

INDICE

Le nuove percentuali dei dividendi e delle plusvalenze	1	Atti esclusi dalle nuove modalità di trasferimento	22
Rideterminazione delle percentuali di imponibilità dei dividendi e delle partecipazioni	1	Disposizioni normative e circolari esplicative	23
Le nuove percentuali per dividendi, plusvalenze e minusvalenze	1	Soggetti abilitati	23
La decorrenza	2	Forma dell'atto	24
Prelievi relativi alle nuove percentuali	2	Modulistica	24
Adempimenti della società che eroga i dividendi	3	Modalità di registrazione dell'atto	24
Soglia di imponibilità dei dividendi, plusvalenze e minusvalenze	3	Registrazione del documento informatico	25
Minimi: imposta di bollo dovuta due volte	5	Composizione della pratica da trasmettere all'Ufficio del registro delle imprese	25
Imposta di bollo per i contribuenti minimi	5	Modulistica da presentare	25
Titoli di spesa: imposta di bollo dovuto sulla quietanza	5	Oneri fiscali	25
Riferimenti normativi	5	Controllo dell'Ufficio del Registro delle imprese	25
Chiarimenti delle Entrate	6	Ulteriori precisazioni	27
Proroga al 31 aprile 2009 per la comunicazione dei gestori rifiuti	7	L'esclusione dal reddito imponibile del reddito da fabbricati	29
Previsione normativa	7	Misure urgenti di riduzione del disagio abitativo di alcune categorie specifiche di locatari	29
Provvedimento attuativo del 14 dicembre 2007	7	Soggetti destinatari della norma di favore	29
Comunicazione dati: termini e prima proroga	8	Aree metropolitane ad alta tensione abitativa	30
Seconda proroga	8	Durata temporale della proroga	30
Bonus straordinario per famiglie, lavoratori e pensionati	9	Effetti del provvedimento nei confronti dei proprietari degli immobili locati	30
Caratteristiche del bonus	9	Obblighi posti a carico dei locatari degli immobili	30
A chi spetta il bonus	9	Cause di decadenza dai benefici per i conduttori	31
Soggetti esclusi	9	Inapplicabilità della sospensione a danno del locatore	31
Importo del bonus straordinario	9	Furto e smarrimento delle fatture	33
Componenti del "nucleo familiare"	10	Il diritto di detrazione	33
Come si ottiene il bonus	10	Inerenza degli acquisti all'attività del soggetto passivo	33
Adempimenti dei sostituti d'imposta	11	Afferenza degli acquisti ad operazioni soggette ad imposta	33
Limiti all'erogazione del bonus	11	L'esercizio del diritto di detrazione	34
Restituzione del bonus non spettante	12	Gli adempimenti contabili	34
Trasformazione regressiva: l'imputazione del reddito fa salire il costo	15	La detrazione nel caso di furto o smarrimento delle fatture	34
Il caso	15	Prestazioni di servizi rese da consorzi verso propri consorziati o soci	37
Adempimenti	16	La fattispecie	37
Il parere dell'Agenzia	16	Quadro normativo di riferimento	38
Utili distribuiti	17	Regolamentazione pregressa	39
Riserve	18	Disciplina IVA del pro-rata	40
Perdite	18	I quesiti posti	40
Conclusioni	18	Parere dell'Agenzia delle Entrate	41
Nuova modalità di registrazione dell'atto di cessione di SRL: guida agli adempimenti	21	CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	42
Pubblicità legale dei trasferimenti di partecipazioni delle S.r.l.	21		

LE NUOVE PERCENTUALI DEI DIVIDENDI E DELLE PLUSVALENZE

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

A seguito della riduzione dell'aliquota nominale dell'Ires, la Legge Finanziaria 2008 ha demandato a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze l'introduzione di nuove percentuali di imposizione su dividendi e su plusvalenze, con l'obiettivo di mantenere invariato il carico fiscale complessivo rispetto al regime previgente.

In data 2 aprile 2008 è stato emanato il richiamato provvedimento, il quale prevede per le partecipazioni qualificate una percentuale di imponibilità del 49,72% del dividendo e una percentuale di esenzione sulle plusvalenze del 50,28%.

Rideterminazione delle percentuali di imponibilità dei dividendi e delle partecipazioni

Il decreto ministeriale del 2 aprile 2008, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 16 aprile 2008, ha rideterminato le percentuali di concorso al reddito dei dividendi, delle plusvalenze e delle minusvalenze, come previsto dalla Legge Finanziaria 2008 (art. 1, commi 38 e 39, della legge n. 244 del 2007) che si originano da:

- partecipazioni qualificate¹, se possedute da persone fisiche residenti non imprenditori;
- tutte le partecipazioni (qualificate e non) se possedute nell'esercizio di impresa da parte dei soggetti Irpef.

¹ Per **partecipazioni qualificate**, come previsto al comma 1, dell'art. 67, D.P.R. n. 917/1986, si intendono le azioni (diverse da quelle di risparmio) ed ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio della società partecipata che:

- superano il 2% dei diritti di voto in assemblea ordinaria oppure il 5% del patrimonio o capitale (per le società quotate in mercati regolamentati);
- superano il 20% dei diritti di voto in assemblea ordinaria o il 25% del patrimonio o capitale (per le società e gli altri soggetti IRES);
- superano il 25% del patrimonio (per società di persone).

Le nuove percentuali per dividendi, plusvalenze e minusvalenze

Le nuove percentuali si riassumono come di seguito indicato:

- a. la percentuale di concorso al reddito complessivo degli **utili derivanti** da:
 - **partecipazioni qualificate in soggetti Ires e percepite da persone fisiche residenti non imprenditori, da Società semplici e da soggetti equiparati** (art. 47, comma 1, del TUIR)
 - **partecipazioni qualificate e non percepiti dagli imprenditori individuali residenti, Snc e Sas residenti** (art. 59 del Tuir)
è pari al 49,72 %
(ai sensi dell'art. 1 del DM in oggetto);
- b. la percentuale di concorso al reddito complessivo delle **plusvalenze/ minusvalenze** derivanti dal realizzo delle **partecipazioni qualificate non detenute nell'esercizio di impresa** nonché dei titoli e strumenti finanziari e dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati (art. 68, comma 3) è pari al 49,72 per cento (ai sensi dell'art. 2, primo comma, del DM in oggetto);
- c. la percentuale di esenzione al reddito d'impresa **degli utili derivanti da partecipazioni qualificate e non qualificate, detenute nell'esercizio d'impresa**, in società ed enti soggetti all'Ires e dei proventi ad essi equiparati (art. 59) è pari al 50,28 per cento (ai sensi dell'art. 1 del DM in oggetto);
- d. la percentuale di esenzione e di indeducibilità dal reddito d'impresa rispettivamente delle **plusvalenze** e delle **minusvalenze derivanti dal realizzo delle partecipazioni detenute nell'esercizio di impresa in imprese soggette e non soggette all'Ires** (in altre parole, società di capitali e di persone) nonché dei titoli e strumenti finanziari e dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati (art. 58, comma 2) è pari al 50,28 per cento (ai

sensi dell'art. 2, secondo comma, del DM in oggetto), quando sussistono i presupposti per la *participation exemption*.

RICORDA

- Resta ferma l'imposizione per il 100% degli utili provenienti da società residenti in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 168-bis, comma 2, del Tuir e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in tali società;
- **i dividendi percepiti da soggetti Ires continuano a rimanere imponibili nel limite del 5% dell'ammontare percepito;** in sostanza è escluso da tassazione il 95% dei dividendi. Viene, pertanto, assoggettato all'aliquota Ires del 27,50% solo il 5% dell'importo dei dividendi.

Esempio:

Dividendo erogato = 1.000
 Imponibile Ires = $1.000 \times 5\% = 50$
 Ires = $50 \times 27,50\% = 13,75$

- **i dividendi e le plusvalenze** che si originano a seguito del possesso di **partecipazioni non qualificate da parte di soggetti non imprenditori**, continuano ad essere soggette ad un prelievo nella misura del **12,50%** a titolo d'imposta. In sostanza nel caso in cui il **soggetto non imprenditore** detenga **partecipazioni non qualificate** viene assoggettato a imposta con cedolare secca. Non è possibile per il percettore optare per il regime di tassazione ordinaria.

