 1° marzo 2008.

Ammontare della detrazione

La Legge finanziaria per l'anno 2008 ha introdotto un'ulteriore detrazione d'imposta di 1.200 € per i genitori con almeno quattro figli a carico che si aggiunge a quelle "ordinarie" per i figli, già previste dall'art. 12 del Tuir. L'ulteriore detrazione non spetta per ciascun figlio, ma deve intendersi come "bonus" complessivo a beneficio della famiglia numerosa: pertanto, l'importo spettante non muta in presenza di un numero di figli superiore a quattro (circ. Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2008, n. 1).

Condizioni di spettanza

L'ulteriore detrazione d'imposta spetta a condizione che il contribuente abbia almeno quattro figli a carico. L'Agenzia delle Entrate ha specificato che la detrazione spetta in misura intera anche se la condizione di "almeno quattro figli a carico" sussiste soltanto per una parte dell'anno (es. la nascita del quarto figlio nel corso dell'anno): ne deriva che l'ulteriore detrazione non deve essere ragguagliata al periodo dell'anno in cui si verifica l'evento che dà diritto alla detrazione stessa.

Il beneficio fiscale, anche se non è direttamente influenzato dal reddito complessivo del contribuente, non può essere riconosciuto al soggetto che, pur avendo almeno quattro figli a carico, non ha diritto alle "ordinarie" detrazioni per i figli, in conseguenza dell'elevato reddito complessivo.

Esempio

Contribuente con 4 figli a carico (di età non inferiore a 3 anni)

Percentuale di carico: 100%

Reddito complessivo: 140.000 €

Detrazioni (ordinarie) spettanti per figli a carico = $[4 \times (800 + 200)] \times [(140.000 - 140.000) : 140.000] = 0$

Ulteriore detrazione spettante per famiglie numerose = 0

Ripartizione tra i genitori

L'ulteriore detrazione è ripartita nella misura del 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione aggiuntiva spetta ai genitori in proporzione agli affidamenti stabiliti dal giudice.

In caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, l'ulteriore detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo.

I predetti criteri di ripartizione non possono essere derogati da accordi intercorsi tra i genitori, diversamente da quanto previsto per le "ordinarie" detrazioni per figli a carico.

Decorrenza

La nuova detrazione ha effetto retroattivo dal periodo d'imposta 2007 (art. 1, comma 16, della Legge n. 244/2007). Il sostituto d'imposta era tenuto, sulla base dei dati in suo possesso relativi al numero dei figli a carico, a riconoscere l'ulteriore detrazione già in sede di conguaglio dei redditi erogati nel 2007.

Incapienza dell'imposta

Nel caso in cui l'imposta non sia sufficientemente capiente, e quindi non sia possibile fruire, in tutto o in parte, della nuova ulteriore detrazione, al contribuente è riconosciuto un credito di ammontare pari alla quota di detrazione che non ha trovato capienza. A tal fine occorre considerare l'IRPEF lorda diminuita delle detrazioni d'imposta spettanti:

- per i familiari a carico (art. 12, comma 1, del Tuir);
- per tipologie reddituali (art. 13 del Tuir);
- per gli oneri detraibili (art. 15 del Tuir);
- per canoni di locazione (art. 16 del Tuir);
- in base ad altre disposizioni normative.

Con il D.M. 31 gennaio 2008 sono state emanate le disposizioni attuative per permettere il recupero dell'eccedenza rispetto all'imposta netta, così come previsto dall'art. 12, comma 3, ultimo periodo, del Tuir.

Il Decreto prevede il recupero del credito spettante:

- mediante il sostituto d'imposta, per i soggetti titolari esclusivamente di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di pensione ed eventualmente del reddito derivante dal possesso dell'abitazione principale e relative pertinenze (art. 1). Tale modalità consente al contribuente "incapiente" di fruire immediatamente dell'eccedenza spettante;
- in dichiarazione dei redditi, per i soggetti titolari anche o esclusivamente di altri redditi (art. 2, comma 1), ovvero per gli aventi diritto di cui all'art. 1 qualora il credito non sia stato riconosciuto, in tutto o in parte, dai sostituti d'imposta (art. 2, comma 2).

Di seguito, si analizza l'attribuzione del credito da parte del sostituto d'imposta

Recupero dell'eccedenza tramite il sostituto d'imposta

L'art. 1 del Decreto disciplina l'attribuzione del credito tramite il sostituto, facendo, tuttavia, una distinzione tra il credito riferito al periodo d'imposta 2007 e quello riferito all'anno 2008 e successivi (applicazione della norma a regime).

Credito riferito al 2007

Il sostituto d'imposta era tenuto a riconoscere l'ulteriore detrazione già in sede di conguaglio di fine anno 2007, riportando nella sezione "Annotazioni" del CUD 2008 l'eventuale quota di detrazione che non aveva trovato capienza nell'Irpef dovuta dal dipendente (trattasi, peraltro, di un'annotazione non presente nella Tabella C delle istruzioni ministeriali e, quindi, non codificata).

Istanza del lavoratore

Il Decreto stabilisce che il credito 2007 possa essere riconosciuto nel corso del 2008 dal sostituto d'imposta, su istanza del dipendente o del percettore di redditi assimilati.

In tal caso, l'avente diritto dovrà attestare l'assenza di ulteriori redditi rispetto a quelli certificati nel CUD 2008 e a quelli derivanti dal possesso di un'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e relative pertinenze.

Se la certificazione CUD 2008 è stata rilasciata da un sostituto d'imposta diverso da quello che eroga i redditi nel corso del 2008, l'istanza dovrà essere accompagnata dalla predetta certificazione.

Modalità di riconoscimento del credito in busta paga

Il sostituto d'imposta, successivamente alla richiesta del dipendente, provvederà a riconoscere il credito in busta paga e in un'unica soluzione, utilizzando il monte ritenute disponibile nel mese, ovvero, nel caso in cui il monte ritenute risultasse insufficiente a consentire la completa attribuzione del credito, utilizzando l'ammontare complessivo delle ritenute disponibile nei periodi di paga successivi. Resta da chiarire se, ai fini del riconoscimento del credito, debbano essere utilizzate esclusivamente ritenute erariali, ovvero possano essere utilizzate anche le addizionali regionale e comunale all'Irpef trattenute nel corso del 2008. Sul punto in questione si auspica un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

Nell'ipotesi di una pluralità di aventi diritto e di incapacità del monte ritenute disponibile nel mese, il sostituto dovrà riconoscere a ciascuno il credito nella percentuale determinata dal rapporto tra il monte ritenute disponibile nel periodo di paga e l'ammontare complessivo dell'intero credito da riconoscere, in analogia alla procedura di rimborso dei crediti derivanti da assistenza fiscale. Se entro la fine del periodo d'imposta non sarà stato possibile attribuire interamente il credito spettante, il sostituto dovrà evidenziare nella certificazione CUD l'importo residuo, al fine di consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi.

Esempio

Credito spettante al dipendente A = 350 €
 Credito spettante al dipendente B = 160 €
 Monte ritenute disponibile nel mese = 400 €
 Percentuale di spettanza = $[400 : (350 + 160)] = 400 : 510 = 78,43\%$
 Quota rimborsata al dipendente A = $(350 \times 78,43) : 100 = 274,51 €$
 Quota rimborsata al dipendente B = $(160 \times 78,43) : 100 = 125,49 €$
 Le quote residue (75,49 € per il dipendente A; 34,51 € per il dipendente B) potranno essere rimborsate nel successivo periodo di paga, se il monte ritenute del mese risulterà sufficientemente capiente.

Credito relativo all'anno 2008 e successivi

Condizioni per il riconoscimento del credito

Ai fini del riconoscimento del credito relativo al periodo d'imposta 2008 (e successivi), il lavoratore deve:

- presentare al datore di lavoro la dichiarazione di spettanza delle detrazioni d'imposta (art. 23, comma 2 lett. a), del DPR 600/73), indicando le condizioni per l'applicazione e il codice fiscale dei familiari a carico;
- attestare l'assenza di redditi ulteriori rispetto a quelli di lavoro dipendente e

assimilati e a quelli derivanti dal possesso dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze.

È importante ricordare che i cittadini extracomunitari che richiedono al sostituto d'imposta le detrazioni per familiari non residenti in Italia devono presentare, oltre alla predetta dichiarazione di spettanza, la documentazione che attesti lo status di familiare a carico:

- documentazione originale prodotta dall'autorità consolare del Paese d'origine, con traduzione in lingua italiana e asseverazione da parte del prefetto competente per territorio;
- documentazione con apposizione dell'apostille, per i soggetti che provengono dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961;
- documentazione validamente formata dal Paese d'origine, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano e asseverata come conforme all'origine dal consolato italiano del Paese d'origine.

Anche i cittadini extracomunitari, al pari degli altri contribuenti, sono soggetti all'obbligo di indicare il codice fiscale dei familiari per i quali richiedono le detrazioni; pertanto, devono richiedere l'attribuzione del codice fiscale dei familiari agli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, i quali provvederanno a rilasciare il codice fiscale dopo aver esaminato la richiamata documentazione (circ. Agenzia delle entrate 5 marzo 2008, n. 15).

Modalità di riconoscimento del credito in busta paga

Il credito è riconosciuto dal sostituto d'imposta sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga, rapportandolo al periodo stesso. Pertanto, il sostituto deve operare come di seguito indicato:

- riconoscere il credito fino a capienza del monte ritenute disponibile in ciascun periodo di paga;
- in caso di incapienza del monte ritenute del mese, riconoscere il credito residuo utilizzando le ritenute disponibili nei successivi periodi di paga.

In ogni caso, il sostituto deve rideterminare l'importo del credito sulla base dei dati reddituali definitivi, in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto.

Se entro la fine del periodo d'imposta non è stato possibile attribuire interamente il credito spettante, il sostituto dovrà comunicare all'interessato l'importo residuo evidenziandolo nella certificazione CUD, al fine di consentirne il recupero in sede di dichiarazione dei redditi.

Anche per il credito 2008, devono essere utilizzate le regole di riconoscimento dei crediti mutuate dall'assistenza fiscale; quindi, in caso di una pluralità di aventi diritto e di incapienza del monte ritenute del mese, il sostituto d'imposta

deve riconoscere a ciascuno il credito nella percentuale determinata dal rapporto tra il monte ritenute disponibile nel periodo di paga e l'ammontare complessivo dell'intero credito da riconoscere.

Esempio

Ipotizziamo il caso di un'azienda con due soli dipendenti, entrambi con moglie e quattro figli a carico.

Dipendente A:

Imponibile fiscale (mensile) = 1.500 €

Irpef lorda = 355,00 €

Detrazioni lavoro dipendente = $\{1.338 \times \{[55.000 - (1.500 \times 13)]: 40.000\}\} \times (31: 365)$
= 100,85 €

Detrazione per coniuge a carico = $690: 12 = 57,50$ €

Detrazione per figli a carico (di età non inferiore a tre anni) =

= $\{[4 \times (800 + 200)] \times \{[140.000 - (1.500 \times 13)]: 140.000\}\}: 12 = 286,90$ €

Ulteriore detrazione (per i genitori con almeno quattro figli a carico) = $1.200: 12 = 100,00$ €

Irpef netta = 0,00 €

Credito spettante al lavoratore (per ulteriore detrazione) = 100,00 €

Dipendente B

Imponibile fiscale (mensile) = 2.500 €

Irpef lorda = 643,33 €

Detrazioni lavoro dipendente = $\{1.338 \times \{[55.000 - (2.500 \times 13)]: 40.000\}\} \times (31: 365)$
= 63,92 €

Detrazione per coniuge a carico = $(690: 12) + (20: 12) = 59,17$ €

Detrazione per figli a carico (di età non inferiore a tre anni) =

= $\{[4 \times (800 + 200)] \times \{[140.000 - (2.500 \times 13)]: 140.000\}\}: 12 = 255,93$ €

Ulteriore detrazione (per i genitori con almeno quattro figli a carico) = $1.200: 12 = 100,00$ €

Irpef netta = 164,31 €

Nel mese considerato, il dipendente A può ricevere il credito di 100,00 €, poiché il monte ritenute risulta sufficientemente capiente (164,31 €).

Resta, infine, da chiarire se il recupero del credito erogato (nell'esempio, pari a 100,00 €) potrà essere fatto mediante lo scomputo di ritenute ai sensi del D.P.R. n. 445/97, ovvero attraverso l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/97, in analogia alle disposizioni emanate per il "bonus incapienti". In quest'ultimo caso, l'Agenzia delle entrate dovrà istituire un apposito codice tributo.

IL REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 11 del 17 marzo 2008

A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITÀ

► Contribuenti minimi

Con le precisazioni fornite nella circolare n. 13/E/2008 l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il percorso previsto per i contribuenti che intendono entrare nel "mondo" dei minimi è alternativo a quello delineato dal D.P.R. n. 917/1986.

Con particolare riferimento alle attività agricole per le quali si renderebbe applicabile il regime speciale IVA, in caso di rinuncia a quest'ultimo regime l'applicazione delle regole semplificate di determinazione del reddito previste per i minimi implica tuttavia l'impossibilità di sovrapporvi le regole di determinazione forfetaria di cui all'art. 56-bis del T.U.I.R..

► Riferimenti di prassi

Agenzia delle Entrate, Circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E

Dopo i chiarimenti forniti con la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007, nella quale erano stati anticipati molti dei contenuti del D.M. 2 gennaio 2008 (di seguito, decreto, in G.U. n. 9 dell'11 gennaio 2008) e le precisazioni contenute nella circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008, fornite in risposta ai numerosi quesiti formulati dalle associazioni di categoria, con la circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E, l'Agenzia delle Entrate ritorna a diffondere ulteriori risposte a quesiti segnalati dagli operatori del settore.

La frequenza con la quale vengono poste tali problematiche è indubbiamente indice dell'interesse emerso tra le varie categorie di operatori del settore verso l'istituto regolato dai commi da 96 a 117, art. 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (di seguito si farà riferimento al solo comma). Di seguito si espongono le risposte di maggiore interesse, omettendo, per quanto possibile, i contenuti del quesito.