Esempio

Dividendo erogato = 1.000
 Imposta dovuta = $1.000 \times 12,5\% = 125$

realizzo, **resta ferma la misura del 40 per cento.**

- agli **utili prodotti** dalla società o ente partecipato **a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007**, per quanto riguarda gli utili e i proventi equiparati.

NOTA BENE

Resta ferma la precedente percentuale di tassazione del 40 per cento per gli utili e proventi equiparati prodotti sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007. Inoltre, a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del percettore, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio.

Prelievi relativi alle nuove percentuali

Per comprendere i criteri di calcolo che hanno portato alla percentuale del 49,72% si ricorda che le aliquote attualmente in vigore (40%) erano state introdotte al fine di garantire un prelievo sui dividendi e sul *capital gain* complessivamente pari all'aliquota marginale del 45% (nel 2004).

Dato un utile di 100 al lordo dell'Ires, il prelievo complessivo socio + società doveva essere pari a 45. Tale risultato si otteneva tassando il 40% del dividendo (pari a 67) con un carico Irpef di 12 che si aggiungeva ai 33 di Ires per un importo complessivo di 45.

Precedente normativa	
Reddito imponibile Ires	100,00
Imposte (aliquota 33%)	(33,00)
Utile netto	67,00
Dividendo incassati	67,00
Irpef su dividendi ($67,00 \times 40\% \times 45\%$)	(12,06)
Dividendo netto	54,94

Posto che l'aliquota marginale è scesa al 43%, **l'obiettivo della nuova percentuale è quello di garantire un carico impositivo socio + società del 43%.**

Considerando che nel contempo l'aliquota Ires è scesa al 27,50%, la percentuale di tassazione è diventata il 49,72%.

La decorrenza

Le nuove percentuali si applicano:

- agli **atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2009**, per quanto riguarda le **plusvalenze e le minusvalenze**. Analoga decorrenza è prevista per la misura di esenzione del 50,28 per cento in relazione alla cessione di partecipazioni (nonché strumenti finanziari e contratti assimilati) detenute nell'esercizio d'impresa in società ed enti.

OSSERVA

Si segnala che il decreto contiene **una norma di carattere transitorio riguardante il trattamento di plusvalenze e minusvalenze relative ad atti di realizzo posti in essere anteriormente al 1° gennaio 2009, ma i cui corrispettivi siano in tutto o in parte percepiti a decorrere dalla stessa data. In questo caso, assegnando rilievo prioritario al momento del**

Tale misura deriva dalla seguente equazione:
 $15,50 \text{ (gettito fiscale)} = 72,50 \text{ Dividendo lordo} \times Y\% \text{ (forfetizzazione base imponibile)} \times 43\% \text{ (aliquota Irpef marginale)}$.

Nuova normativa	
Reddito imponibile Ires	100,00
Imposte (aliquota 27,5%)	(27,50)
Utile netto	72,50
Dividendo incassati	72,50
Irpef su dividendi ($72,50 \times 49,72\% \times 43\%$)	(15,50)
Dividendo netto	57,00

Adempimenti della società che eroga i dividendi

Relativamente agli adempimenti legati all'erogazione dei dividendi la Società Ires erogante deve:

- indicare separatamente nel "Prospetto del capitale e delle riserve" del Modello Unico 2009, quadro RF, l'ammontare complessivo delle riserve che si sono formate con utili prodotti dalla Società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente in misura pari al 40% del loro importo;
- i relativi decrementi conseguenti alle delibere di distribuzione.

NOTA BENE

Nella certificazione degli utili consegnata al percettore ai sensi dall'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 **dovrà essere data separata indicazione:**

- degli utili che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 40 per cento
- degli utili che concorrono a formare il reddito imponibile nella misura del 49,72 per cento.

Tuttavia, in caso di utili e proventi equiparati nonché di remunerazioni erogate da **società o enti non residenti**, i dati e gli elementi sopraindicati sono forniti dal soggetto partecipante residente, previa attestazione da parte della società o dell'ente estero, all'intermediario che interviene nella distribuzione degli utili e dei proventi" (art. 1, comma 5, del D.M. 2 aprile 2008).

ATTENZIONE

Si consiglia di indicare nei prospetti analitici della Nota integrativa, previsti dell'art. 2427, comma 1, n. 7-bis) del codice civile, quali riserve sono state generate a seguito di utili tassati con aliquota Ires del 33% e quali derivano da utili soggetti all'aliquota del 27,50%.

Soglia di imponibilità dei dividendi, plusvalenze e minusvalenze

Di seguito si espone in una tabella riepilogativa il confronto della tassazione dei proventi in esame prima e dopo l'introduzione del decreto ministeriale.

Tassazione quando il percettore è persona fisica non imprenditore, società semplice, associazione artistica e professionale, società in nome collettivo e società in accomandita semplice

SOGLIA DI IMPONIBILITA' DEI DIVIDENDI, PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Tipologia di reddito	DIVIDENDI TASSATI		PLUSVALENZE TASSATE		MINUSVALENZE DEDUCIBILI	
Periodo di realizzo	Esercizio in corso al 31/12/2007	Esercizio successivo al 31/12/2007	Esercizio in corso al 31/12/2007	Esercizio successivo al 31/12/2007	Esercizio in corso al 31/12/2007	Esercizio successivo al 31/12/2007
<u>Partecipazione qualificata NON detenuta in esercizio di impresa</u>	40%	49,72% DECORRENZA Utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*
<u>Partecipazione qualificata detenuta in esercizio di impresa</u>	40%	49,72% DECORRENZA Utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*
<u>Partecipazione NON qualificata detenuta in esercizio di impresa</u>	40%	49,72% DECORRENZA Utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*	40%	49,72% DECORRENZA Atti di realizzo posti in essere a decorrere dal 01/01/2009*
<u>Partecipazione NON qualificata NON detenuta in esercizio di impresa</u>	Per le partecipazioni NON qualificate non detenute in esercizio d'impresa non ci sono state modifiche, pertanto, si continua ad applicare la: <u>ritenuta del 12,50%</u> → su utile (dividendo) <u>imposta sostitutiva del 12,50%</u> → su plusvalenza /minusvalenza					
*Per le plusvalenze/minusvalenze derivanti da atti di realizzo posti in essere prima del 1° gennaio 2009 ma i cui corrispettivi sono percepiti interamente o in parte a decorrere dalla stessa data, la base imponibile rimane pari al 40%.						

MINIMI: IMPOSTA DI BOLLO DOVUTA DUE VOLTE

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

Con **Risoluzione 3 ottobre 2008, n. 365/E**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel caso in cui gli **uffici giudiziari** provvedano al pagamento dei **compensi spettanti a professionisti minimi con l'emissione di ordinativi di pagamento, l'imposta di bollo è dovuta due volte: sulla quietanza e sulla fattura del professionista.**

Premessa

Nella **risoluzione n. 365/E del 3 ottobre 2008**, l'Agenzia delle Entrate in risposta al ministero della Giustizia che aveva chiesto di conoscere:

- se all'atto dell'emissione degli ordinativi di pagamento gli uffici giudiziari è dovuta l'imposta di bollo sulla quietanza relativa al pagamento di prestazioni che non scontano l'IVA, i cui documenti (fatture) sono già stati assoggettati all'imposta di bollo ai sensi del medesimo articolo 13 della tariffa, allegata al Dpr 642/1972; nello specifico, si trattava delle prestazioni dei **professionisti che rientrano nel regime dei "minimi"**, introdotto dall'art. 1, commi da 96 a 117 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.;
- le modalità di pagamento della predetta imposta.