Ricavi nel 2007

Secondo l'Amministrazione finanziaria ai fini della verifica del limite di **30.000 euro** di ricavi o compensi percepiti nell'anno solare precedente, per un contribuente che ha cessato un'attività nel corso del 2007, iniziando una **nuova attività nel 2008**, diversa da quella

precedente, occorre considerare nel suo insieme la posizione del contribuente e **non la specifica attività** svolta, derivandone:

- che i ricavi o compensi conseguiti nell'anno precedente (2007) in relazione **all'attività cessata** rilevano per la verifica del limite dei 30.000;
- che è comunque necessario effettuare il **ragguaglio** ad anno del relativo importo.

In secondo luogo, l'Agenzia delle Entrate precisa che se un imprenditore percepisce anche **compensi occasionali** per prestazioni di consulenza, tali compensi non rilevano per la verifica del superamento del limite dei **30.000 €** di ricavi o compensi, in quanto il comma 96 fa riferimento esclusivamente ai ricavi o compensi percepiti da persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Tali considerazioni valgono sempre che i compensi in questione costituiscano effettivamente compensi di lavoro autonomo occasionale **non rilevanti** ai fini dell'applicazione dell'IVA, qualificabili, pertanto, come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R.

Cessioni all'esportazione

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che l'eventuale emissione, durante l'anno solare precedente, di fatture senza addebito dell'imposta ai sensi dell'art. 8, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 (**cessioni interne**) a seguito di **dichiarazione d'intento** ricevuta dal cessionario o committente, preclude l'accesso al regime dei contribuenti dei minimi.

Qualora, invece, il contribuente minimo riceva una dichiarazione d'intento, quest'ultimo è tenuto a restituirla al cessionario o committente, segnalando che, in ogni caso, l'operazione sarà posta in essere **senza addebito** d'imposta, ai sensi del comma 100.

In secondo luogo, in relazione alla posizione di un contribuente residente che svolge **prestazioni** di lavoro autonomo all'estero (traduzioni simultanee in Spagna) soggette ai fini IVA al regime di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'effettuazione di **prestazioni** per le quali non sussiste ai fini dell'IVA il requisito della **territorialità** non preclude al contribuente l'accesso al regime dei minimi. In particolare viene segnalato che il comma 96 preclude l'accesso ai soggetti che abbiano effettuato

cessioni all'esportazione, ovvero, le operazioni di cui agli artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del D.P.R. n. 633/1972.

Resta invece fermo che i compensi in parola rilevano ai fini della verifica del limite dei 30.000 euro di ri-cavi, e, dunque, che superato tale limite rimane precluso l'accesso al regime dei minimi.

Spese per dipendenti

Nel caso di corresponsione a febbraio 2007 di somme a titolo di TFR a un **dipendente** cessato nel 2006, non è precluso l'accesso al nuovo regime. Pur precisando che tra le spese per lavoratori dipendenti rientrano anche quelle sostenute per il **TFR**, l'Amministrazione finanziaria segnala che queste ultime debbono intendersi **sostenute**, tanto per gli imprenditori, quanto per i professionisti, nel periodo di imposta in cui le stesse **maturano**, vale a dire, nel caso di specie, nel **2006**.

Beni strumentali nel triennio

A parere dell'Amministrazione finanziaria per quanto riguarda gli acquisti di beni strumentali rilevanti per il raggiungimento del limite di euro 15.000 nel triennio solare precedente:

- sia in fase di accesso al regime che durante la sua applicazione, occorre prendere in considerazione il costo sostenuto **al netto** dell'IVA, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione;
- rilevano i beni strumentali, sia **mobili che immobili**; in particolare, al raggiungimento del limite in parola contribuiscono gli acquisti di beni strumentali anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, e vanno considerati anche gli importi corrisposti per la **locazione dell'immobile** in cui è svolta l'attività economica;
- occorre prescindere dall'effettiva **operatività** del soggetto. Ad esempio, nel caso, in cui un'impresa abbia richiesto la p. IVA il primo settembre 2005, ma abbia iniziato l'attività il primo gennaio 2006, rilevano ai fini della quantificazione del limite di 15.000 euro, tutti gli acquisti di beni strumentali effettuati nei tre anni solari precedenti al 2008, ossia nel triennio "2005-2007";
- se un'impresa ha beneficiato di un **contributo pubblico** a fondo perduto in c/impianti, rileva il **corrispettivo complessivo** del bene strumentale acquisito, a prescindere, quindi, dalle modalità con le quali l'acquisto medesimo è stato finanziato, e questo anche se l'effettivo onere dell'acquisto non è ricaduto per intero sul contribuente.

Esclusioni: partecipazioni

Non sempre la costituzione di un **raggruppamento** temporaneo di **professionisti** (art. 90, comma 1, lett. g, D.lgs. n. 163/2006), per l'espletamento delle prestazioni relative alla progettazione preliminare, definitiva ed esecutiva di lavori, nonché alla direzione dei lavori e ad altri incarichi di supporto tecnico-amministrativo, inibisce l'accesso al nuovo regime. Al riguardo l'Agenzia precisa che occorre distinguere:

- l'ipotesi in cui le attività affidate al raggruppamento temporaneo siano svolte dai singoli professionisti in modo autonomo e separato, in cui nulla osta ad accedere al regime dei contribuenti minimi;
- l'ipotesi in cui le attività non siano separabili o comunque siano svolte in modo unitario, avvalendosi di un'unica organizzazione comune; in tal caso il raggruppamento temporaneo si configura come società o associazione di fatto, assimilata sotto il profilo fiscale alla società in nome collettivo, ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., e ciò impedisce l'accesso del professionista che vi partecipa al regime dei contribuenti minimi.

Mancata revoca

Per un contribuente, che nel corso dell'anno 2007 rientrava nel regime agevolato ex art. 13 della legge n. 388/2000, ed intende ora avvalersi del regime dei contribuenti minimi ma per **errore** non ha effettuato la revoca dal vecchio regime rimane fermo che la sussistenza dei requisiti normativi ed il **comportamento concludente** costituiscono il presupposto per accedere al regime dei contribuenti minimi. Tuttavia, rimane in piedi anche l'onere di comunicare all'Amministrazione finanziaria la revoca dell'opzione dal regime di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000, per cui, oltre al menzionato comportamento concludente permane l'obbligo di comunicare, con la **massima tempestività** tale revoca per consentire all'Amministrazione di qualificare inequivocabilmente la scelta operata.

Da SNC ad impresa individuale

È stato posto un quesito in merito ad un caso in cui nel corso del 2007, essendo venuta meno la pluralità dei soci in una società in nome collettivo, si è verificata un'involuzione di detta società in un'impresa individuale. Il quesito riguardava la verifica delle **condizioni di accesso** al regime dei minimi da parte della ditta individuale, ed in particolare se occorre fare riferimento alla situazione della società ante modificazione. A parere dell'Agenzia, indipendentemente dalla qualificazione "civile" dell'operazione, la **continuità oggettiva** dell'attività d'impresa determina nel

caso di specie la sostanziale “neutralità fiscale” dell’operazione di “trasformazione”, analogamente a quanto avviene in caso di **donazione** d’azienda con prosecuzione dell’attività. Ne consegue che ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti per l’accesso al regime dei minimi da parte dell’impresa individuale, essendovi **continuazione** dei valori fiscali dei beni, **rilevano i valori della società** ante modificazione. Ad esempio, per quanto riguarda il limite di euro 15.000 relativo ai beni strumentali si dovrà far riferimento anche agli **acquisti** effettuati dalla **società** nel triennio precedente.

Attività ad aggio o ricavo fisso

Con riguardo ai contribuenti che svolgono attività soggette ad aggio (ad esempio venditori di generi di monopolio) o a ricavo fisso (ad esempio distributori di carburante), ai fini della verifica del limite dei ricavi di 30.000 euro l’Agenzia delle Entrate precisa che **non** rileva l’**intero corrispettivo** della rivendita ma solo l’aggio od il ricavo fisso (cfr. quanto previsto dall’art. 18, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973). L’Amministrazione finanziaria rammenta, tuttavia, che ai sensi del comma 99 non possono applicare il regime dei contribuenti minimi coloro che si avvalgono dei regimi speciali ai fini IVA, tra i quali figura quello applicabile ai venditori di generi di monopolio (ad esempio, vendita sali e tabacchi) che svolgono attività soggette ad aggio.

Rettifica della detrazione

In risposta ad un quesito con il quale veniva chiesto se la rettifica della detrazione debba effettuarsi anche per i “**beni ammortizzabili**” di costo unitario inferiore ad **€ 516,46** o con coefficiente di ammortamento superiore al 25 per cento, l’Agenzia delle Entrate ha ribadito che la rettifica va eseguita limitatamente ai beni e servizi **non ancora ceduti** o non ancora **utilizzati**. Pertanto, in relazione ai beni in questione, in fase di accesso al regime dei contribuenti minimi, è necessario effettuare la rettifica della detrazione solo se gli stessi **non** sono stati ancora **utilizzati** o ceduti; in caso contrario non occorrerà invece effettuare detta rettifica.

In secondo luogo, l’Agenzia delle Entrate precisa che l’IVA versata a seguito della rettifica della detrazione costituisce **costo deducibile** per i contribuenti minimi, alla stregua di dell’imposta assolta sugli acquisti che, in quanto non detraibile in costanza di regime, rappresenta un costo deducibile. Peraltro, l’Amministrazione finanziaria ricorda che in base a quanto previsto dal comma 101 e dall’art. 7, comma 1, lett. e), del decreto, la rettifica della detrazione deve essere effettuata pure in caso di **passaggio**, anche per opzione, al **regime ordinario** nella

dichiarazione annuale relativa all’anno dal quale trova applicazione tale regime, tenendone conto nel versamento a saldo dell’imposta relativa a tale anno. In quest’ultimo caso la rettifica in aumento dell’IVA detraibile determina una **sopravvenienza** che rileva ai fini delle imposte dirette secondo le regole ordinarie.

Rettifica: leasing

È stato chiesto se al momento di aderire al regime dei contribuenti minimi, ai fini della rettifica prevista dall’art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 occorre tener presente anche i **canoni** di *leasing* pagati anticipatamente e l’eventuale **maxicanone** iniziale. Al riguardo l’Agenzia precisa che la rettifica della detrazione va effettuata anche per i servizi non ancora utilizzati, e che, ai sensi dell’art. 16, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, ai fini IVA il *leasing* è considerato in ogni caso una **prestazione di servizi**.

Pertanto, a parere dell’Amministrazione finanziaria:

1. in sede di accesso al regime dei minimi è necessario effettuare le apposite rettifiche dell’imposta detratta relativa al canone corrisposto anticipatamente ed al maxicanone iniziale;
2. per procedere alla rettifica i contribuenti minimi devono verificare l’imposta complessivamente detratta e versare la frazione di imposta corrispondente al periodo di residua durata del contratto o del-la rata.

Si prenda in considerazione la seguente esemplificazione:

Esempio

Un contribuente accede al regime dei minimi il 1° gennaio 2008 e presenta un *leasing* con una durata di sei anni ed una rata semestrale 1° settembre 2007/29 febbraio 2008, pari a 6.000 euro di cui 1.000 di IVA (interamente detratta); il maxicanone corrisposto in data 1° settembre 2006 è pari ad euro 24.000, di cui 4.000 di IVA (interamente detratta). In questo caso emerge:

- che per quanto riguarda la rata, l’IVA da versare è pari a circa 333 euro, vale a dire ad 1/3 di 1.000, considerato che al momento dell’ingresso nel regime dei minimi **residuo** ancora **due mesi** su sei complessivi;
- che in relazione al maxicanone l’imposta da versare è pari ad euro 3.111 circa, che si ottiene dividendo l’IVA, pari a 4.000 euro, per 72 (durata del contratto) e moltiplicando l’importo ottenuto per 56, vale a dire i mesi residui di durata del contratto al momento di ingresso nel regime.

Cessione ed ammortamento dei beni strumentali

In merito al trattamento delle **plusvalenze** derivanti dalla cessione di beni strumentali l'Agenzia delle Entrate ricorda che:

1. il costo del bene strumentale **acquistato durante** l'applicazione del regime dei minimi è deducibile nell'esercizio in cui è sostenuto per l'intero importo (comma 104).
2. se poi il bene a cui è stato riservato il trattamento di cui al punto 1) viene venduto, la relativa plusvalenza è costituita dall'**intero ammontare del corrispettivo** percepito, e questo sia se la cessione avviene durante la permanenza nel regime speciale che successivamente all'uscita dal regime medesimo.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- durante l'applicazione del regime dei minimi il contribuente **non può dedurre** le quote di ammortamento relative ai beni strumentali acquistati anteriormente all'accesso al regime;
- in questa ipotesi le eventuali **quote residue** di ammortamento rileveranno, invece, **dopo l'uscita** dal regime, ovviamente a condizione che il bene non sia stato nel frattempo dismesso.

Pertanto, durante l'applicazione del regime dei minimi gli ammortamenti non sono comunque deducibili ed il **residuo costo fiscale** dei beni strumentali resta **sospeso**. Ne consegue che in caso di cessione, qualora il bene strumentale sia stato **acquistato anteriormente** al periodo d'imposta a partire dal quale viene adottato il regime dei minimi, la relativa plusvalenza va determinata ai sensi dell'art. 4, comma 2 del decreto, quale **differenza** fra il corrispettivo, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato, calcolato cioè al **netto degli ammortamenti dedotti**, come risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello di accesso al nuovo regime (ad esempio, il 2007, per un'opzione dal 2008); tali regole valgono sia se la plusvalenza è realizzata in un periodo interessato dal regime dei minimi, che nel caso in cui la stessa venga realizzata **dopo** essere fuoriusciti da tale regime.

Componenti rinviati

L'Agenzia delle Entrate conferma che qualora il risultato della somma algebrica tra l'importo complessivo delle quote residue delle componenti attive e l'importo complessivo delle quote residue delle componenti negative esprima un **valore negativo** superiore a 5000 € (ad esempio – 7000 €) lo stesso può essere dedotto **integralmente**.