Imposta di bollo per i contribuenti minimi

I contribuenti che rientrano nel regime semplificato dei **minimi** possono non addebitare l'imposta sul valore aggiunto a titolo di rivalsa, con la conseguenza che, come chiarito con la **Circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008**, **le fatture emesse da parte dei contribuenti minimi senza addebito dell'IVA sono assoggettate all'imposta di bollo nella misura di euro 1,81 quando l'importo è superiore a 77,47 euro.**

Titoli di spesa: imposta di bollo dovuto sulla quietanza

Per quanto riguarda gli **uffici giudiziari**, essi provvedono al pagamento dei **compensi spettanti ai periti, consulenti, interpreti, avvocati, ecc.** con l'emissione di ordinativi di pagamento sulla competente tesoreria provinciale dello Stato (con quietanza del

creditore o con accredito sul c/c), e **sulla quietanza viene trattenuta, in modo virtuale, l'imposta di bollo**, ai sensi dell'articolo 13 della tariffa allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, che prevede l'applicazione dell'imposta per le quietanze relative ai mandati, ordinativi ed altri titoli di spesa dello Stato.

Riferimenti normativi

Nello specifico, **l'articolo 13 della tariffa, allegata al Dpr 642/1972** prevede l'imposta di bollo nella misura di **€ 1,81** per ogni esemplare per le **ricevute e quietanze** rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, **a liberazione totale o parziale di un'obbligazione pecuniaria.**

Con riferimento alle **quietanze**, lo stesso art. 13 della tariffa prevede che l'imposta per le quietanze relative ai mandati, ordinativi, vaglia del tesoro ed altri titoli di spesa dello Stato, è riscossa **in modo virtuale** al momento dell'emissione degli stessi.

Inoltre, in forza di quanto disposto dalla nota 2 posta in calce all'art. 13 della tariffa, l'imposta non è dovuta:

- quando la somma non supera € 77,47;
- per la quietanza o ricevuta apposta sui documenti già assoggettati all'imposta di bollo o esenti.

A tal riguardo, nella **Circolare n. 46 del 28 luglio 1983** del ministero delle Finanze, venne precisato che, **quando il pagamento è disposto con titoli di spesa, è dovuta, in ogni caso, l'imposta di bollo sulla quietanza.**

In tale ultima ipotesi, specifica l'Agenzia delle Entrate, la quietanza deve essere necessariamente apposta sul titolo di spesa e, quindi, su un documento diverso da quello eventualmente già assoggettato ad imposta di bollo, con la conseguenza che non è possibile invocare la previsione della citata nota 2 dell'articolo 13 secondo cui l'imposta non è dovuta per "la quietanza ...apposta sui documenti già assoggettati all'imposta di bollo...".

Chiarimenti delle Entrate

Alla luce di quanto esposto, l'Agenzia delle Entrate ha, quindi, affermato che **l'imposta di bollo è dovuta**, secondo le modalità appena indicate, **anche sulle quietanze** relative ai mandati, ordinativi, vaglia del tesoro ed altri titoli di spesa dello Stato, emessi a favore di quei professionisti che si avvalgono del regime semplificato **dei minimi**, pur assoggettando questi la propria fattura già ad imposta di bollo e sempre che la somma da corrispondere sia superiore ad euro 77,47.

Ne deriva che **l'imposta di bollo è dovuta due volte:**

- una prima volta, mediante apposizione di marca da **euro 1,81 sulla fattura emessa dal suddetto professionista** operante in regime dei minimi, come chiarito nella citata circolare n. 7/E del 28 gennaio 2008;
- una seconda volta, in modo virtuale sulla **quietanza** degli ordinativi di pagamento, mandati, vaglia del tesoro ed altri titoli di spesa dello Stato emessi a favore dei suddetti contribuenti.

PROROGA AL 31 APRILE 2009 PER LA COMUNICAZIONE DEI GESTORI RIFIUTI

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

Con **provvedimento direttoriale del 24 ottobre 2008**, l'Agenzia delle Entrate ha prorogato ulteriormente il termine per l'invio, da parte dei comuni e delle imprese che gestiscono lo smaltimento dei rifiuti solidi e urbani, dei dati relativi ai soggetti che risultano occupanti o detentori degli immobili per la tariffa rifiuti. La comunicazione dei dati all'anagrafe tributaria potrà essere effettuata **entro il 31 aprile 2009**.

Previsione normativa

Per potenziare le attività di contrasto all'evasione immobiliare, la **legge 27 dicembre del 2006 n. 296** (Legge Finanziaria per il 2007) ha previsto che:

- i soggetti che gestiscono, anche in regime di concessione, il servizio di smaltimento dei rifiuti urbani devono comunicare annualmente per via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in loro possesso relativi alle dichiarazioni degli utenti, acquisiti nell'ambito dell'attività di gestione, che abbiano rilevanza ai fini delle imposte sui redditi (art. 1, comma 106, della legge 296/2006);

La norma richiede per la sua attuazione l'emanazione di un provvedimento dirigenziale, contenente il modello di comunicazione dei dati che i soggetti gestori dovranno inviare annualmente e per via telematica all'Agenzia delle Entrate (art. 1, comma 107, della legge 296/2006);

Infine, per rendere più cogente l'esecuzione dell'obbligo di trasmissione dei dati, il comma 108 della medesima legge dispone che, in caso di omessa, incompleta o infedele comunicazione, il gestore del servizio rifiuti risponda della **sanzione amministrativa da**

258 a 2.065 euro per ciascuna violazione prevista dall'articolo 11 del D.lgs 471/1997.

Provvedimento attuativo del 14 dicembre 2007

A dare attuazione alla previsione contenuta nella Finanziaria 2007 (commi 106, 107, 108), **è il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 dicembre 2007** (protocollo 2007/194022).

Le disposizioni del citato provvedimento, secondo quanto detto, rispondono all'esigenza di rendere più incisiva l'azione di contrasto ai fenomeni di evasione realizzati attraverso la locazione di unità immobiliari non rilevate ai fini dell'imposta di registro e/o non dichiarate ai fini delle imposte sul reddito.

Le informazioni sulle singole unità immobiliari ottenute dai gestori del servizio di smaltimento rifiuti saranno trasmesse per via telematica e, quindi, confrontate/incrociate con quelle messe a disposizione dall'Agenzia del Territorio e relative agli stessi appartamenti.

La mancata rispondenza tra occupante/detentore e proprietario dell'immobile segnala, presuntivamente, la presenza di un contratto di affitto che necessita di apposita registrazione e che fornisce reddito per il dante causa dello stesso.

I gestori del servizio di smaltimento rifiuti non trasmettono all'Agenzia delle Entrate tutti i dati in loro possesso, ma esclusivamente le informazioni minime necessarie per effettuare i controlli relativi ad ogni immobile insistente sul territorio comunale per il quale il servizio è istituito.

DATI DA COMUNICARE

• dati identificativi del soggetto che gestisce il servizio di smaltimento rifiuti (denominazione, codice fiscale);	• dati identificativi (denominazione, codice fiscale) dell'occupante - detentore dell'immobile;	• dati catastali relativi all'immobile occupato o detenuto.
---	---	---

Il primo invio dovrebbe riguardare i dati relativi alla totalità delle utenze, mentre quelli successivi avranno per oggetto unicamente le variazioni intervenute, tra le notizie da comunicare sono ricompresi gli estremi catastali di ciascuno degli immobili serviti.

Comunicazione dati: termini e prima proroga

La scadenza originaria per la comunicazione di tali dati era fissata, dal provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 14 dicembre 2007, **per il 30 aprile 2008**.

Con il **provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008**, **il termine per la comunicazione dei dati relativi al 2007 è stato spostato al 31 dicembre 2008**, ferma restando la scadenza a regime della fine di aprile dell'anno successivo, per le comunicazioni future.

Tale proroga è accordata in considerazione del breve tempo a disposizione dei comuni e delle imprese che gestiscono lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani per la comunicazione dei dati in questione.

Seconda proroga

Il 24 ottobre 2008, con provvedimento direttoriale, l'Agenzia delle Entrate ha disposto **una nuova proroga dei termini** entro i quali la dichiarazione va effettuata per consentire ai

comuni, alle società concessionarie e associazioni di categoria, che hanno avuto difficoltà nell'organizzazione della raccolta dei dati catastali nei confronti dei contribuenti, di disporre di più tempo per "popolare" la base dati anche con le informazioni catastali relative agli anni 2007 e 2008.