In secondo luogo, viene confermato che l'eventuale **plusvalenza** rateizzata in periodi d'imposta precedenti all'accesso al regime, ad

esempio nel 2005, concorre, per la parte residua non ancora assoggettata a tassazione, alla formazione del reddito del periodo d'imposta 2007 (leggasi periodo d'imposta precedente a quello di adesione), in base alle particolari regole previste dal comma 106. Ad esempio, in caso di realizzo nel 2006 e di scelta per la rateizzazione, con accesso al "mondo" dei minimi sin dal 2008, la plusvalenza concorre alla determinazione del reddito relativo al periodo d'imposta 2007 non solo per una rata, ma per l'importo corrispondente alle quattro rate residue.

Rapporti con il contribuente minimo

L'Agenzia delle Entrate osserva che il contribuente in contabilità ordinaria che riceve una fattura emessa da un soggetto che si avvale del regime semplificato per i contribuenti minimi è tenuto:

- ad indicare, nei propri registri IVA, che l'acquisto è stato effettuato da un contribuente minimo, registrando la corrispondente fattura con l'**annotazione** che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008";
- ad includere nell'**elenco fornitori** i dati dell'operazione.

In particolare, atteso che sono obbligati alla trasmissione dell'elenco clienti e fornitori tutti i soggetti passivi IVA che hanno emesso o ricevuto fatture relative ad operazioni attive o passive rilevanti ai fini IVA, e che i contribuenti minimi, ancorché non possano esercitare il diritto di rivalsa né possano detrarre l'IVA assolta sugli acquisti, sono, comunque, titolari di ordinaria partita IVA, l'Amministrazione finanziaria ritiene che gli stessi **non siano estranei al regime IVA** e che, pertanto, le operazioni effettuate da (o nei confronti dei) medesimi, debbano essere incluse negli **elenchi** clienti e fornitori predisposti dai soggetti obbligati alla loro presentazione.

Acconto per le imprese familiari

In caso di imprese familiari, il comma 117 dispone che l'acconto è dovuto dal **titolare** anche per la quota imputabile ai collaboratori; in questo caso, infatti, l'imposta sostitutiva da versare sul reddito d'impresa è calcolata sul **reddito al lordo** delle quote assegnate al coniuge ed ai collaboratori familiari ed è dovuta solo dall'**imprenditore**. Ne consegue che per evitare una doppia tassazione, i collaboratori familiari sono esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento, limitatamente al reddito dell'impresa familiare. L'Agenzia delle Entrate ribadisce che tale **esonero** riguarda anche il versamento degli **acconti** d'imposta per la parte riferibile al reddito derivante dalla partecipazione

all'impresa familiare ed al riguardo indica il seguente percorso operativo:

- il **titolare** dell'impresa familiare, deve sommare al proprio acconto determinato con il metodo storico, pari al 98 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente all'accesso al regime, anche il **98 per cento** dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei propri **collaboratori**, per la quota parte riferibile al reddito di partecipazione all'impresa familiare;
- tale quota dell'imposta va determinata in **proporzione** all'incidenza del reddito di partecipazione sul reddito complessivo del collaboratore;
- i **collaboratori** possono versare il proprio acconto utilizzando il metodo **storico**, vale a dire commisurando l'acconto al 98 per cento della quota di imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente riferibile ai **redditi diversi** da quello di **partecipazione** all'impresa familiare, oppure utilizzando il metodo **previsionale**, sempre con riguardo all'imposta relativa ad eventuali altri redditi posseduti, diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare.

Contributi, ritenute e comunicazione dati IVA

L'Agenzia delle Entrate segnala che il regime dei contribuenti minimi non incide in alcun modo sugli obblighi previsti dalla normativa vigente in materia previdenziale ed assistenziale, né sui conseguenti obblighi contributivi.

In particolare, i contribuenti minimi devono continuare ad **addebitare in fattura** il **contributo integrativo** di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 103/1996 ed alle altre disposizioni di legge, statutarie e regolamentari che disciplinano il singolo ente previdenziale, commisurandolo al corrispettivo lordo dell'operazione e procedere al versamento nei modi ordinari.

In secondo luogo, viene precisato che i contribuenti minimi subiscono le **ritenute** di cui al Titolo III del D.P.R. n. 600/1973, ivi comprese quelle previste sui corrispettivi dovute dal **condominio** all'appaltatore previste dall'art. 25-ter, introdotto dall'art. 1, comma 43 della n. 296/2006 (Finanziaria 2007).

Infine, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'**esonero** dalla presentazione del modello da utilizzare per la presentazione della **comunicazione dati IVA** si rende applicabile a partire dalla comunicazione dati relativa all'anno d'imposta **2008**, primo anno di operatività del nuovo regime, da presentare entro febbraio 2009, ferma restando, peraltro l'ipotesi di esonero prevista dal D.P.R. n. 322/1998 in relazione ai con-tribuenti IVA persone fisiche che

nell'anno oggetto della comunicazione hanno conseguito un volume d'affari fino 25.822,84 €.

Produttori agricoli

In merito l'Agenzia delle Entrate precisa che:

- se i produttori agricoli hanno scelto di non avvalersi dei regimi speciali IVA (artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972) va applicato (salvo opzione) in modo naturale il regime dei contribuenti minimi per le altre attività di impresa eventualmente esercitate e per la restante attività agricola che ai fini dell'imposta sul reddito esprime reddito d'impresa, compresa quella alla quale si applicano le disposizioni dell'art. 56-bis del T.U.I.R.;
- in caso di scelta di **non applicare** il regime dei minimi e, quindi, di determinare il reddito seguendo le disposizioni del D.P.R. n. 917/1986 ed in particolare di applicare le specifiche regole dettate dall'art. 56, comma 5, e 56-bis, la scelta per l'applicazione delle regole del testo unico, con la conseguente esclusione dal regime dei minimi, vale anche per le ulteriori attività di impresa, arte o professione esercitate.

Attività agricole connesse

Con particolare riferimento alle attività dirette alla produzione di beni ed alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile, vanno distinte due ipotesi:

- qualora il contribuente, ai fini IVA, decida di applicare il **regime speciale** di cui all'art. 34-bis del D.P.R. n. 633/1972 non potrà avvalersi del regime dei contribuenti minimi né per l'attività agricola connessa né per le ulteriori attività di impresa, arte o professione eventualmente esercitate;
- qualora il contribuente decida di **non applicare il regime IVA speciale** per le attività agricole connesse, il suo regime naturale sarà quello dei contribuenti minimi sia per tali attività che per le ulteriori attività d'impresa arte o professione eventualmente esercitate.

Anche in quest'ultimo caso il contribuente può decidere, tramite opzione, di non applicare il regime dei minimi e di determinare il reddito imponibile ai fini IRPEF secondo le specifiche regole dettate dall'art. 56-bis del T.U.I.R.. In tal caso, la scelta per l'applicazione delle regole del testo unico, con la conseguente esclusione dal regime dei minimi, varrà anche per le ulteriori attività di impresa, arte o professione esercitate.

Fuoriuscita dal regime

In merito al caso in cui un contribuente minimo nel corso dell'anno solare consegue ricavi o compensi per un importo che eccede il limite dei

30.000 euro di oltre il 50 per cento (ricavi o compensi che superano l'importo di 45.000 euro), che determina la cessazione dallo stesso anno in cui si manifestano tali presupposti, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'imposta relativa alle cessioni ed alle prestazioni, determinata mediante **scorporo** dal corrispettivo indicato in fattura, al netto della detrazione dell'imposta relativa agli acquisti, deve essere computata ai fini della determinazione dell'imposta da versare a **saldo**, nei **termini ordinari**. Il contribuente, quindi, non è tenuto ad effettuare le liquidazioni dei periodi (mesi o trimestri) precedenti a quello nel corso del quale ha superato il limite di ricavi previsto dalla norma, ma deve tenere conto dell'imposta, a debito o a credito, derivante dalle operazioni assoggettate al regime dei minimi solo in sede di determinazione dell'imposta a **saldo** risultante dalla **dichiarazione annuale**, **senza** applicazione di **sanzioni o interessi**.

Rimanenze residue

All'attenzione dell'Amministrazione finanziaria è stato posto il seguente caso:

- rimanenze al 01/01/2008 = euro 35.000, sulle quali è stata operata la rettifica della detrazione;
- corrispettivi = euro 20.000;
- costi sostenuti = euro 5.000.

Alla fine del 2008 le rimanenze residue sono pari a 15.000 (35.000 meno 20.000), mentre il periodo d'imposta chiude con una **perdita** pari a 5.000 euro, cioè pari all'ammontare dei costi sostenuti.

Secondo l'Agenzia delle Entrate nel caso di specie ai fini delle imposte dirette le **rimanenze finali** risultanti a seguito dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi rilevano come esistenze iniziali del periodo successivo soggetto al regime ordinario, per la parte che eccede l'ammontare dei componenti positivi prodotti in tale periodo (nel caso prospettato euro 15.000).

Ai fini IVA, in caso di passaggio dal regime dei contribuenti minimi a quello ordinario è necessario procedere nuovamente alla rettifica della detrazione - in aumento - ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 e, poiché le merci residue saranno cedute con addebito dell'IVA, occorre ripristinare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte.

Per effettuare tale rettifica il contribuente dovrà quindi predisporre un'**apposita documentazione** nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, le quantità e i valori dei beni merce.

Liquidazione

Attesa la sostanziale **incompatibilità** delle norme fiscali in tema di liquidazione delle imprese di cui all'art. 182 del T.U.I.R. con quelle che disciplinano il regime dei minimi, l'Agenzia

delle Entrate ritiene che i periodi d'imposta interessati dalla liquidazione dell'impresa individuale **non** possano essere trattati secondo le disposizioni proprie del **nuovo regime**.

In particolare, nel caso di liquidazione che si protrae per più di tre esercizi successivi, compreso quello da cui ha avuto inizio la liquidazione, a parere dell'Agenzia la determinazione unitaria e necessariamente omogenea del reddito relativo al **maxi-periodo** di liquidazione **non** risulta **conciliabile** con una ipotizzata disciplina diversificata (in parte dettata dal regime ordinario e in parte da quello dei minimi) degli anni compresi nel maxi-periodo.

Conclusioni

Con le risposte contenute nella circolare n. 13/E del 2008 l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti ai soggetti interessati all'adozione del nuovo regime dei contribuenti minimi. In particolare, è stato coerentemente confermato che in costanza dell'opzione l'ammortamento dei beni strumentali acquisiti in periodi d'imposta antecedenti all'opzione risulta **sospeso**, e ciò a cagione del fatto che i criteri di deducibilità integrale nell'esercizio di sostenimento della spesa mal si concilierebbero con qualsiasi forma di ammortamento in costanza dell'opzione.

Fermandoci agli ammortamenti, se ne dovrebbe ricavare, pertanto, che la sospensione in parola riguarda anche il cosiddetto **riassorbimento da quadro EC**, che è fenomeno tutto connaturato all'applicazione dei criteri di determinazione del reddito previsti dal D.P.R. n. 917/1986. In caso di cessione del bene strumentale acquisito in epoca anteriore all'ingresso nel nuovo regime la plusvalenza si determina quale differenza tra il corrispettivo di cessione ed il costo non ammortizzato del bene, fermo al 31 dicembre dell'anno antecedente all'opzione. È dunque evidente che in caso di cessione il cosiddetto riassorbimento assume significato per il contribuente, in termini di **maggiore plusvalenza** fiscale rispetto a quella che si potrebbe ricavare consultando le scritture contabili.

Ci si potrebbe pertanto chiedere se in caso di fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi, magari tra un anno come tra dieci, se il contribuente non debba poi fare i conti con tale questione, restituendo all'Erario le minori imposte connesse ai maggiori ammortamenti di cui ha fruito in epoca anteriore all'adozione del nuovo istituto, senza trascurare che con la manovra per il 2008 il Legislatore ha previsto la possibilità di chiudere una volta per tutte la partita con l'Erario da questo punto di vista (comma 48, art. 1, della legge n. 244/2007).

Chi scrive ritiene che dal complesso delle disposizioni previste dalla legge n. 244/2007 per il nuovo istituto si evinca un criterio di fondo che

induce ad assoggettare a tassazione nel periodo d'imposta 2007 (opzione dal 2008) le eventuali "scorie" tassabili rivenienti dai periodi d'imposta precedenti a quello di opzione, tra le quali potrebbero forse essere inclusi anche gli eventuali **riassorbimenti** delle eccedenze

pregresse, riallineando, ad esempio nel caso di sostenimento di ammortamenti anticipati in epoca ante-cedente all'opzione, il valore fiscale a quello civilistico.

LA RATEAZIONE DELL'AVVISO BONARIO E DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 11 del 17 marzo 2008

A cura di Sergio Mogorovich
Dottore Commercialista in Gorizia

L'ADEMPIMENTO

- ▶ **Avviso bonario e cartella di pagamento**
Le somme dovute a seguito del controllo automatico e del controllo formale della dichiarazione dei redditi di cui agli artt. 2, comma 2 (cioè il c.d. "avviso bonario"), e 3, comma 1, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 462, possono essere oggetto di pagamento rateale in base all'innovazione recata con l'art. 1, comma 144, della Finanziaria 2008.
- ▶ **Riferimenti normativi**
 - Legge 24 dicembre 2007, n. 244: art. 1, comma 144
 - Legge 28 febbraio 2008, n. 31

Le somme dovute a seguito del controllo automatico e del controllo formale della dichiarazione dei redditi di cui agli artt. 2, comma 2 (cioè il c.d. "avviso bonario"), e 3, comma 1, del D.Lgs 18/12/1997, n. 462, possono essere oggetto di pagamento rateale in base all'innovazione recata con l'art. 1, comma 144, della L. 24/12/2007, n. 244 (cfr. Tavola 1).

Tavola 1 - La regola generale del pagamento dell'avviso bonario

Avviso bonario derivante da: <ul style="list-style-type: none"> • controllo automatico della dichiarazione • controllo formale della dichiarazione 	<ul style="list-style-type: none"> • entro 30 giorni con riduzione delle sanzioni dal 30% al 10% • entro 30 giorni con riduzione delle sanzioni dal 30% al 20%
--	--

Anteriormente, la procedura era riservata soltanto alle somme iscritte a ruolo ed a condizione che il contribuente si trovasse in condizione di temporanea situazione di obiettiva difficoltà e che la richiesta fosse stata presentata, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva. Anche tale procedura è stata oggetto di modifica. Le norme suddette sono state oggetto di ulteriore intervento modificativo operato con l'art. 36 del D.L. Milleproroghe, convertito dalla legge n. 31/2008.