Il nuovo provvedimento dell'Agenzia ha stabilito che:

- **entro il 30 aprile 2009, dovranno essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate i dati acquisiti** da parte dei comuni e dei gestori nell'ambito dell'attività di gestione, che abbiano rilevanza ai fini delle imposte sui redditi;
- il primo invio riguarderà congiuntamente le informazioni relative al 2007 e al 2008;
- inoltre, si potrà fare a meno di inviare i dati catastali. Tali dati dovranno essere forniti entro fine aprile 2010, termine per la trasmissione delle informazioni riferite al 2009.

BONUS STRAORDINARIO PER FAMIGLIE, LAVORATORI E PENSIONATI

di Andrea Barone

Premessa

Il Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 263 alla Gazzetta Ufficiale del 29 novembre 2008, n. 208, prevede un **bonus una tantum a sostegno delle famiglie "a basso reddito"**.

Caratteristiche del bonus

Trattasi di un bonus straordinario, per il solo anno 2009, variabile da 200 a 1.000 euro a seconda della condizione di chi lo richiede. Il bonus non costituisce reddito né ai fini fiscali, né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali e assistenziali. Inoltre, non costituisce reddito ai fini del riconoscimento della "social-card".

A chi spetta il bonus

Spetta ai soggetti residenti, componenti di un nucleo familiare a basso reddito, che nel periodo d'imposta considerato hanno percepito esclusivamente i seguenti redditi:

- lavoro dipendente;
- pensioni di ogni tipo e gli assegni equiparati;
- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20%, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- somme e valori in genere, a qualunque titolo percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni;
- somme e valori in genere percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli incarichi o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente o nell'oggetto dell'arte o professione esercitate

dal contribuente, di cui all'articolo 53, comma 1, del Tuir, ossia lavoro autonomo;

- remunerazioni dei sacerdoti, nonché le congrue e i supplementi di congrua;
- compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative;
- assegni periodici corrisposti dal coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, a seguito di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;
- redditi derivanti da attività commerciale non esercitata abitualmente e i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, qualora percepiti dai soggetti a carico del richiedente o dal coniuge non a carico;
- redditi fondiari, ma solo a patto che siano stati percepiti insieme ai redditi di cui alle precedenti categorie (in "coacervo", recita il decreto), per un ammontare non superiore a 2.500 euro.

Soggetti esclusi

Il bonus straordinario non spetta:

- ai soggetti non residenti;
- a coloro che nel 2008 (o nel 2007, per quanto si dirà successivamente) hanno percepito redditi diversi da quelli sopra indicati (anche se, ad esempio, il reddito di lavoro autonomo ha concorso solo in minima parte alla formazione del reddito complessivo familiare).

Sono, quindi, esclusi dal beneficio i piccoli imprenditori ed i professionisti. Sono, altresì, esclusi i titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante da partecipazione in società di persone, commerciali o artigianali, in studi associati tra professionisti o in società di capitali.

Importo del bonus straordinario

L'importo del bonus è variabile per composizione del nucleo familiare e per reddito complessivo. Il bonus viene erogato soltanto ad uno dei componenti del nucleo.

Art. 1, comma 3	Beneficiari	Importo	Reddito complessivo familiare ¹ (periodo d'imposta 2007 o 2008) ²
Let. a)	Pensionato, unico componente del nucleo familiare	200 euro	Fino a 15.000 euro
Let. b)	Nucleo familiare di due componenti	300 euro	Fino a 17.000 euro
Let. c)	Nucleo familiare di tre componenti	450 euro	
Let. d)	Nucleo familiare di quattro componenti	500 euro	Fino a 20.000 euro
Let. e)	Nucleo familiare di cinque componenti	600 euro	
Let. f)	Nucleo familiare di oltre cinque componenti	1.000 euro	Fino a 22.000 euro
Let. g)	Nucleo familiare con portatori di handicap a carico	1.000 euro	Fino a 35.000 euro

Componenti del "nucleo familiare"

Per il calcolo del reddito "familiare", si considerano componenti del nucleo:

- il richiedente il bonus;
- il coniuge (che può anche non essere a carico del richiedente, ma non deve essere legalmente ed effettivamente separato);
- i figli e gli altri familiari a carico, così come indicati all'art. 12 del Tuir.

Come si ottiene il bonus

Richiesta al sostituto d'imposta

Il bonus non è automatico, ma deve essere richiesto dal lavoratore dipendente, dal pensionato o dal percettore di redditi assimilati al proprio sostituto d'imposta (datore di lavoro privato o pubblico, ente previdenziale che paga la pensione).

Richiesta all'Agenzia delle Entrate

In tutti i casi in cui il beneficio non è erogato dal sostituto d'imposta, la richiesta può essere presentata direttamente all'Agenzia delle entrate con modalità telematica, anche per il tramite degli intermediari abilitati. Nella domanda, il richiedente deve specificare le modalità prescelte per l'erogazione del bonus straordinario.

Si precisa che agli intermediari abilitati non spetta alcun compenso per l'inoltro della domanda all'Agenzia delle entrate.

Modello da utilizzare

Nella domanda, che deve essere redatta utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, il richiedente deve autocertificare il possesso dei requisiti previsti dalla norma, nonché riportare i seguenti elementi:

- a. i dati del coniuge non a carico e il relativo codice fiscale;
- b. i dati dei figli e degli altri familiari a carico, la relazione di parentela e il loro codice fiscale.

A norma del D.P.R. n. 445/2000, richiamato nel Decreto, l'autocertificazione può essere fatta allegando alla richiesta la fotocopia sottoscritta di un documento d'identità.

Termini di presentazione

I termini di presentazione delle domande cambiano a seconda del periodo d'imposta cui si riferisce il reddito complessivo familiare (2007 o 2008).

Reddito complessivo familiare riferito al 2007

Se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2007, le domande vanno presentate al datore di lavoro o all'ente pensionistico **entro il 31 gennaio 2009**.

presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate **entro il 31 marzo 2009**, anche per il tramite degli intermediari abilitati.

¹ Il reddito complessivo familiare deve essere considerato al lordo degli oneri deducibili e delle imposte. Il reddito complessivo familiare si calcola sommando i redditi complessivi percepiti dai singoli componenti del nucleo.

Nel reddito complessivo vanno computate anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica.

² Il comma 12 dell'art. 1 concede la possibilità di scegliere se utilizzare come base per la domanda il reddito del 2007 o il reddito del 2008. In tal modo, il legislatore consente di ottenere il bonus anche a coloro che nel 2007 avevano un reddito oltre i limiti previsti, ma che nel 2008 hanno sofferto della crisi economica.

Reddito complessivo familiare riferito al 2008

Se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2008, le domande vanno presentate al datore di lavoro o all'ente pensionistico **entro il 31 marzo 2009**.

In tutti i casi in cui il beneficio non è erogato dal sostituto d'imposta, la domanda deve essere presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate **entro il 30 giugno 2009**, anche per il tramite degli intermediari abilitati. Tale modalità di richiesta è riservata a coloro che sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi; viceversa, la domanda deve essere presentata in dichiarazione.

In tutti i casi in cui il beneficio non è erogato dal sostituto d'imposta³ la domanda deve essere

Adempimenti dei sostituti d'imposta

Il conguaglio in busta paga

I datori di lavoro pubblici e privati sono tenuti ad erogare il bonus:

- **entro il mese di febbraio 2009**, se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2007;
- **entro il mese di aprile 2009**, se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2008.

In caso di ditte "posticipate", il bonus straordinario è erogato con il cedolino di "gennaio 2009" (pagato a febbraio 2009), o con il cedolino di "marzo 2009" (pagato ad aprile 2009).

Limiti all'erogazione del bonus

Il sostituto eroga il bonus straordinario:

- secondo l'ordine di presentazione delle richieste;
- nei limiti del monte ritenute e contributi disponibili nel mese di erogazione.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001⁴ e gli enti pensionistici erogano il beneficio secondo l'ordine di presentazione delle richieste e nei limiti del monte ritenute disponibile.