La rateazione delle somme risultanti dai controlli delle dichiarazioni

La regola

In base al nuovo art. 3-bis del D.Lgs. 18/12/1997, n. 462, se **le somme liquidate** (e, quindi, comprensive delle imposte, degli interessi e delle sanzioni) sono **superiori all'importo di € 2.000**, il contribuente può scegliere di versare il debito in un numero massimo di sei rate trimestrali di pari importo. Se il **debito è superiore a € 5.000** è possibile frazionare il debito in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, nonché se superiore a € 50.000 in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

Se il **debito è superiore a € 50.000** il contribuente deve prestare un'adeguata garanzia, commisurata al totale delle somme dovute (comprese quelle a sanzione piena) per il periodo di rateazione dell'importo dovuto aumentato di un anno. La garanzia è rappresentata da una polizza fidejussoria o fidejussione bancaria, ovvero rilasciata da un consorzio di garanzia collettiva dei fidi iscritto negli elenchi previsti dagli artt. 106 e 107 del D.Lgs. 1°/9/1993, n. 385. In alternativa, l'ufficio può autorizzare che il contribuente (ovvero un terzo datore) a concedere l'ipoteca volontaria di primo grado sui beni immobili purché di sua esclusiva proprietà, per un importo pari al doppio delle somme dovute, comprese quelle a titolo di sanzione piena; a tale scopo, il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26/4/1986, n. 131, ovvero, in alternativa, in base ad una perizia giurata di stima, cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile, redatta da un ingegnere o architetto o geometra o dottore agronomo o perito agrario o perito industriale edile iscritto all'albo. L'ipoteca non è assoggettata all'azione revocatoria di cui all'art. 67 della legge fallimentare. Il contribuente deve sostenere le spese di perizia, di iscrizione e di cancellazione dell'ipoteca (R.D. 16/3/1942, n. 267).

Entro 10 giorni dal versamento della prima rata il contribuente deve far pervenire all'ufficio la documentazione relativa alla prestazione della garanzia (cfr. Tavola 2).

Le somme dovute fino a € 2.000

Qualora l'avviso bonario sia emesso per un importo non superiore a € 2.000, è consentito beneficiare del pagamento frazionato in sei rate trimestrali di pari importo, a condizione che il contribuente versi in situazione di temporanea difficoltà e che la richiesta sia fatta all'ufficio entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

La regola procedurale

Le somme dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione o del controllo formale di cui, rispettivamente, agli artt. 36-bis (e 54-bis del D.P.R. 26/10/1972, n. 633) e 36-ter del D.P.R. 29/9/1973, n. 600, sono **comunicare a mezzo del c.d. "avviso bonario"** che, se pagato entro 30 giorni dal suo ricevimento, permette di beneficiare della **riduzione della sanzione** al 10% nel primo caso e al 20% nel secondo, cioè rispettivamente a 1/3 e a 2/3.

Ai sensi dell'art. 6, comma 5, della Legge 27/7/2000, n. 212, **prima** di procedere all'iscrizione a ruolo l'**Amministrazione finanziaria deve notificare l'avviso bonario**.

La Commissione tributaria provinciale di Milano (sentenza 3/3/2005, n. 35) ha affermato che

sussiste la nullità della cartella di pagamento che non è stata preceduta dall'avviso bonario.

In pratica, il contribuente può **scegliere** tra: effettuare il pagamento entro 30 giorni beneficiando della riduzione delle sanzioni;

- a) **effettuare il pagamento entro 30 giorni** beneficiando della **riduzione delle sanzioni**;
- b) **non effettuare il pagamento**, nel qual caso avviene l'**iscrizione a ruolo** che comporta l'applicazione della **sanzione nella misura intera**, cioè del 30%, nonché i diritti dovuti all'agente della riscossione, in tal caso è possibile chiedere il pagamento rateale ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 29/9/1973, n. 602.

Optando la forma rateale, il mancato pagamento anche di una sola rata comporta la decadenza dal beneficio per cui l'importo dovuto (comprensivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni conteggiate in misura intera), al netto degli importi già versati, viene iscritto a ruolo. Nel caso in cui sussista la garanzia, l'amministrazione finanziaria procede ad iscrivere a ruolo le somme dovute a carico del contribuente e del garante o del terzo datore di ipoteca, qualora questi ultimi non versino la somma pretesa entro 30 giorni dalla notificazione dell'apposito invito nel quale sono indicati gli importi da versare ed i presupposti di fatto e di diritto della pretesa.

Tavola 2 - La rateazione delle somme dovute

Fino a € 2.000	Richiesta all'ufficio condizione temporanea di obiettiva difficoltà Frazionamento massimo in sei rate trimestrali
Da € 2.001 a € 5.000	Frazionamento massimo in sei rate trimestrali nessuna richiesta
Da € 5.001 a € 50.000	Frazionamento massimo in otto rate trimestrali nessuna richiesta
Oltre € 50.000	Frazionamento massimo in venti rate trimestrali obbligo di garanzia con polizza fideiussoria o fideiussione bancaria o rilasciata da un consorzio di garanzia collettiva fidi (a)
<p>a) In alternativa, rilascio di ipoteca volontaria di primo grado su immobili di esclusiva proprietà del contribuente (ovvero del terzo concedente) per un importo pari al doppio delle somme dovute (compresa la sanzione nella misura intera del 30% e non quella ridotta indicata nell'avviso bonario). Il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'art. 52 del D.P.R. 26/4/1986, n. 131, ovvero in base a perizia giurata di un professionista abilitato. Il contribuente deve presentare un'apposita richiesta.</p> <p>Avvertenze:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La richiesta di dilazione ovvero il pagamento della prima rata deve avvenire entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario. 2. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5%, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. 3. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre. 4. Il mancato pagamento di una sola rata comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena (cioè del 30%), dedotto quanto è stato versato, è iscritto a ruolo. Se è stata prestata la garanzia, l'iscrizione a ruolo avviene a carico del contribuente e del garante o del terzo datore di ipoteca, qualora questi ultimi non versino l'importo dovuto entro 30 giorni contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa. 	

La notificazione della cartella di pagamento è eseguita entro il 31/12 del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata.

I redditi soggetti a tassazione separata

Il beneficio della rateazione delle somme dovute trova applicazione anche per le imposte dovute sui redditi soggetti a tassazione separata.

Per gli **importi fino a € 500** il beneficio è condizionato dalla situazione di temporanea difficoltà finanziaria, e quindi dalla presentazione dell'apposita istanza. Per i debiti di importo eccedente valgono le regole descritte.

Va ricordato che ai sensi dell'art. 37, comma 43, del D.L. 4/7/2006, n. 223, per gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente, per il TFR e per le indennità equipollenti e per le prestazioni pensionistiche corrisposte dal 1°/1/2003 non si procede all'iscrizione a ruolo e alla comunicazione se l'importo è inferiore a € 100; lo stesso dicasi per i rimborsi. La disposizione, per effetto dell'art. 1, comma 272, della L. 24/12/2007, n. 344, trova applicazione anche per la cessazione delle indennità di cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e per le indennità di mobilità di cui all'art. 7, comma 5, della L. 23/7/1991, n. 223, e per il trattamento di integrazione salariale di cui all'art. 1-bis del D.L. 10/6/1994, n. 357,

La rateazione successiva alla decadenza della rateazione

Qualora il **contribuente non effettui il versamento** anche di una sola rata, l'amministrazione finanziaria provvede all'**iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute**.

In tale ipotesi non è ammessa la dilazione di pagamento prevista dall'art. 19 del D.P.R. 29/9/1973, n. 600.

La decorrenza

La normativa sulla rateazione della somma dovuta con l'avviso bonario non è immediata ma graduata come risulta dalla Tavola 3:

Tavola 3 – Decorrenza

Periodo d'imposta in corso	Fattispecie ammessa
31/12/2006	somme dovute in base al controllo automatico
31/12/2006	somme dovute in base al controllo formale
31/12/2006	somme dovute sul TFR (a)
(a) A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2005 per gli altri redditi soggetti a tassazione separata.	

La nuova dilazione delle somme iscritte a ruolo

Per effetto delle modifiche introdotte con l'art. 1, comma 145, della L. 24/12/2007, n. 244, e con l'art. 36, comma 4, del D.L. 31/12/2007, n. 248, il contribuente che si trova in temporanea situazione di obiettiva difficoltà può chiedere all'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate di beneficiare della ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di 48 rate mensili. È stata soppressa la possibilità di chiedere la rateazione fino a 60 rate ovvero la sospensione della riscossione per un anno e la successiva ripartizione del debito fino a 48 rate mensili.

Se l'**importo è superiore a € 50.000** (fino al 31/12/2007: € 25.822,84) il riconoscimento del beneficio è subordinato alla prestazione di una garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. In alternativa, la garanzia può essere costituita dall'ipoteca legale iscritta ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. 29/9/1973, per un importo pari al doppio del credito. L'ufficio, altresì, può autorizzare il contribuente (o un terzo datore) a concedere l'ipoteca volontaria di primo grado sui soli immobili di esclusiva proprietà del concedente per un importo pari al doppio delle somme iscritte a ruolo; il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. 26/4/1986, n. 131, ovvero, in alternativa, in base ad una perizia giurata di stima ai sensi dell'art. 64 del codice di procedura civile redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, dei periti agrari o dei periti industriali edili. L'ipoteca non è soggetta all'azione revocatoria di cui all'art. 67 della legge fallimentare. Sono a carico dell'interessato le spese di perizia, iscrizione e cancellazione dell'ipoteca.

La **richiesta di rateazione**, a pena di decadenza, deve essere presentata **prima che la procedura esecutiva abbia inizio**, secondo quanto previsto dall'art. 26 del D.Lgs. 26 febbraio 1999 n. 46.

Il mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate fa sì che il beneficio della rateazione decada automaticamente, l'intero importo residuo sia immediatamente e automaticamente riscuotibile in unica soluzione e il carico non possa più essere più rateizzato.

Le **rate mensili scadono l'ultimo giorno di ciascun mese**.

Se, verificandosi la decadenza del contribuente, il fideiussore non versa l'importo garantito entro 30 giorni dalla notificazione dell'apposito invito, contenente le generalità del fideiussore, le somme da esso dovute ed i presupposti di diritto e di fatto della pretesa, l'agente della riscossione dà luogo alla procedura di riscossione coattiva

nei suoi confronti sulla base dello stesso ruolo emesso a carico del debitore.

La procedura trova applicazione anche nei confronti del terzo datore di ipoteca.

Tavola 4 - La dilazione delle somme iscritte a ruolo

Presupposto	Richiesta all'ufficio e presenza di temporanea obiettiva condizione di difficoltà
Dilazione	Massima in 48 rate mensili
Garanzia: - fino a € 50.000 - oltre € 50.000	- Nessuna - Polizza fideiussoria o fideiussione bancaria o ipoteca ex art. 77 del D.P.R. n. 602/1973; in alternativa, ipoteca volontaria sui beni del contribuente o di un terzo previa istanza
Proposizione dell'istanza	Prima che l'agente della riscossione dia inizio alla procedura esecutiva
Decadenza	Mancato pagamento della prima rata (o successivamente di due rate) con impossibilità di chiedere la nuova rateizzazione del debito

IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL QUADRO EC

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 13 del 31 marzo 2008

A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITÀ

► Imposta sostitutiva da quadro EC

Con l'approvazione del D.M. 3 marzo 2007 e l'avvicinarsi della scadenza del 16 giugno, la procedura facoltativa per il recupero a tassazione delle eccedenze pregresse dedotte in via extracontabile entra nella sua fase più calda.

I contribuenti dispongono infatti di tutte le informazioni operative necessarie per applicare la sostitutiva:

- l'opzione va realizzata attraverso il versamento della prima rata, pari al 30%, entro il 16 giugno 2008, per i "solari"; detto versamento può essere effettuato anche tramite compensazione con crediti relativi ad altre imposte;
- per i disallineamenti occorre fare riferimento quanto meno all'importo risultante nel complesso da ciascun rigo del quadro EC, che costituisce una classe omogenea agli effetti dell'applicazione della disciplina in esame.

► Riferimenti normativi

- D.M. 3 marzo 2008

È ormai completo il quadro operativo per i contribuenti interessati all'applicazione dell'**imposta sostitutiva** connessa alla gestione del cd. **riassorbimento da quadro EC**, introdotta, in particolare, con il comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008, di seguito si farà riferimento al solo comma).

Dopo la diffusione da parte dell'Agenzia delle Entrate della modulistica da utilizzare per la liquidazione della sostitutiva (quadro RQ), il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha adesso "messo nero su bianco", con il D.M. 3 marzo 2008 (di seguito, decreto) anche le **modalità ed i termini** da utilizzare per l'esercizio dell'opzione, chiarendo peraltro anche numerose questioni applicative, a partire dalle effettive **modalità di recupero dell'imposta versata** in caso di cessione del bene, senza contare alcune indicazioni in merito al coordinamento di tale disposizione con quelle previste in materia di affrancamento delle riserve (comma 34) e di ripresa a tassazione dei disvalori ai fini IRAP (comma 51).

L'**opzione** va esercitata, com'era prevedibile, attraverso il concreto versamento della **prima rata**, da perfezionare entro i consueti termini di versamento, ad esempio entro il 16 giugno, se la scelta è operata sin da subito da un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Tale versamento, che può essere effettuato anche tramite **compensazione** con crediti relativi ad altre imposte, impegna in modo **irreversibile** il contribuente, che non può più ritornare sui propri passi, ed è passibile dell'applicazione di **sanzioni** in caso di mancato versamento delle due restanti rate.

Eccedenze pregresse dedotte extracontabilmente

Va ricordato, brevemente, prima di procedere con la descrizione delle disposizioni contenute nel decreto, che la previsione dell'imposta sostitutiva in esame è intimamente connessa alla soppressione, operata con l'art. 1, comma 33, lett. q), num. 1), della legge n. 244/2007, della possibilità di dedurre in dichiarazione i maggiori ammortamenti e gli altri costi eccedenti gli importi imputati a conto economico, accordata fino al 31 dicembre 2007 dall'art. 109, comma 4, lett. b), del T.U.I.R., facoltà che trova, come è ben noto, la sua concreta espressione dichiarativa nel **quadro EC** del Mod. UNICO.