Recupero degli importi erogati

Gli importi erogati sono recuperati dai sostituti d'imposta tramite il modello F24⁵

L'utilizzo della compensazione orizzontale in luogo dello scomputo di ritenute è per esigenze di monitoraggio.

Erogazione dell'ente pensionistico

L'ente pensionistico è tenuto ad erogare il bonus:

- **entro il mese di marzo 2009**, se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2007;
- **entro il mese di maggio 2009**, se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2008.

La trasmissione delle domande

I sostituti d'imposta devono trasmettere all'Agenzia delle entrate, **entro il 30 aprile 2009** per via telematica, anche mediante gli intermediari abilitati, le richieste ricevute dai lavoratori e dai pensionati, fornendo anche comunicazione dell'importo erogato in relazione a ciascuna richiesta di attribuzione.

Se il reddito complessivo è riferito al periodo d'imposta 2008, la trasmissione deve avvenire **entro il 30 giugno 2009**.

Conservazione delle domande

I sostituti d'imposta e gli intermediari abilitati sono tenuti a conservare per tre anni le autocertificazioni ricevute dai richiedenti, da esibire a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

³ È il caso del soggetto che non ha un sostituto d'imposta (datore di lavoro o ente pensionistico) al quale richiedere il bonus straordinario.

Può anche accadere che un soggetto richieda il bonus straordinario al sostituto d'imposta e quest'ultimo non possa erogarlo per incapienza del monte ritenute e contributi disponibile nel mese. In tal caso, il lavoratore può richiedere il beneficio direttamente all'Agenzia delle entrate.

⁴ Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale.

⁵ L'utilizzo del sistema del versamento unificato da parte degli enti pubblici di cui alle tabelle A e B allegata alla Legge 29 ottobre 1984, n. 720 è limitato ai soli importi da compensare. Le altre amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001, sottoposte ai vincoli della tesoreria unica, recuperano l'importo erogato dal monte delle ritenute disponibile e comunicano al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato l'ammontare complessivo dei benefici corrisposti.

Restituzione del bonus non spettante

I soggetti che hanno percepito il beneficio non spettante, in tutto o in parte, sono tenuti ad effettuare la restituzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successivo all'erogazione. I contribuenti

esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi effettuano la restituzione del beneficio non spettante, in tutto o in parte, mediante versamento con il modello F24 entro i medesimi termini.

Allegato 1

**Decreto Legge del 29/11/2008 n. 185 (G.U. n. 208 del 29/11/2008 – Supplemento ordinario)
Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in
funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale.**

Art. 1

Bonus straordinario per famiglie, lavoratori pensionati e non autosufficienza

1. E' attribuito un bonus straordinario, per il solo anno 2009, ai soggetti residenti, componenti di un nucleo familiare a basso reddito nel quale concorrono, nell'anno 2008, esclusivamente i seguenti redditi indicati nel Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917:

- a) lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1;*
- b) pensione di cui all'articolo 49, comma 2;*
- c) assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettere a), c-bis), d), l) e i) limitatamente agli assegni periodici indicati nell'articolo 10, comma 1, lettera c);*
- d) diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), limitatamente ai redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, qualora percepiti dai soggetti a carico del richiedente, ovvero dal coniuge non a carico;*
- e) fondiari di cui all'articolo 25, esclusivamente in coacervo con i redditi indicati alle lettere precedenti, per un ammontare non superiore a duemilacinquecento euro.*

2. Ai fini delle disposizioni di cui al presente articolo:

- a) nel computo del numero dei componenti del nucleo familiare si assumono il richiedente, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato anche se non a carico nonché i figli e gli altri familiari di cui all'articolo 12 del citato testo unico alle condizioni ivi previste;*
- b) nel computo del reddito complessivo familiare si assume il reddito complessivo di cui all'articolo 8 del predetto testo unico, con riferimento a ciascun componente del nucleo familiare.*

3. Il beneficio di cui al comma 1 e' attribuito per gli importi di seguito indicati, in dipendenza del numero di componenti del nucleo familiare, degli eventuali componenti portatori di handicap e del reddito complessivo familiare riferiti al periodo d'imposta 2007 per il quale sussistano i requisiti di cui al comma 1, salvo, in alternativa, la facoltà prevista al comma 12:

- a) euro duecento nei confronti dei soggetti titolari di reddito di pensione ed unici componenti del nucleo familiare, qualora il reddito complessivo non sia superiore ad euro quindicimila;*
- b) euro trecento per il nucleo familiare di due componenti, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro diciassettemila;*
- c) euro quattrocentocinquanta per il nucleo familiare di tre componenti, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro diciassettemila;*
- d) euro cinquecento per il nucleo familiare di quattro componenti, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro ventimila;*
- e) euro seicento per il nucleo familiare di cinque componenti, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro ventimila;*
- f) euro mille per il nucleo familiare di oltre cinque componenti, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro ventiduemila;*
- g) euro mille per il nucleo familiare con componenti portatori di handicap per i quali ricorrano le condizioni previste dall'articolo 12, comma 1, del citato testo unico, qualora il reddito complessivo familiare non sia superiore ad euro trentacinquemila.*

4. Il beneficio di cui al comma 1 e' attribuito ad un solo componente del nucleo familiare e non costituisce reddito né ai fini fiscali né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali e assistenziali ivi inclusa

la carta acquisti di cui all'articolo 81, comma 32, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

5. Il beneficio spettante ai sensi del comma 3 è erogato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 presso i quali i soggetti beneficiari di cui al comma 1 lettere a), b) e c) prestano l'attività lavorativa ovvero sono titolari di trattamento pensionistico o di altri trattamenti, sulla base dei dati risultanti da apposita richiesta prodotta dai soggetti interessati. Nella domanda il richiedente autocertifica, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni, i seguenti elementi informativi:

a) il coniuge non a carico ed il relativo codice fiscale;
b) i figli e gli altri familiari a carico, indicando i relativi codici fiscali nonché la relazione di parentela;
c) di essere in possesso dei requisiti previsti ai commi 1 e 3 in relazione al reddito complessivo familiare di cui al comma 2, lettera b), con indicazione del relativo periodo d'imposta.

6. La richiesta è presentata entro il 31 gennaio 2009 utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. La richiesta può essere effettuata anche mediante i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ai quali non spetta alcun compenso.

7. Il sostituto d'imposta e gli enti pensionistici ai quali è stata presentata la richiesta erogano il beneficio spettante, rispettivamente entro il mese di febbraio e marzo 2009, in relazione ai dati autocertificati ai sensi del comma 5, in applicazione delle disposizioni del comma 3.

8. Il sostituto d'imposta eroga il beneficio, secondo l'ordine di presentazione delle richieste, nei limiti del monte ritenute e contributi disponibili nel mese di febbraio 2009. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e gli enti pensionistici erogano il beneficio, secondo l'ordine di presentazione delle richieste, nel limite del monte delle ritenute disponibile.

9. L'importo erogato ai sensi dei commi 8 e 14 è recuperato dai sostituti d'imposta attraverso la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a partire dal primo giorno successivo a quello di erogazione, deve essere indicato nel modello 770 e non concorre alla formazione del limite di cui all'articolo 25 dello stesso decreto legislativo.

L'utilizzo del sistema del versamento unificato di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 da parte degli enti pubblici di cui alle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720 è limitato ai soli importi da compensare; le altre amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sottoposte ai vincoli della tesoreria unica di cui alla legge 29 settembre 1984, n. 720 recuperano l'importo erogato dal monte delle ritenute disponibile e comunicano al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato l'ammontare complessivo dei benefici corrisposti.

10. I soggetti di cui al comma precedente trasmettono all'Agenzia delle entrate, entro il 30 aprile del 2009 in via telematica, anche mediante i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, le richieste ricevute ai sensi del comma 6, fornendo comunicazione dell'importo erogato in relazione a ciascuna richiesta di attribuzione.

11. In tutti i casi in cui il beneficio non è erogato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, la richiesta di cui al comma 6, può essere presentata telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro il 31 marzo 2009, anche mediante i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ai quali non spetta alcun compenso, indicando le modalità prescelte per l'erogazione dell'importo.

12. Il beneficio di cui al comma 1 può essere richiesto, in dipendenza del numero di componenti del nucleo familiare e del reddito complessivo familiare riferiti al periodo d'imposta 2008.

13. Il beneficio richiesto ai sensi del comma 12 è erogato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 presso i quali i soggetti beneficiari indicati al comma 1, lettere a), b) e c) prestano l'attività lavorativa ovvero sono titolari di trattamento pensionistico o di altri trattamenti, sulla base della richiesta prodotta dai soggetti interessati ai sensi del comma 5, entro il 31 marzo 2009, con le modalità di cui al comma 6.

14. Il sostituto d'imposta e gli enti pensionistici ai quali è stata presentata la richiesta erogano il beneficio spettante, rispettivamente entro il mese di aprile e maggio 2009, in relazione ai dati autocertificati ai sensi del comma 5, in applicazione delle disposizioni del comma 3.

15. Il sostituto d'imposta eroga il beneficio, secondo l'ordine di presentazione delle richieste, nei limiti del monte ritenute e contributi disponibili nel mese di aprile 2009. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e gli enti pensionistici erogano il beneficio, secondo l'ordine di presentazione delle richieste, nel limite del monte delle ritenute disponibile.

16. I soggetti di cui al comma precedente trasmettono all'Agenzia delle entrate, entro il 30 giugno 2009 in via telematica, anche mediante i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, le richieste ricevute ai sensi del comma 12, fornendo comunicazione

dell'importo erogato in relazione a ciascuna richiesta di attribuzione, secondo le modalità di cui al comma 10.

17. In tutti i casi in cui il beneficio ai sensi del comma 12 non è erogato dai sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, la richiesta può essere presentata:

a) entro il 30 giugno 2009 da parte dei soggetti esonerati dall'obbligo alla presentazione della dichiarazione, telematicamente all'Agenzia delle entrate, anche mediante i soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ai quali non spetta compenso, indicando le modalità prescelte per l'erogazione dell'importo;

b) con la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2008.

18. L'Agenzia delle entrate eroga il beneficio richiesto ai sensi dei commi 11 e 17 lettera a) con le modalità previste dal decreto ministeriale 29 dicembre 2000.

19. I soggetti che hanno percepito il beneficio non spettante, in tutto o in parte, sono tenuti ad effettuare la restituzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successivo alla erogazione. I contribuenti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi effettuano la restituzione del beneficio non spettante, in tutto o in parte, mediante versamento con il modello F24 entro i medesimi termini.

20. L'Agenzia delle entrate effettua i controlli relativamente:

a) ai benefici erogati eseguendo il recupero di quelli non spettanti e non restituiti spontaneamente;

b) alle compensazioni effettuate dai sostituti ai sensi del comma 9, eseguendo il recupero degli importi indebitamente compensati.

21. I sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono tenuti a conservare per tre anni le autocertificazioni ricevute dai richiedenti ai sensi del comma 5, da esibire a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

22. Per l'erogazione del beneficio previsto dalle presenti disposizioni, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle Finanze è istituito un Fondo, per l'anno 2009, con una dotazione pari a due miliardi e quattrocentomilioni di euro cui si provvede con le maggiori entrate derivanti dal presente decreto.

23. Gli Enti previdenziali e l'Agenzia delle entrate provvedono al monitoraggio degli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente articolo, comunicando i risultati al Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali ed al Ministero dell'economia e delle finanze, anche ai fini dell'adozione dei provvedimenti correttivi di cui all'articolo-11-ter), comma 7, della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni.

TRASFORMAZIONE REGRESSIVA: L'IMPUTAZIONE DEL REDDITO FA SALIRE IL COSTO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 44 del 17 novembre 2008

A cura di Sonia Viscione

LA NOVITA'

- ▶ Cessione di partecipazioni
Con la risoluzione n. 398/E del 22 ottobre 2008 l'Agenzia delle Entrate chiarisce il trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni in una società di persone. Per la società di capitali alienante in sede di calcolo della differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato, vale il principio secondo cui:
 - il costo fiscale della partecipazione va aumentato dei redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata;
 - vanno apportate variazioni di segno opposto se gli utili distribuiti dalla partecipata sono stati prodotti in regime di trasparenza.
- ▶ Riferimenti di prassi
Agenzia delle Entrate, Risoluzione 22 ottobre 2008, n. 398/E

A circa tre anni di distanza dagli ultimi chiarimenti forniti sull'argomento, l'Agenzia delle Entrate torna ad occuparsi degli effetti "collaterali" della cd. **trasformazione regressiva**, vale a dire della particolare fase di passaggio dalla forma giuridica di società di capitali (nella specie S.r.l.) a quella di società di persone (S.a.s.). Come è noto, l'operazione è tradizionalmente associata a fatti e/o situazioni che si pongono al di fuori dell'ordinario corso della vita aziendale, ma non possono essere escluse a priori eventuali rimediazioni in merito al ventaglio delle possibilità offerte dal D.P.R. n. 917/1986 per la concreta attuazione del regime della **trasparenza fiscale**, per esempio a seguito dei limiti introdotti all'utilizzo alle perdite pregresse del socio con i redditi imputati dalla partecipata (D.L. n. 223/2006), ferma restando, peraltro, gli ulteriori limiti apportati per il caso parallelo di partecipazione in una società personale, per mano della legge Finanziaria per il 2008 (cfr. conclusioni).

Nello specifico, con la recente risoluzione 22 ottobre 2008, n. 398/E, l'Agenzia delle Entrate passa sotto la propria lente di ingrandimento gli

effetti in seno al valore del **costo fiscale** della partecipazione, ceduta dalla società partecipante nell'anno successivo a quello della trasformazione. Al riguardo, anche in questo caso, come per l'analoga vicenda delle **perdite** maturate dalla società di capitali poi trasformata in società di persone (risoluzione 16 maggio 2005, n. 60/E), l'Agenzia delle Entrate prende le mosse, per spiegare la trasparenza "storica", dal più recente istituto applicabile su base opzionale (art. 115 del T.U.I.R.), e ciò a cagione del fatto che in quest'ultima fattispecie i passaggi da un regime all'altro possono ben considerarsi all'ordine del giorno. In base ad una **ricostruzione sistematica** viene quindi ad essere constatato che la finalità della norma invocata dal contribuente (art. 68, comma 6, del T.U.I.R.) è la stessa di quella che "anima" l'art. 115, comma 12, del T.U.I.R., vale a dire che in entrambi i casi si intende **evitare** che i redditi già tassati e le perdite già dedotte possano essere tassati (o nel caso di perdite dedotte) nuovamente in sede di cessione della partecipazione.

Il caso

L'interpello in esame è stato presentato da una società (di seguito Alfa) che ha ceduto, in data 15 novembre 2007, una quota di partecipazione pari al 30% del capitale sociale in una società in accomandita semplice, di seguito Beta, che con effetto dal 1° maggio 2006 ha posto in essere un'operazione di **trasformazione regressiva da società a responsabilità limitata a società in accomandita semplice**. A seguito della trasformazione la società istante ha incluso nel proprio reddito imponibile, per il periodo di imposta 2006, la quota di reddito attribuitole per trasparenza dalla partecipata e relativa al periodo successivo alla trasformazione. Inoltre, per il bilancio chiuso al 31 dicembre 2006, la società Beta ha distribuito, nel corso del 2007, l'utile d'esercizio conseguito, attribuendo alla società istante un determinato ammontare di utili.