Per lo *sturt up* della nuova disciplina occorre fare riferimento al periodo d'imposta 2008, con la conseguenza che in linea generale la limitazione in parola troverà effettivo spazio dichiarativo solo nel **Mod. UNICO 2009**.

È previsto che rimane comunque ferma l'**applicazione in via transitoria** delle disposizioni recate dall'art. 109, comma 4, lett. b), terzo, quarto e quinto periodo, del T.U.I.R., e, dunque, che vengono preservati gli effetti del cosiddetto "**riassorbimento**" delle eccedenze pregresse già dedotte, e ciò fino al naturale esaurimento delle pregresse deduzioni extracontabili, il che vuol dire riallineare nel corso degli anni il valore civile a quello fiscale dei beni o dei fondi, ad esempio per effetto di ammortamenti che essendo stati già dedotti dal punto di vista fiscale risultano successivamente **indeducibili**.

Pertanto, a meno di non voler avvalersi della facoltà accordata con il comma 48, le maggiori rettifiche di valore, i maggiori ammortamenti, ed

i maggiori accantonamenti effettuati in via extracontabile dal contribuente sono destinati a generare nei periodi d'imposta successivi a quello di fruizione del beneficio delle variazioni in aumento sul reddito d'impresa per effetto del naturale maturare degli eventi cui sono legate le agevolazioni tributarie accordate in qualche modo in via anticipata; tali eventi potrebbero ad esempio generare decrementi dell'eccedenza pregressa sotto forma di maggiori plusvalenze o di minori minusvalenze che concorrono a formare il reddito d'impresa.

Al riguardo, per quanto concerne l'**IRAP** il comma 51, art. 1, della legge Finanziaria per il 2008, ha stabilito che l'ammontare complessivo delle eccedenze extracontabili dedotte fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 **dev'essere** recuperato a tassazione in **sei quote costanti** di pari importo, a partire dal 2008. In merito al coordinamento con la disciplina dell'imposta sostitutiva il decreto apporta significativi chiarimenti.

In alternativa, infatti, il contribuente potrebbe avvalersi della possibilità offerta dal comma 48, optando per il recupero a tassazione, ai fini IRPEF, IRES ed IRAP, delle eccedenze pregresse con il pagamento di un **imposta sostitutiva**, che consente di "riallineare" i valori riportati nelle colonne 5 (valori fiscali) e 4 (valori civili) del quadro EC. Si tratta della cosiddetta fuoriuscita "istantanea" dal quadro EC, che comporta innanzi tutto un'opportuna **valutazione** rispetto alla possibilità di mantenere fermo il più "lezioso" percorso ordinario, il quale potrebbe richiedere anche tempi abbastanza lunghi per il completo azzeramento delle divergenze tra valore civilistico e fiscale dei beni e dei fondi.

Da ultimo, con il comma 34 al contribuente è stata accordata la possibilità di **affrancare** le **riserve** in sospensione d'imposta vincolate per "masse" ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del T.U.I.R., previo il pagamento di un'imposta sostitutiva pari all'**1%**; va ricordato che detto vincolo insiste, per masse, sulle menzionate riserve fino al completo "riassorbimento" delle eccedenze extracontabili apportate nei periodi d'imposta precedenti, e, dunque, fino all'integrale recupero a tassazione degli imponibili (deduzioni) che hanno comportato il differimento dell'imposizione.

Quest'ultima operazione non sortisce effetti sui disvalori dei beni e dei fondi e si pone quale vera e propria "**una tantum**", atteso che il versamento dell'imposta sostitutiva va effettuato in unica soluzione entro il termine di versamento dell'imposta sul reddito relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. Anche in questo caso il decreto prevede specifiche disposizioni di **raccordo** con la sostitutiva da comma 48.

Opzione

Con il comma 4, art. 1, del decreto, è stato stabilito che l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva di cui al comma 48 si esercita:

- effettuando il **versamento** della **prima** delle tre rate obbligatorie entro il termine per il versamento a **saldo** dell'imposta sul reddito, relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007; per coloro che intendono chiudere al più presto la partita con l'Erario si tratta pertanto della scadenza ordinaria del **16 giugno 2008**;
- ovviamente, in caso di opzione successiva (ad esempio, a partire dal 2009, avendo a mente i valori civili e fiscali dei beni al 31 dicembre 2008), rileva il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito relativa al **periodo** d'imposta di **riferimento** (ad esempio, il 2008) per l'individuazione delle differenze residue oggetto di riallineamento (e dunque, nell'esempio, il 16 giugno 2009).

Nella relazione illustrativa al decreto viene chiarito che con il versamento della prima rata si perfeziona in modo **irreversibile** l'esercizio dell'opzione, che non viene meno nell'ipotesi di **mancato versamento** delle **rate successive**. Ne consegue che l'eventuale mancato versamento nei termini delle rate successive alla prima viene autonomamente **sanzionato** con le ordinarie regole previste per gli **omessi** o ritardati **versamenti** delle imposte sui redditi.

Liquidazione

La fuoriuscita "istantanea" dal quadro EC comporta l'applicazione di aliquote diversificate sull'importo delle eccedenze pregresse dedotte in via extracontabile. Si tratta, in particolare, di tre aliquote, la cui misura è stata graduata sull'ammontare delle differenze tra valore civile e fiscale dei beni e dei fondi. In particolare, va applicato:

- il **12%** sulla parte delle differenze di valore complessivamente ricomprese nel limite di **5 milioni** di euro;
- il **14%** sulla parte che eccede 5 milioni e fino a **10 milioni** di euro;
- infine, il **16%** sulla parte **superiore** a 10 milioni di euro.

Il riallineamento riguarda, comunque, per ciascun rigo del quadro EC, l'intero importo delle differenze tra i relativi valori civile e fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2007** (UNICO 2008) o l'intero ammontare delle differenze residue risultanti dalle dichiarazioni dei redditi dei **successivi periodi** (ad esempio, il Mod. UNICO 2009).

Per consentire la liquidazione dell'imposta sostitutiva di cui trattasi nel **quadro RQ** del Mod. UNICO è stata predisposta un apposita sezione, utile sia per l'affrancamento delle riserve (1% dell'ammontare delle riserve, da indicare nel rigo **RQ20**, colonna 1), che per il recupero a tassazione delle eccedenze pregresse (fuoriuscita "istantanea" dal quadro EC). Si veda la tavola n. 1 (ad esempio, UNICO SC).

L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 48 non riguarda obbligatoriamente l'intera massa delle deduzioni extracontabili effettuate e, in caso di **applicazione parziale**, essa deve essere richiesta "per **classi omogenee** di deduzioni extracontabili". Al riguardo, l'art. 1, comma 2, del decreto stabilisce:

- che l'opzione per la disciplina dell'imposta sostitutiva può essere esercitata anche in relazione a **singole classi di beni** e altri elementi corrispondenti ai **righi** di ciascuna sezione del quadro EC; **ciascun rigo** di tale prospetto costituisce pertanto una **classe omogenea** a tali fini;
- che l'imposta sostitutiva deve comunque riguardare l'**intero ammontare** delle differenze di valore relative al **singolo rigo**.

Pertanto, venendo ai profili dichiarativi della questione, il contribuente è tenuto ad indicare nel **rigo RQ21** l'importo del disallineamento relativo:

- ai beni materiali (**colonna 1**), agli impianti ed ai macchinari (**colonna 2**), ai fabbricati strumentali (**colonna 3**), ai beni

immateriali (**colonna 4**), alle spese di ricerca e sviluppo (**colonna 5**), all'avviamento (**colonna 6**).

Nel **rigo RQ22**, va invece indicato l'importo del disallineamento relativo:

- alle opere e servizi ultrannuali (**colonna 3**), ai titoli obbligazionari e similari (**colonna 4**), alle partecipazioni immobilizzate (**colonna 5**) ed alle partecipazioni del circolante (**colonna 6**).

Nel **rigo RQ23**, va indicato l'importo del disallineamento relativo:

- al fondo rischi e svalutazione crediti (**colonna 1**), al fondo spese lavori ciclici (**colonna 2**), al fondo spese ripristino e sostituzione (**colonna 3**), al fondo operazioni e concorsi a premio (**colonna 4**), al fondo per imposte deducibili (**colonna 5**), ed ai fondi di quiescenza (**colonna 6**).

Nella **colonna 7** dei righi da **RQ21 a RQ23** va quindi indicato l'importo corrispondente alla somma delle **colonne da 1 a 6** dei predetti singoli righi, mentre l'imposta sostitutiva dovuta (da indicare nel **rigo RQ24**) va determinata applicando le aliquote già illustrate.

In particolare, ferma restando il caso particolare di applicazione **parziale** della sostitutiva, di cui si dirà oltre, gli **scaglioni** utili per l'applicazione delle tre diverse aliquote vanno applicati al totale risultante dalla **somma** degli importi indicati alla colonna 7 dei righi da RQ21 a RQ23.

Tavola n. 1 - Sezione V del quadro RQ

SEZIONE V Imposte sostitutive per riserve in sospensione e deduzioni extracontabili (art. 1, cc. 33, lett. q), 34 e 48 della L. n. 244/2007)		Imponibile							Aliquota	Imposta
		1	2	3	4	5	6	7	1%	2
RQ20	Riserve in sospensione								1%	
RQ21		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RQ22				,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RQ23		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RQ24	Totale imposta su deduzioni extracontabili									,00
RQ25	Prima rata imposta versata su deduzioni extracontabili									,00

Adozione IAS

Le regole appena descritte, ed in particolare la rilevanza ai fini in esame dell'importo afferente ciascun rigo del quadro EC, subiscono una non trascurabile **eccezione**: i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali possono infatti non assoggettare ad imposta sostitutiva le differenze di valore attinenti ai **marchi**, incluse nel rigo del suddetto quadro relativo ai **beni immateriali** (rigo EC5).

In merito, con la relazione illustrativa al decreto è stato chiarito che le previsioni di cui al comma 2, art. 1, del decreto, trovano giustificazione nel fatto che i soggetti tenuti alla redazione del bilancio in base ai principi contabili internazionali potranno continuare a operare **deduzioni extracontabili** in relazione ai marchi; pertanto, solo a tali soggetti, è consentito di escludere dall'applicazione dell'imposta sostitutiva la parte delle differenze di valore incluse nel **rigo EC5**

del prospetto, riferite a detti elementi patrimoniali. In tale sede è stato peraltro segnalato che analoga previsione non si è resa necessaria per le differenze di valore relative al costo dell'**avviamento**, dato che tale elemento, nell'ambito del quadro EC, costituisce già **voce autonoma** (rigo EC6).

Liquidazione in caso di opzione parziale

Ai sensi del citato comma 48 l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere anche parziale, e in tal caso dev'essere comunque richiesta per classi omogenee di deduzioni extracontabili, riconducibili, come si è visto, alle categorie di beni espresse da ciascun rigo del quadro EC.

L'art. 1, comma 5, ultimo periodo, del decreto, stabilisce che nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia esercitata dal contribuente in più periodi d'imposta in relazione a **classi distinte** di beni ed altri elementi, ai fini della determinazione delle aliquote progressive applicabili, assumono rilevanza anche le **differenze** di valori **precedentemente** assoggettate a imposta **sostitutiva**.

Una società di capitali ben potrebbe, ad esempio, assoggettare a sostitutiva nel corso del 2008 i disvalori connessi agli impianti e macchinari (rigo EC2), contando di effettuare analoga operazione in relazione alle spese di ricerca e sviluppo (EC5) solo nel periodo d'imposta successivo; in tal caso si pone il problema di quantificare adeguatamente le franchigie utili per l'applicazione delle diverse aliquote, pari a seconda dei casi al 12, al 14 od al 16%.

Al riguardo si è dunque inteso **evitare** che un'applicazione scaglionata nel tempo potesse determinare sempre l'applicazione dell'aliquota relativa agli scaglioni **più bassi**, prevedendo che a tali fini assumono comunque rilevanza anche le differenze di valori assoggettate ad imposta sostitutiva nel o nei precedenti periodi d'imposta.

Esempio

Se nel corso del periodo d'imposta 2008 il contribuente provvede ad assoggettare a sostitutiva disvalori per un ammontare complessivo pari a 3 milioni di euro, e nel periodo d'imposta successivo provvede ad effettuare analoga operazione in relazione a disallineamenti che ammontano nel complesso a 4 milioni e mezzo di euro, in quest'ultimo caso dovrà essere applicata l'aliquota pari al **12%** solo in reazione ai primi 2 milioni di euro, mentre per la restante somma, pari a 2 milioni e mezzo di euro, dovrà essere applicata la maggiore aliquota, pari al **14%**.

Versamento

L'imposta sostitutiva di cui al comma 48 dev'essere versata obbligatoriamente in **tre rate annuali**:

1. la **prima**, pari al **30%** (da indicare nel rigo RQ25, cfr. Tavola n. 1), va versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale è stata esercitata l'opzione; ad esempio, per un'opzione dal 2008, l'imposta va versata entro il 16 giugno del corrente anno;
2. la **seconda**, pari al **40%**, va versata entro il 16 giugno dell'anno successivo al versamento della prima rata; nell'esempio, si tratta pertanto del 16 giugno 2009;
3. la **terza**, pari al **30%**, va versata entro il 16 giugno del secondo anno successivo al versamento della prima rata; nell'esempio, si tratta del 16 giugno 2010.

È previsto, in particolare, che **sulla seconda e sulla terza rata** sono dovuti gli **interessi** nella misura fissa (vale a dire non agganciata alle variazioni del tasso legale) del **2,5%** annuali.

Infine, il comma secondo, art. 3, del decreto, dispone che si applicano le norme in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, contenzioso e sanzioni, previste ai fini delle imposte sui redditi.

Con la pluricitata relazione illustrativa è stato precisato che in virtù del richiamo generale alle disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi, l'imposta sostitutiva può essere versata anche tramite **compensazione** con crediti relativi ad altre imposte.

Effetti

L'art. 2, comma 1, del decreto stabilisce che il riallineamento dei valori civili e fiscali conseguente all'applicazione dell'imposta sostitutiva produce effetti a partire dall'**inizio del periodo d'imposta** nel corso del quale, ai sensi dell'art. 1, comma 4, si considera effettuata l'opzione. Pertanto, si tratta a tutti gli effetti del periodo d'imposta **2008**, se l'opzione è esercitata entro il 16 giugno del medesimo anno, derivandone, ad esempio, la possibilità di fruire dei **maggiori ammortamenti** sui beni materiali derivanti dai disvalori memorizzati nel quadro EC, senza cioè effettuare la tradizionale ripresa in aumento nel **quadro RF**, a fronte dei **maggiori costi civilistici resi indeducibili** per effetto del fatto che il contribuente ha già dedotto dal punto di vista fiscale i costi in questione in via extracontabile (cosiddetto riassorbimento).

Esempio

Per un bene il cui costo di acquisto è pari a 100, a fronte di ammortamenti fiscali pari a 100, emergono ammortamenti da bilancio pari a 50; ne consegue che il valore civile e fiscale del bene ammonta, rispettivamente, a 50 ed a 0.

A seguito del pagamento dell'imposta sostitutiva il maggior valore civile viene riconosciuto sin da subito anche ai fini fiscali; il contribuente non dovrà pertanto preoccuparsi di aver sfiorato il *plafond* fiscale, in quanto l'ammortamento di bilancio assume rilevanza

anche ai fini tributari. Pertanto, nell'ipotesi abbastanza ricorrente in cui il contribuente abbia già speso integralmente gli ammortamenti fiscali in dotazione il riallineamento di cui trattasi esplica i propri effetti nel senso di comportare l'integrale **sterilizzazione** delle **riprese in aumento** (degli ammortamenti di natura civilistica) che si sarebbero generate per effetto del "riassorbimento".

A partire dalla stessa data, opera anche l'eliminazione del corrispondente vincolo di disponibilità gravante sulle **riserve** in sospensione d'imposta, che, dunque, risultano liberamente utilizzabili già a partire dal **1° gennaio 2008**, per un'opzione esercitata entro il 16 giugno 2008. Chiaramente, in tale ipotesi il contribuente non risulterà in alcun modo interessato al cosiddetto **affrancamento** delle riserve.

Cessione dei beni materiali ed immateriali

Per quanto riguarda la cessione dei beni materiali e immateriali indicati nella **sezione I del quadro EC**, (vale a dire, beni materiali, impianti e macchinari, fabbricati strumentali, beni immateriali, spese di ricerca e sviluppo, avviamento) occorre distinguere due ipotesi:

1. la cessione avviene nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, ed **anteriamente** al versamento della **prima rata**

Esempio

per un'opzione dal 2008 da parte di un soggetto con periodo d'imposta "solare" potrebbe trattarsi del realizzo di un bene materiale avvenuto in data **10 aprile 2008**, e, comunque, anteriormente alla data del versamento di giugno del corrente anno (non oltre il 16 giugno 2008);

2. il realizzo avviene in data anteriore all'inizio del **quarto periodo** d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione; in questo caso si tratta di una vera e propria ipotesi di **revoca degli effetti** dell'opzione

Esempio

considerando un'opzione esercitata nel corso del 2008, per un soggetto con periodo d'imposta "solare", la revoca degli effetti si produce se i beni sono ceduti in data 10 dicembre 2009, e, comunque, anteriormente alla data del **1° gennaio 2012**.

Nel primo caso, l'art. 1, comma 3, prevede che in deroga a quanto previsto in ordine al riallineamento dell'importo afferente ciascun rigo del quadro EC (da intendere quale **classe omogenea** a tali fini) le differenze tra valori civili e fiscali relativi ai beni ceduti sono **escluse** dalla base imponibile dell'**imposta sostitutiva**. Inoltre, con riferimento all'**avviamento**, tale disposizione si rende applicabile in caso di **cessione dell'azienda**.

Come chiarito nella relazione illustrativa al decreto, l'esclusione in parola risponde all'esigenza di evitare all'impresa un esborso sostanzialmente inutile, dato che l'anticipato

realizzo dei beni renderebbe *ab origine* priva di effetti l'applicazione di tale imposta, con conseguente **restituzione** della stessa sotto forma di **scomputo** dall'imposta sul reddito relativa al medesimo esercizio di realizzo. Difatti, con il realizzo il contribuente assoggetta a tassazione anche i maggiori plusvalori del bene connessi al minore valore fiscale, per cui il riassorbimento viene concretamente a realizzarsi una volta per tutte, venendo meno qualsiasi possibilità di applicare la sostitutiva.

Nel caso della **revoca**, invece, gli effetti prodotti dall'applicazione dell'imposta sostitutiva sono sostanzialmente sottoposti a **condizione risolutiva**, in forza del richiamo operato dal quarto periodo del comma 48, al comma 2-ter, secondo periodo, dell'art. 176 del T.U.I.R.. Pertanto, la cessione dei beni materiali od immateriali avvenuta anteriormente all'inizio del **quarto periodo** d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione (anche nel corso del 2008, ma dopo il versamento della prima rata) comporta:

1. la **riduzione del costo fiscale** di un importo pari alla differenza di valore assoggettata a imposta sostitutiva nonché ai maggiori ammortamenti *medio tempore* dedotti; si ritorna sostanzialmente alla situazione che si sarebbe profilata senza la possibilità di accedere alla sostitutiva;
2. l'**imposta sostitutiva versata**, relativa ai beni oggetto di anticipato realizzo è **scomputata** dall'imposta sui redditi ai sensi degli artt. 22 o 79 del T.U.I.R.; è evidente al riguardo l'intento di evitare l'applicazione di una duplice imposizione sui medesimi redditi.

Rapporti con la disciplina IRAP

Era del tutto evidente che la fuoriuscita ad effetti istantanei dal quadro EC non poteva che rappresentare un **percorso alternativo** rispetto al tradizionale riassorbimento delle eccedenze pregresse, ferma restando, peraltro l'applicazione parziale dell'imposta sostitutiva, per cui le particolari disposizioni contemplate dal comma 51 ai fini IRAP entrano in gioco solo in caso di **comportamento passivo** da parte del contribuente in ordine alla possibilità offerta dal comma 48.

Così, ad esempio, se l'impresa opta per l'imposta sostitutiva sull'intera massa delle differenze di valore risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2007 non si pone alcun problema di coordinamento tra le due discipline, dato che l'integrale e immediata applicazione della sostitutiva **blocca** già "in embrione" l'avvio del **recupero** per sei ai fini IRAP.

In particolare al riguardo l'art. 2, comma 3, del decreto, stabilisce che l'opzione per l'imposta sostitutiva comporta la disapplicazione, in relazione alle differenze di valore ad essa

assoggettate, delle disposizioni di cui al comma 51, secondo periodo, concernenti il recupero a tassazione in quote costanti delle medesime differenze agli effetti dell'IRAP e il corrispondente **svincolo delle riserve in sospensione d'imposta**.

Tuttavia, non può essere escluso che l'impresa non si avvalga della disciplina dell'imposta sostitutiva direttamente nel primo periodo d'imposta utile, oppure che se ne avvalga in modo **parziale**. In particolare, in queste ipotesi si rende applicabile la regola del recupero per sestis (nel periodo d'imposta precedente o solo in misura parziale), il che potrebbe comportare un **doppio recupero a tassazione** ai fini IRAP delle differenze tra i valori civili e fiscali.

A tal fine il decreto stabilisce che nel caso in cui l'opzione per l'imposta sostitutiva sia esercitata dopo il primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (ad esempio, a partire dal 2009), la parte delle quote costanti già recuperate a tassazione ai fini dell'IRAP (in questo caso solo nel 2008, e quindi si tratterebbe esclusivamente di 1/6), in correlazione alle medesime differenze di valori assoggettate a imposta sostitutiva, costituisce **componente negativo del valore della produzione** deducibile, agli effetti dell'IRAP relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione (quadro IQ).

Rapporti con l'affrancamento

L'art. 2, comma 4, del decreto, raccorda anche la fuoriuscita istantanea dal quadro EC (comma 48) con la disciplina prevista ai soli fini dell'affrancamento delle riserve (comma 34). È previsto, in particolare, che qualora il contribuente si avvalga di quest'ultima facoltà, assoggettando in tutto o in parte le riserve e gli utili gravati dal vincolo di disponibilità all'imposta sostitutiva dell'**1%** (ved. rigo RQ20, cfr. Tavola n. 1), la successiva applicazione dell'imposta sostitutiva sulle differenze di valori **non** comporta comunque la **restituzione** della suddetta imposta dell'1%.

Nella relazione illustrativa al predetto decreto si legge che in questo caso, considerate le caratteristiche e le finalità dei due prelievi nonché il divario tra i livelli di aliquota, non si crea alcuna interferenza o alcun effetto di doppia imposizione. In effetti, la finalità della sostitutiva da affrancamento delle riserve è di tipo meramente finanziario, in quanto il contribuente versa al fine di disporre senza implicazioni fiscali di alcune somme vincolate.

Conclusioni

Il comma 48 accorda al contribuente una mera facoltà e non un obbligo; per quest'ultimo si pone quindi la scelta di continuare a "soffrire", anno per anno, il "riassorbimento" delle eccedenze pregresse, ad esempio in relazione al

naturale decorso degli ammortamenti civilistici, oppure di chiudere a tutti gli effetti la partita con l'Erario, assolvendo l'imposta sostitutiva sui maggiori valori, da corrispondere in tre rate annuali. Tali scelte necessitano di una accorta pianificazione fiscale, rispetto alla quale un ruolo di primo piano potrebbe essere assunto anche dalla prevedibile redditività futura dell'impresa, che, in presenza di consistenti perdite fiscali potrebbe ad esempio declinare la "proposta" dell'Erario.

Peraltro, anche l'applicazione delle deduzioni extracontabili rappresenta(va) una strada favorevole (maggiori costi fiscali) accordata al contribuente in via del tutto facoltativa, una strada che con particolare riferimento al periodo d'imposta 2007 potrebbe rivelarsi particolarmente appetibile; anche alla luce delle disposizioni attuative contenute nel decreto parrebbe infatti che nel Mod. UNICO 2008 il contribuente possa contestualmente applicare da un lato la deduzione in via extracontabile (quadro EC) e da un altro poi decidere di avvalersi della sostitutiva (quadro RQ), con i seguenti effetti:

- nel quadro RN sarebbero liquidate **minori imposte ordinarie** (al 33 per cento), connesse ai minori redditi emersi nel **quadro RF**, per effetto dell'applicazione della deduzione extracontabile (ad esempio, per effetto dell'applicazione, per l'ultimo anno, di **ammortamenti anticipati**);
- nel **quadro RQ** sarebbe invece liquidata l'imposta sostitutiva in parola, applicando a seconda dei casi l'aliquota del 12, del 14 o del 16%.

Pertanto, a cavallo tra il 2007 ed il 2008 potrebbero emergere (nel Mod. UNICO 2008), punte di risparmio d'imposta tali da raggiungere la ragguardevole percentuale del **21%**. A parere di chi scrive tale effetto "subitaneo" appare per certi versi irrazionale, ma v'è da dire che anche se fosse stato in qualche modo inibito nell'immediato, il contribuente avrebbe comunque potuto aspettare l'anno successivo per applicare la sostitutiva, ferma restando, peraltro, le eventuali precisazioni dell'Agenzia delle Entrate al riguardo.

Il decreto ha chiarito, infine, che l'opzione va perfezionata con lo stesso versamento della prima rata, che impegna in modo irreversibile il contribuente, dissipando peraltro alcune incertezze che potevano emergere con riferimento alla tempistica dell'eventuale cessione del bene su cui è emerso il disvalore, nonché in relazione al coordinamento con le disposizioni previste ai fini IRAP (comma 51), peraltro già in parte chiarite in via interpretativa, ed in merito all'affrancamento delle riserve (comma 34).

MODELLO 730/2008: QUADRO B

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 14 del 7 aprile 2008

A cura di Valerio Artina e Riccardo Rizzi
Dottori Commercialisti in Bergamo

Novità del Modello

Non si rilevano particolari novità in merito alla determinazione del **reddito dei fabbricati** e alla compilazione del quadro B del modello 730/2008.

Si segnalano le principali modifiche di seguito.

Sospensione della procedura esecutiva di sfratto

Viene introdotta la possibilità di **non dichiarare** il canone di locazione in caso di **sospensione della procedura esecutiva di sfratto**, mediante indicazione del nuovo **codice 6 a colonna 6** ("Casi particolari").

La Legge 8 febbraio 2007, n. 9 contiene un'agevolazione che prevede l'esclusione da tassazione della quota di reddito da locazione relativa al periodo, di massimo 8 mesi, per il quale ha operato la sospensione della procedura esecutiva di sfratto disposta dal 15 febbraio 2007. Gli immobili devono soddisfare tutti i seguenti **requisiti**:

- essere adibiti ad **uso di abitazione**;
- essere situati nei **Comuni capoluoghi di provincia**, nei Comuni con essi confinanti con popolazione superiore a 10.000 abitanti e nei Comuni ad alta densità abitativa (di cui alla delibera CIPE n. 87/03 del 13 novembre 2003);
- essere locati a **soggetti con reddito** annuo lordo complessivo familiare **inferiore a 27.000 euro** che abbiano nel proprio nucleo familiare soggetti che siano:
 - figli fiscalmente a carico,
 - familiare ultrasessantacinquenni,
 - malati terminali,
 - handicappati con invalidità superiore al 66%,

purché i locatari non posseggano altra abitazione adeguata al nucleo familiare nella regione di residenza. La disposizione di legge sostituisce quella introdotta per l'anno 2006 dal D.L. n. 23/2006.

Novità della Finanziaria 2008

Detrazione per i conduttori di contratti di affitto relativi ad immobili abitativi (art. 1, comma 9)

Il comma 9, art. 1, della Finanziaria 2008 prevede l'introduzione di una detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche per i soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431. La nuova detrazione è fissata nelle seguenti misure:

- **euro 300**, se il reddito complessivo non supera euro 15.493,71;
- **euro 150**, se il reddito complessivo supera la soglia precedentemente indicata, ma non euro 30.987,41; oltre tale ultimo valore la detrazione non compete.