All'atto di determinare, ai sensi degli artt. 86 e 87 del T.U.I.R., la **plusvalenza** da includere nel proprio reddito imponibile ai fini IRES, per il periodo di imposta 2007, la società istante ha chiesto chiarimenti circa la possibilità di

applicare alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 68, comma 6, del T.U.I.R., in base al quale, con riferimento alla determinazione dei **redditi diversi** di natura finanziaria, per le partecipazioni nelle società indicate dall'art. 5 del T.U.I.R. (società di persone), il **costo** è **aumentato** o **diminuito** dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio. In particolare, a parere dell'istante il principio indicato nell'art. 68, comma 6, del T.U.I.R., seppure non espressamente richiamato dall'art. 86 del T.U.I.R., non può che trovare applicazione anche nell'ambito del reddito di impresa. Per comprendere meglio i termini della questione analizzata, si faccia riferimento all'esemplificazione di seguito riportata.

Esempio n. 1

Al 31 dicembre dell'anno 2007 la Alfa S.r.l. presenta partecipazioni nella società Beta S.n.c., acquistate ad un costo pari a 100. Per il medesimo anno quest'ultima calcola un reddito imponibile pari a 80, da attribuire in parti uguali ai due soci, Alfa S.r.l. e Gamma S.r.l. Pertanto, nel quadro RF del Mod. UNICO 2008 della società Alfa (presentato entro il 30 settembre 2008) sono stati presi in carico anche i redditi imputati da Beta, pari nello specifico a 40. In linea generale, il quesito verte sulla circostanza che i redditi imputati ad Alfa possano andare ad incrementare il valore fiscale della partecipazione, portandolo al valore di 140, e ciò a motivo del fatto che in caso contrario potrebbero maturare profili di doppia tassazione. Così, ad esempio, se nel corso del 2008 Alfa cede la propria partecipazione in Beta per un corrispettivo pari a 150, potrebbe derivarne, in alternativa una plusvalenza pari a 10 (se si considera il valore fiscale aggiornato con i redditi imputati al socio) od a 50 (se il valore fiscale della partecipazione non viene rivalutato), ma in quest'ultimo caso si rischia di riassoggettare nuovamente ad imposizione in capo al socio un reddito che è già stato tassato per trasparenza.

Adempimenti

L'art. 170, comma 2, del T.U.I.R., prevede che in caso di trasformazione di una società soggetta all'IRES in società non soggetta a tale imposta, o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l'**inizio** del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di **apposito conto economico**.

Per quanto poi riguarda il profilo **dichiarativo** l'art. 5-*bis* del D.P.R. n. 322/1998 prevede che se l'operazione di trasformazione è deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, la dichiarazione relativa alla frazione di

esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, e ciò entro l'ultimo giorno del **settimo mese successivo** a tale data ed in **via telematica**.

Pertanto, in linea generale per il caso in esame, relativo ad una società con **periodo d'imposta coincidente con l'anno solare**, la società che ha posto in essere la trasformazione in società in accomandita semplice è tenuta a presentare **due distinte dichiarazioni** dei redditi, vale a dire:

- il Mod. **UNICO 2007-SC**, in relazione al periodo d'imposta **ante trasformazione**, vale a dire 1° gennaio 2006-30 aprile 2006; tale dichiarazione è stata presentata entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo alla data da cui ha effetto la trasformazione, e cioè entro il mese di novembre del 2006;
- il Mod. **UNICO SP**, per il periodo d'imposta **post trasformazione**, iniziato in data 1° maggio 2006 e chiuso al 31 dicembre del medesimo anno; in questo caso la dichiarazione è stata presentata entro il 31 luglio 2007.

Quanto alla data da cui ha effetto la trasformazione, rileva l'**ultimo** degli **adempimenti** pubblicitari richiesti dal comma secondo, art. 2500 del codice civile, secondo cui l'**atto di trasformazione** è soggetto alla disciplina prevista per il tipo adottato ed alle forme di pubblicità relative, nonché alla pubblicità richiesta per la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione.

Il parere dell'Agenzia

In merito al caso in esame, l'Agenzia delle Entrate segnala in via preliminare che in base all'art. 86 del T.U.I.R., le plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni che costituiscono **immobilizzazioni finanziarie** sono determinate dalla **differenza** tra il **corrispettivo** conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il **costo** non ammortizzato.

Secondo l'Amministrazione finanziaria la finalità della norma contenuta nel comma 6 dell'art. 68 del T.U.I.R., che secondo l'istante può essere applicata in via **analogica** anche al caso di una partecipazione detenuta da parte di un soggetto in regime d'impresa, è quella di **evitare** che i redditi già tassati e le perdite già dedotte possano essere **tassati** (o nel caso di perdite dedotte) **nuovamente** in sede di cessione della partecipazione.

Ebbene, viene riscontrato che il suddetto criterio, per espressa previsione dell'art. 115, comma 12, trova applicazione anche in caso di cessione di partecipazioni in società di capitali che abbiano **optato** per il regime di **trasparenza** fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.I.R.

Come precisato, infatti, dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 22 novembre 2004, n. 49, per evitare che si verificino doppie tassazioni della medesima ricchezza, l'imputazione dei redditi per trasparenza deve incidere sul valore fiscalmente riconosciuto della

partecipazione detenuta dal socio.

Date tali premesse, viene precisato che il principio sancito dall'art. 68, comma 6, del T.U.I.R. (che, come ricordato, trova applicazione per le partecipazioni detenute in soggetti, quali le società di capitali, resisi "trasparenti" per opzione) trova applicazione anche per le partecipazioni detenute da società di capitali in soggetti **naturalmente trasparenti** quali le società di persone. Ne consegue che:

- il costo fiscale della partecipazione ceduta dalla società partecipante potrà essere **umentato** dei redditi ad essa attribuiti per trasparenza dalla società partecipata;
- tale valore fiscale dovrà altresì essere **diminuito** degli utili distribuiti da quest'ultima purché prodotti in periodi di tassazione per trasparenza.

Si prenda in considerazione la seguente esemplificazione.

Esempio n. 2

La società Alfa presenta una partecipazione al 50% nella società Beta, che al 1° maggio 2006 pone in essere un'operazione di trasformazione societaria di tipo regressivo, passando dalla forma giuridica di società a responsabilità limitata a quella di società in accomandita semplice.

Il costo fiscale della partecipazione è pari a 50.

Al 31 dicembre dell'anno 2006 la Beta presenta un reddito imponibile pari a 70, e si ipotizza che nel corso del 2007 quest'ultima provveda a distribuire utili targati 2006 per un importo pari a 30, più precisamente relativi al periodo ante trasformazione per un importo pari a 10 e per il rimanente importo invece maturati nel periodo d'imposta post trasformazione e chiuso al 31 dicembre 2006.

Si supponga altresì che Alfa ceda a novembre del 2007 le partecipazioni in Beta, conseguendo un corrispettivo pari a 80.

Nel caso in esame emergono i seguenti riflessi di natura fiscale:

- ad Alfa sono stati imputati redditi per un importo pari a 35, da sommare agli altri redditi d'impresa nel quadro RF di UNICO 2007-SC; stiamo determinando il reddito di Alfa per il periodo d'imposta 2006;
- per l'anno successivo Alfa cede la propria partecipazione in Beta, per cui v'è da liquidare la plusvalenza fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 86 del T.U.I.R., data dalla differenza tra il corrispettivo conseguito (= 80), al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato;

- per quanto concerne il costo fiscale della partecipazione, la società Alfa può incrementare il valore fiscale della partecipazione, portandolo al valore di 85 (=50+35);
- al contempo emerge anche la necessità di tenere nel debito conto le distribuzioni degli utili maturati in vigenza della trasparenza fiscale, che nel caso in esame ammontano all'importo di 20;
- il costo fiscale della partecipazione è quindi pari a 65 (= 50 + 35 - 20) e la plusvalenza che rileva dal punto di vista fiscale è pari a 15 (= 80 - 65).

Come si evince dall'esemplificazione, il fine ultimo è dunque quello di evitare una doppia imposizione sui medesimi redditi, ma anche quello di evitare una eventuale doppia deduzione, nel caso in cui vengano ad essere imputate delle **perdite** al socio.