Ricordiamo che la legge prevedeva già due tipologie di detrazione per canoni di locazione disciplinate dal comma 1 (relativa a contratti di locazione a canone vincolato) e 1-bis (relativa alle locazioni stipulate a seguito del trasferimento della residenza per motivi di lavoro), art. 16 T.U.I.R., la cui misura è indicata nella Tavola n. 1 (pagina successiva).

Nuova detrazione per i giovani di età compresa tra 20 e 30 anni

Una detrazione per canoni di locazione viene, inoltre, concessa ai giovani di età compresa tra i 20 e 30 anni che stipulino contratti di locazione di immobili abitativi in base alla legge n. 431/1998. La detrazione, prevista dal nuovo comma 1-ter art. 16 T.U.I.R., è stata introdotta dalla Finanziaria 2008 (sempre dal citato articolo 2, comma 9). La detrazione spetta a **condizione** che l'**immobile** preso in affitto, da destinare a dimora abituale, sia **diverso da quello in cui risiedono i genitori** e compete solo per i **primi tre anni** dalla stipula del contratto di locazione. La misura della detrazione è fissata in **euro 991,60** se il reddito complessivo è non superiore ad euro 15.493,71. Nel caso in cui il reddito sia superiore a tale valore la detrazione non compete.

In base alle modifiche recate dalla legge Finanziaria, le detrazioni per canoni di locazione sono determinate come indicato nella Tavola 1. La Finanziaria 2008 ha poi introdotto un'importante previsione rivolta a quei contribuenti con un reddito minimo. In particolare è previsto che nell'ipotesi in cui la detrazione di imposta per canoni di locazione sia di importo superiore all'imposta lorda, diminuita solo delle detrazioni di cui all'art. 12 (detrazioni per carichi di famiglia) e 13 (altre detrazioni), l'eccedenza rispetto all'imposta formerà oggetto di rimborso al contribuente in base alle modalità che saranno stabilite con un successivo decreto ministeriale.

Esenzione di imposta in presenza di soli redditi fondiari (art. 1, comma 13)

Il comma 13, art. 1, della Finanziaria 2008 prevede l'inserimento del comma 2-bis nell'art. 11 T.U.I.R., in base al quale l'**IRPEF non è dovuta** se alla formazione del reddito complessivo concorrono solo redditi fondiari in misura non eccedente euro 500. La disposizione, che tende a colmare un aggravio di imposizione rispetto a quanto previsto in vigenza delle deduzioni per garantire la progressività previste ante modifiche operate dalla Finanziaria 2007, ha una portata **retroattiva**, in quanto troverà applicazione già dal periodo di imposta 2007. A commento della disposizione basta ricordare che l'agevolazione concessa verrà meno se il contribuente ecceda il limite previsto dalla disposizione anche per effetto del possesso dell'abitazione principale.

Immobili da dichiarare: requisito territoriale

Condizione necessaria perché l'immobile produca reddito fondiario è la sua **ubicazione nel**

territorio dello Stato, a nulla rilevando la residenza del titolare. Ne consegue che anche per i **sogetti non residenti** si considerano prodotti in Italia (e, quindi, soggetti a tassazione) i redditi degli immobili ivi posseduti; al contrario, i redditi prodotti da immobili posseduti all'estero da residenti si considerano redditi diversi (ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R.) e vanno indicati nel rigo D4 del Quadro D del Mod. 730/2008.

Reddito imponibile (artt. 36-43, T.U.I.R.)

Analogamente ai redditi dominicale e agrario, per i terreni, anche il reddito dei fabbricati, quale reddito fondiario, è determinato con un **sistema forfetario**, basato su **tariffe d'estimo** in funzione della tipologia dell'immobile, della sua ubicazione e vetustà.

Il reddito imponibile è dato dalla rendita catastale calcolata sulla base delle tariffe d'estimo, incrementata del 5% o, se l'immobile è locato, dai canoni di affitto relativi all'anno 2007, ridotti del 15% (o del 25% per gli immobili siti in Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano).

Aumento del reddito imponibile

Il reddito fondiario deve essere aumentato di **1/3 per gli immobili tenuti a disposizione dal dichiarante**. I casi più frequenti sono quelli della seconda casa e degli immobili sfitti non concessi in uso gratuito a familiari.

Immobili a disposizione

Qualora l'abitazione secondaria sia posseduta in **comproprietà** o acquistata in **multiproprietà**, l'aumento del terzo si applicherà alla quota di reddito imputabile in proporzione alla percentuale di possesso del titolare.

Tavola n. 1- Detrazione per canoni di locazione

Riferimento art. 16 T.U.I.R.	Descrizione	Misura	Durata
Comma 01	Locazione ex Lege n. 431/1998	<ul style="list-style-type: none"> • 300 euro se R<15.493,71; • 150 euro se R<30.987,41 	Illimitata
Comma 1	Locazione ex art. 2, comma 3, Lege n. 431/1998 (locazione a canone vincolato)	<ul style="list-style-type: none"> • 495,80 euro se R<15.493,71; • 247,90 euro se R<30.987,41 	Illimitata
Comma 1-bis	Trasferimento residenza oltre 100 km per motivi di lavoro	<ul style="list-style-type: none"> • 991,60 euro se R<15.493,71; • 495,80 euro se R<30.987,41 	3 anni dal trasferimento
Comma 1-ter	Giovani di età compresa tra 20 e 30 anni	<ul style="list-style-type: none"> • 991,60 euro se R<15.493,701 	3 anni dalla sottoscrizione

L'aumento del terzo tuttavia non si applica nei seguenti casi

- **unità date in comodato o uso gratuito ad un familiare**, che lo utilizza come sua dimora abituale (fatto comprovato dall'iscrizione anagrafica);
- **unità** possedute in Italia da **contribuenti residenti all'estero**;
- **unità** tenute a disposizione di **contribuenti trasferiti temporaneamente** in altro Comune per motivi di lavoro;
- **unità** immobiliare **in comproprietà** utilizzata integralmente come **residenza principale** da uno o più dei comproprietari, limitatamente a chi vi dimora;

Immobili sfitti

Nell'ipotesi di **immobile sfitto ma non tenuto a disposizione del proprietario**, è sempre dovuta la maggiorazione di un terzo del reddito catastale tranne il caso in cui il possessore dimostri che l'unità immobiliare non è a sua disposizione. Tale circostanza deve essere comprovata da una apposita **autocertificazione** da fornire, su richiesta, all'autorità amministrativa. L'autocertificazione deve attestare l'assenza di allacciamenti alle reti di energia elettrica, acqua, gas, e che effettivamente l'abitazione non è utilizzata.

Riduzione del reddito imponibile

Rispetto al criterio generale di determinazione del reddito di fabbricati, esistono dei casi in cui si può beneficiare di regimi impositivi di favore.

Affitto con patti in deroga

Nel caso di contratto di locazione con "**patti in deroga**", il reddito imponibile è comunque pari al canone di locazione, anche se inferiore alla rendita catastale.

Unità immobiliari affittate in Comuni ad alta intensità abitativa

Spetta un'**ulteriore riduzione del 30%** sui canoni di affitto al ricorrere della seguente **condizione**: unità immobiliare sita in uno dei Comuni ad alta densità abitativa e concessa in locazione a canone "convenzionale" sulla base di appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentativa a livello nazionale. Per usufruire della riduzione del 30% del relativo reddito è necessario compilare i **rigi da B9 a B11** "Dati necessari per usufruire delle agevolazioni previste per i contratti di locazione", nei quali occorre indicare, rispettivamente, il rigo del quadro B nel quale sono stati riportati i dati dell'unità immobiliare locata, il numero del modello se sono stati compilati più modelli, gli estremi di registrazione del contratto di locazione (data, numero di registrazione e ufficio del registro), l'anno di presentazione della

denuncia dell'immobile ai fini dell'ICI e il Comune di ubicazione dello stesso.

Immobili inagibili

Nei casi di inagibilità **per accertato degrado fisico** (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e **per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica** (non superabile con interventi di manutenzione,) è possibile richiedere la variazione della rendita catastale all'Agenzia del Territorio, corredata dall'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti, entro il 31 gennaio, con effetto per l'anno in cui la denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi; ciò, naturalmente, sempreché l'unità immobiliare non sia di fatto utilizzata.

Esclusione del reddito imponibile

Abitazione principale

Si riconosce una **deduzione IRPEF** sul reddito dei fabbricati che costituiscono **abitazione principale**; la deduzione è pari al reddito fondiario dell'abitazione e delle sue pertinenze.

La deduzione spetta anche qualora l'immobile sia **abitazione principale dei familiari**, non intestatari, **del contribuente** stesso che ivi risiedano. La deduzione sul reddito dell'abitazione utilizzata dai familiari spetta solo se il contribuente non possiede altro immobile posseduto e adibito a propria abitazione principale; in tal caso la deduzione spetta solo per questo immobile.

Per familiari si intendono (art. 74 e segg. codice civile) il coniuge, i parenti in linea diretta entro il 3° grado (ad esempio, 1° tra padre/madre e figli; 2° tra nonni e nipoti; 3° tra nonni e figli dei nipoti) e gli affini e collaterali entro il 2° grado. (per esempio, 2° tra i fratelli; 2° tra genero/nuora e suocero/a).

Agli **anziani** e ai **disabili** che abbiano la **residenza presso istituti di cura**, è riconosciuta la deduzione come abitazione principale di un immobile eventualmente posseduto, sempreché non locato. Per calcolare il reddito imponibile si deve tenere conto della quota di possesso e del periodo dell'anno in cui si sono verificate le condizioni per la sua applicazione; si ricorda che il calcolo è comunque a carico di chi presta l'assistenza fiscale.

Sospensione delle procedure esecutive di sfratto

È prevista l'**esenzione** da imposta per i canoni di locazione dell'immobile per il quale è stata disposta la sospensione delle procedure esecutive di sfratto ai sensi della legge 8 febbraio 2007, n. 9. (vedasi il punto 2. del paragrafo "Novità").

Reddito di locazione

Il reddito derivante dalla locazione degli immobili **deroga al principio di cassa** generalmente previsto per l'individuazione del reddito delle persone fisiche e deve essere, quindi, dichiarato in base alla sua competenza, indipendentemente dalla sua effettiva percezione.

L'art. 37, comma 4-*bis*, T.U.I.R. stabilisce che per determinare il reddito imponibile occorre confrontare la rendita catastale con il reddito effettivo (dato dal canone di locazione meno una deduzione pari al 15% del canone stesso) e dichiarare il maggiore dei due. Nell'ipotesi in cui il fabbricato sia sito nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano, la riduzione è elevata al 25%.

Dal canone di locazione si deve **scorporare** la quota pattuita a titolo di

1. spese condominiali
2. luce, acqua, gas, portiere, ascensore, riscaldamento e simili.

Si evidenzia che la sublocazione e la concessione in usufrutto danno luogo, invece, a redditi diversi (lett. h), comma 1, art. 67) rispettivamente per il sublocatore ed il nudo proprietario.

Soggetti obbligati alla dichiarazione

Si considera titolare del reddito di fabbricati:

- chi possiede a titolo di **proprietà, usufrutto**, o altro **diritto reale di godimento** (si pensi, ad esempio, al diritto d'uso o di abitazione) fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti in catasto con attribuzione di rendita. In caso di usufrutto il nudo

proprietario non deve dichiarare il reddito del fabbricato;

- i soci di **società semplici** ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che sono titolari di redditi di fabbricati;
- i soci di **cooperative edilizie** non a proprietà indivisa, assegnatari di alloggi mediante verbale di assegnazione della cooperativa, anche se non ancora titolari di mutuo individuale;
- gli **assegnatari di alloggi a riscatto** o con patto di futura vendita da parte di Enti (IACP, ex Incis ecc.).

Soggettività passiva in caso di assegnazione dell'immobile a coniuge separato

Contrariamente a quanto indicato nelle istruzioni ministeriali degli anni precedenti, in base alla Corte di Cassazione (in ultimo la sentenza n. 6192/2007) la titolarità dei redditi da fabbricato, in caso di assegnazione dell'abitazione a seguito di sentenza di divorzio o separazione legale, spetta comunque al coniuge titolare del diritto di proprietà o altro diritto reale e non passa invece in capo al coniuge assegnatario dell'alloggio. Il diritto spettante al coniuge assegnatario a seguito di sentenza di separazione o divorzio si configura, infatti, quale **diritto "soggettivo" di godimento** e non quale diritto reale in grado di determinare la soggettività passiva all'imposta. Tale orientamento è stato accolto anche dall'Amministrazione finanziaria, che lo ha recepito anche nelle istruzioni alla compilazione del Mod. 730/2008. Si vedano gli esempi di compilazione di seguito riportati.

Esempio n. 1: Variazione di residenza nell'anno

Si ipotizzi che il dichiarante abbia cambiato la residenza principale nell'arco dell'anno.

Dal 1° gennaio 2007 al 30 giugno 2007 l'abitazione principale aveva una rendita catastale di 500 euro.

Dal 1° luglio 2007 al 31 dicembre 2007 l'abitazione principale è stata cambiata e presenta ora una rendita di 1.500 euro. La percentuale di possesso della prima abitazione era del 100%, ora è del 50%, in comproprietà con il coniuge coabitante. La compilazione del quadro B avviene come segue:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	500,00	1	181	100	,00			,00	
B2	1500,00	1	184	50	,00			,00	

Il calcolo dell'importo della deduzione e del reddito imponibile è il seguente (calcolo a cura di chi presta l'assistenza fiscale):

Dichiarato	Rivalutazione del 5%	Proporzione ai giorni	Proporzione al possesso	Imponibile (coperto dalla deduzione)
500	525 (500 x 1,05)	260,34 (525/365 x 181)	260,34 (260,34 x 100%)	260,34
100	525 (1.500 x 1,05)	793,97 (1.575/365 x 184)	396,99 (793,97 x 50%)	396,99

Complessivamente si ha un reddito imponibile, e una relativa deduzione, di 657,00 euro.

Esempio n. 2: Possesso di abitazione secondaria

Si ipotizzi che il dichiarante detenga un'abitazione e un box di pertinenza adibiti a casa per la villeggiatura. La rendita catastale dell'abitazione è di 1.000,00 euro, quella del box 300,00 euro. Poiché sulla pertinenza non si deve applicare la maggiorazione di un terzo, si utilizzerà per essa il codice di utilizzo "9".

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	1000,00	2	365	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B2	300,00	9	365	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00

Esempio n. 3: Variazione di destinazione dell'abitazione secondaria

Si ipotizzi di dichiarare un appartamento e un'autorimessa che sono state rispettivamente **abitazione a disposizione e sua pertinenza dal 1° gennaio 2007 al 30 giugno 2007**. Dal **1° luglio 2007 al 31 dicembre 2007** gli immobili sono stati destinati ad uso gratuito a familiari. I redditi catastali sono di **500 euro** per l'appartamento e **100 euro** per l'autorimessa.

La compilazione del quadro B avviene in questo modo:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	500,00	2	181	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B2	500,00	9	184	100	,00		X		,00
B3	100,00	9	181	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B4	100,00	9	184	100	,00		X		,00

Il calcolo dell'importo del reddito imponibile è il seguente:

Dichiarato	Rivalutazione del 5%	Maggiorazione	Proporzione ai giorni	Proporzione al possesso	Imponibile
500	525 (500 x 1,05)	700 (525/3 x 4)	347,12 (700/365 x 181)	347,12 (347,12x100%)	347,12
500	525 (500 x 1,05)		264,66 (525/365 x 184)	264,66 (264,66x100%)	264,66
100	105 (100 x 1,05)		50,07 (105/365 x 181)	50,07 (50,07 x 100%)	50,07
100	105 (100 x 1,05)		52,93 (105/365 x 184)	52,93 (52,93 x 100%)	52,93

Il reddito complessivo imponibile è pari a 715,00 euro.

Esempio n. 4: Variazione di percentuale di possesso

Si ipotizzi di dichiarare un appartamento e un'autorimessa che sono state rispettivamente abitazione a disposizione e sua pertinenza **dal 1° gennaio 2007 al 30 giugno 2007**, possedute al **50%**. Dal 1° luglio 2007 al 31 dicembre 2007 la percentuale di possesso è salita al **100%** a seguito di successione ereditaria.

I redditi catastali sono di **500 euro** per l'appartamento e **100 euro** per l'autorimessa.

La compilazione del quadro B avviene in questo modo:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	500,00	2	181	50	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B2	500,00	2	184	100	,00		X		,00
B3	100,00	9	181	50	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B4	100,00	9	184	100	,00		X		,00

Il calcolo dell'importo del reddito imponibile è il seguente:

Dichiarato	Rivalutazione del 5%	Maggiorazione	Proporzione ai giorni	Proporzione al possesso	Imponibile
500	525 (500 x 1,05)	700 (525/3x4)	347,12 (700/365 x 181)	173,56 (347,12x50%)	173,56
500	525 (500 x 1,05)	700 (525/3x4)	352,88 (700/365 x 184)	352,88 (352,88x100%)	352,88
100	105 (100 x 1,05)		50,07 (105/365 x 181)	50,07 (50,07 x 50%)	25,03
100	105 (100 x 1,05)		52,93 (105/365 x 184)	52,93 (52,93 x 100%)	52,93

Esempio n. 5: Determinazione del canone di locazione imponibile

Si ipotizzi un immobile con rendita 1000 euro, locato dal 1° luglio 2007 con contratto che prevede un canone mensile di 400 euro di cui 100 euro a titolo di rimborso spese condominiali e utenze.

Il contribuente deve quindi indicare:

in colonna 2 il codice 2 – “immobile a disposizione”, per la parte dell’anno di **mancato affitto** dell’immobile (sempreché non ricorrano le condizioni per l’omesso aumento di 1/3 della rendita come visto in precedenza, nel qual caso si indicherà il codice 9)

in colonna 2 il codice 3, per la parte dell’anno di vigenza del *contratto di locazione*, ed in colonna 5 il canone relativo al periodo dell’anno, ridotto del 15% (25% se l’immobile è sito città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) e al netto della quota di riaddebito delle spese condominiali:

+ 400 Canone mensile

- 100 Quota di spese:

= 300 Base di calcolo della deduzione forfetaria

- 45 Deduzione forfetaria 15%

= 255 Mensilità imponibile

* 6 Mensilità di locazione nel 2007

= 1.530 Locazione da dichiarare e **reddito complessivo annuo imponibile per il fabbricato**

La compilazione del quadro B avviene in questo modo:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	1.000,00	2	181	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B2	1.000,00	3	184	100	1.530,00		<input checked="" type="checkbox"/>		,00

Esempio n. 6: Locazione in equo canone

Se l’immobile è locato in regime di “equo canone”, nella **colonna 2** relativa all’utilizzo va indicato il codice 4 (unità immobiliare locata in regime di determinazione legale del canone).

Ipotizzando un’**abitazione la cui rendita annua sia di 1.500 euro** che sia locato da maggio in poi e che la somma dei canoni mensili sia pari a 1.000 euro, la tassazione avviene unicamente sul reddito di 850 euro, pari al canone di locazione ridotto del 15%.

Si suppone che per il periodo di mancata locazione l’immobile non fosse a disposizione come abitazione secondaria.

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	RENDITA	UTILIZZO	POSSESSO		CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	CASI PARTICOLARI	CONTINUAZIONE (*)	CODICE COMUNE	ICI dovuta per il 2007
			GIORNI	%					
B1	1.500,00	9	120	100	,00		<input type="checkbox"/>		,00
B2	1.500,00	4	245	100	850,00		<input checked="" type="checkbox"/>		,00

Esempio n. 7: Ripartizione del canone di locazione

Si ipotizza un **canone di locazione** di 5.000 euro annui per un'**abitazione** (di rendita 1.500 euro) e un'**autorimessa** (di rendita 250 euro). Entrambi gli immobili sono affittati ad uno stesso soggetto ed il contratto di locazione è unico. Il calcolo da eseguire è il seguente (a cura del soggetto che presta l'assistenza fiscale):

	Rendita Totale rendita	Rendita (da ridurre del 15%)	Quota di canone	Reddito da dichiarare
Abitazione	1.500	86%	4.300	3.655 (= 4.300x85%)
Autorimessa	250	14%	700	595 (= 700x85%)
Totale	1.750	100%	5.000	4.250

La compilazione del quadro B avviene in questo modo:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	1 RENDITA	2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	6 CASI PARTICOLARI	7 CONTINUAZIONE (*)	8 CODICE COMUNE	9 ICI dovuta per il 2007
			3 GIORNI	4 %					
B1	1.500,00	3	365	100	3.655,00				,00
B2	250,00	3	365	100	595,00				,00

Esempio n. 8: Dichiarazione in caso di sospensione della procedura esecutiva di sfratto

Si ipotizzi che nel corso dell'anno 2007 è stata concessa la sospensione della procedura esecutiva di sfratto con riferimento ad un immobile locato dal contribuente al canone annuo di 6.000 euro (rendita catastale 500 euro). La sospensione opera dal 15 febbraio 2007 al 14 giugno 2007.

Il reddito imponibile è costituito dal canone di locazione annuo, al netto della riduzione forfetaria del 15%, riferito ai giorni in cui non vige la sospensione.

In tale ipotesi è necessario compilare due distinti righe: un rigo riservato all'esposizione dei dati del fabbricato relativi al periodo di sospensione (il periodo massimo è dal 15 febbraio al 15 ottobre 2007), l'altro rigo riservato all'esposizione dei dati dello stesso fabbricato relativi alla restante parte dell'anno (dal 1 gennaio al 14 febbraio e dal 16 ottobre al 31 dicembre 2007).

Resta salvo il fatto che nel caso in cui i canoni non siano stati percepiti nel periodo "ordinario", è possibile non dichiarare tali redditi nel periodo successivo alla esecutività del provvedimento di sfratto.

La compilazione del quadro B avviene in questo modo:

QUADRO B REDDITI DEI FABBRICATI

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI

N. ORD.	1 RENDITA	2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CANONE DI LOCAZIONE (vedere istruzioni)	6 CASI PARTICOLARI	7 CONTINUAZIONE (*)	8 CODICE COMUNE	9 ICI dovuta per il 2007
			3 GIORNI	4 %					
B1	500,00	3	108	100	1509,00	6			,00
B2	500,00	3	257	100	3591,00				,00

La determinazione dei giorni e dei canoni di locazione di competenza dei due periodi (ordinario e sospensione) è a carico del contribuente.

Periodi	Giorni	Affitto	Quota "ordinaria"	Quota "sospesa"
1 gennaio 2007 – 14 febbraio 2007	44	(6.000 * 85%)/365*44	629	
15 febbraio 2007 – 2 giugno 2007	108	(6.000 * 85%)/365*108		1.509
3 giugno 2007 – 31 dicembre 2007	212	(6.000 * 85%)/365*212	2.962	

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

In questa rubrica vengono segnalati tutti gli incontri di aggiornamento professionale organizzati da OsraInForma e i convegni sponsorizzati da Osra e dai propri partner nei prossimi mesi.

Data / Sessione	Località	Evento	Relatore	Per Informazioni
15/04/2008 PM	AVELLINO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	MITOS - Tel. 0825277101
22/04/2008 AM	ROMA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	WKI Center Lazio Tel. 0645428950
22/04/2008 PM	ROMA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	Centrosistemi Tel. 0682097985 Datamate Tel. 0687148378
28/04/2008 PM	LECCO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	Gr Informatica Tel. 0341259411
30/04/2008 AM	TORINO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	INSOFT Osra Tel. 0113701111
30/04/2008 PM	IVREA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	Osra Service Tel. 0125252508
08/05/2008 AM	CUNEO	Unico 2008 e novità fiscali	BARONE	A & C Servizi Tel. 0171 415111
12/05/2008 AM	BERGAMO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	CSI - Tel. 0354596226
12/05/2008 PM	MILANO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	Osra Lombardia Tel. 0290393898
12/05/2008 PM	FORLÌ	Unico 2008 e novità fiscali	COTTO	WKIC Emilia Tel. 053525962
13/05/2008 AM	BOLOGNA	Unico 2008 e novità fiscali	COTTO	WKIC Emilia Tel. 053525962
14/05/2008 AM	VICENZA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Veneto Tel. 0445869869
15/05/2008 PM	TRENTO	Unico 2008 e novità fiscali	ZANETTI	WKIC Veneto Tel. 0445869869
16/05/2008 AM	PRATO	Unico 2008 e novità fiscali	BARONE	WKIC Toscana Tel. 0583424700
16/05/2008 PM	BOLZANO	Unico 2008 e novità fiscali	BERARDO	WKIC Veneto Tel. 0445869869
16/05/2008 PM	TORINO	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	OSRA - Tel. 011273661
20/05/2008 AM	VENEZIA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Veneto Tel. 0445869869
20/05/2008 AM	TERNI	Unico 2008 e novità fiscali	BARONE	WKIC Umbria Tel. 075393102
20/05/2008 PM	PERUGIA	Unico 2008 e novità fiscali	BARONE	WKIC Umbria Tel. 075393102
20/05/2008 AM	VENEZIA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Veneto Tel. 0445869869
21/05/2008 AM	PADOVA	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Veneto Tel. 0445869869
28/05/2008 AM	PORTO S.ELPIDIO (AP)	Unico 2008 e novità fiscali	GIGLIOTTI	OSRA Adriatica Tel. 0736343677
29/05/2008 AM/PM	TRAPANI	Unico 2008 e novità fiscali Studi di settore	GIGLIOTTI	Edinform Tel. 0923872287

INFORMAZIONI OSRA

In questa rubrica sono riepilogate alcune sintetiche informazioni relative ai prodotti o servizi rilasciati nel mese di pertinenza o di imminente rilascio, così da offrire agli utenti una panoramica sempre aggiornata delle iniziative Osra.

Rilasci software

Mese	Prodotto	Rel.	Contenuti
Aprile 2008	SISPAC COSMO	8.30 8.30	<p>Contabilità</p> <ul style="list-style-type: none"> - Archiviazione dei principali documenti contabili finalizzata alla Conservazione sostitutiva - Fatturazione elettronica Enti pubblici <p>Fiscale</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mod.Unico, IVA, IRAP, Studi di Settore, Consolidato, 770: Gestione di tutti i quadri. - Guida Operativa Mod. Unico PF, Unico SP e Unico ENC <p>Aziendale</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fatturazione elettronica CBI <p>Paghe</p> <ul style="list-style-type: none"> - Web-Any-Where: Acquisizione nuovi tracciati generati da W.A.W. (cedolino, malattia, altri eventi). - Acquisizione altri eventi Emens da tracciati Rilevazione presenze. - Acquisizione altri eventi Emens da Preinput cedolino - Studi di settore: Adeguamenti normativi, Stampa dati con output in formato Excel, Indicatori di normalità economica: Conteggio numero giornate e lavoratori per Mod. INE 2008
Maggio 2008	SISPAC COSMO BPOINT	8.40 8.40 3.40	<p>Contabilità</p> <ul style="list-style-type: none"> - Iva annuale – Telematico Entratel e Controlli Sogei <p>Fiscale</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mod. 730: Rilascio telematico mod. 730/2008 - Mod. 730: 730/4 mod. 730/2008 - Unici IVA, IRAP, Studi di settore, stampe ministeriali ed estremi versamenti - Consolidato: Gestione quadri ed estremi versamento - Studi di settore: elaborazione calcolo maggior ricavo (con GERICO visibile) - Guida Operativa Studi di settore <p>Paghe</p> <ul style="list-style-type: none"> - Input prospetto malattia <ul style="list-style-type: none"> • Auoferrotranvieri – Gestione nuovo contratto • Maternità – Gestione contratto turismo - Fondi complementari <ul style="list-style-type: none"> • Elenco dipendenti iscritti ai fondi complementari con il totale contribuzione e TFR suddiviso per ogni fondo <p>BPOINT - Direzione Studio</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gestione Planner - Implementazione colloquio con Outlook per agenda - Statistiche

Sul sito www.osra.it sono disponibili le schede tecniche di ogni prodotto.

Per informazioni sui prodotti Osra
contattare i Distributori e Rivenditori di zona