Utili distribuiti

In particolare, nell'esemplificazione si è tenuto nel debito conto anche l'aspetto relativo alle **distribuzioni degli utili**, che vanno ad abbattere il valore fiscale della partecipazione nella società di persone, ma solo fino a concorrenza degli utili maturati **in costanza** del regime della **trasparenza** fiscale. Gli utili che invece attengono al **periodo ante trasformazione** non entrano in gioco al momento di quantificare il valore fiscale della partecipazione, e ciò perché appartengono con tutta evidenza ad un diverso sistema fiscale (IRES), per il quale:

- le imposte sono state già assolte dalla società che ha prodotto il reddito (33%) e non dal socio;
- per il socio emerge un'ulteriore imposizione solo fino a concorrenza del **5%** degli stessi utili, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del T.U.I.R.

Con specifico riferimento al caso della trasparenza su base opzionale, l'Agenzia delle Entrate (cit. circolare n. 49/E del 2004) ha peraltro chiarito che, sebbene il D.M. 23 aprile 2004 non abbia affrontato direttamente la questione del costo fiscale della partecipazione, il criterio stabilito dal comma 12, dell'art. 115 del T.U.I.R. trova applicazione anche in ipotesi di distribuzioni di **utili "trasparenti"** che avvengano in periodi in cui non è più efficace l'opzione. Tale precisazione comporta che, in caso di successiva cessione della partecipazione, il costo fiscalmente riconosciuto della stessa si riduce per effetto della distribuzione di una riserva di utili anche in capo ad un soggetto al quale non è stato imputato il reddito per trasparenza. E' chiaro, peraltro, che tali considerazioni ci condurrebbero a valutare i riflessi fiscali di un'operazione straordinaria di segno opposto a quella in esame, in cui, ad

esempio, si verifica il passaggio dalla sfera delle società di persone a quella delle società di capitali.

Riserve

In caso di trasformazione regressiva da società soggetta ad IRES a società di persone occorre tenere nel debito conto anche i riflessi che maturano sul versante delle eventuali **riserve di utili** costituite **prima della trasformazione**. Più precisamente, ai sensi del comma 4, art. 170 del T.U.I.R. per le riserve diverse da quelle previste dal comma 5, art. 47 del T.U.I.R. (riserve di capitali) è prevista l'imputazione ai soci ex art. 5 del T.U.I.R.:

- nel periodo di imposta in cui vengono **distribuite o utilizzate** per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio, se dopo la trasformazione siano **iscritte in bilancio** con indicazione della loro **origine**;
- nel periodo di imposta successivo alla trasformazione, se **non siano iscritte in bilancio** o vi siano iscritte senza la detta indicazione.

E' previsto, infine, che tali riserve sono assoggettate ad imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all'art. 73 del T.U.I.R..

Perdite

Anche con la citata risoluzione n. 60/E del 2005 l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di occuparsi della trasformazione regressiva, con particolare riferimento ad un caso in cui la società a responsabilità limitata istante aveva ridotto il capitale sociale **sotto la soglia minima** prevista dall'art. 2463 del codice civile (10.000 euro) e non prevedeva risultati economici positivi per il 2004, segnalando la propria intenzione di assumere la forma giuridica di società in accomandita semplice, conservando peraltro il regime di **contabilità ordinaria**.

In questo caso erano emerse perplessità in merito al trattamento delle perdite d'impresa maturate nel **periodo d'imposta ante trasformazione**; secondo l'istante queste ultime erano destinate a sopravvivere all'operazione straordinaria, con particolare riferimento al meccanismo di **riporto delle perdite** maturate in contabilità ordinaria di cui all'art. 84 del T.U.I.R., ma dovevano poi essere **attribuite ai soci**, in modo tale da consentire a questi ultimi l'**utilizzo** delle stesse ai sensi dell'art. 8 del T.U.I.R.

L'Agenzia delle Entrate espresse il condivisibile orientamento secondo cui l'operazione straordinaria non può influenzare il trattamento fiscale delle perdite ante trasformazione, ma precisò, al contempo, che il diritto di utilizzare ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R. le perdite fiscalmente riconosciute con riferimento ai periodi d'imposta anteriori alla trasformazione spetta alla **società di persone** oggetto della

trasformazione, e **non ai soci**, poiché è quest'ultima, al pari della società di capitali trasparente, a conservare la posizione giuridica maturata prima di porre in essere l'operazione straordinaria, risultando legittimata a **scomputare le perdite** pregresse dal proprio reddito, successivamente attribuito per trasparenza a ciascun socio.

In altre parole, a parere dell'Agenzia delle Entrate l'art. 8 del T.U.I.R. non poteva trovare applicazione con riferimento alle perdite realizzate da società di capitali, per cui le **perdite** in esame possono essere **comutate in diminuzione** del reddito della medesima società che le ha prodotte, **senza "commistioni"** con il reddito d'impresa dichiarato da un diverso soggetto (il socio) che potrebbe portarle in diminuzione di utili eterogenei, in quanto generati dall'esercizio di altre attività commerciali.

Secondo l'Agenzia, dal disposto dell'art. 84 del T.U.I.R. emerge, quindi, un principio di carattere generale secondo cui è **vietata la compensazione intersoggettiva** degli utili e delle perdite in quanto destinati ad essere imputati ed attribuiti esclusivamente al soggetto che li ha generati, ed è appena il caso di sottolineare che tale presa di posizione ha comportato l'implementazione nel Mod. **UNICO SP** di un apposito prospetto di memoria (quadro RS) utile per gestire le perdite eventualmente maturate nel periodo ante trasformazione, da utilizzare concretamente nel quadro RN, in modo da abbattere il reddito prima che quest'ultimo venga ad essere imputato, pro quota, a ciascun socio.

Conclusioni

Le incertezze che accompagnano fattispecie come quella in esame derivano, con tutta evidenza, dal fatto che il caso della partecipazione in una società di persone da parte di una società di capitali è stato per molti versi trascurato dal Legislatore, emergendo anche, per alcuni versi, incertezze di sistema rispetto a tale schema partecipativo. E' vero, peraltro, che il Legislatore in cerca di fondi, animato da un spiccato *animus* antielusivo, ha oggi molto più presente il fenomeno, fino a prevedere che le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo od in accomandita semplice alle società di capitali possono essere utilizzate solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d'imposta dalla **stessa società** che ha generato le perdite (art. 1, comma 33, della legge n. 244/2007 - legge finanziaria per il 2008).

Al di là di tali questioni, appare evidente che il principio avvalorato dall'interpretazione ministeriale non può essere messo in discussione, ed emerge chiaramente dal D.P.R. n. 917/1986, a prescindere dalla norma che

viene di volta in volta richiamata per scongiurare la **doppia tassazione**. Alle stesse conclusioni si perviene, ad esempio, nel caso della *Cfc rules*, allorché si materializza in capo al soggetto residente l'imputazione forzata per trasparenza dei redditi della società estera. Anche in questo caso il Legislatore ha ritenuto di prevedere, opportunamente, con l'art. 3, comma 5, del D.M. n. 429/2001, che il costo della partecipazione nella *Cfc* dev'essere aumentato fino a concorrenza dei redditi imputati per trasparenza, e diminuito, fino a concorrenza di tali redditi, degli utili distribuiti.

E' chiaro, peraltro, che analoghe considerazioni dovrebbero valere anche qualora la partecipazione sia detenuta nell'ambito delle

proprie attività, da parte di un **imprenditore individuale**.

Concludendo, nel caso specifico in esame, in cui la società partecipata passa nel corso del 2006 dal regime IRES a quello di imputazione proprio delle società di persone trasparenti, diviene comunque essenziale ai fini in esame una corretta osservazione dei redditi imputati per trasparenza al socio, a partire dal periodo d'imposta successivo alla trasformazione, ma un altro elemento da tenere sotto osservazione è rappresentato dagli utili distribuiti, per i quali è seconda della formazione matura un diverso trattamento fiscale, con potenziali risvolti anche sul costo fiscale della partecipazione.

NUOVA MODALITÀ DI REGISTRAZIONE DELL'ATTO DI CESSIONE DI SRL: GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 45 del 24 novembre 2008

A cura di Cinzia De Stefanis
Consulente e pubblicista in Firenze

LA NOVITÀ

► **Trasferimento quote s.r.l.**

Dopo l'introduzione, con l'art. 36 della Legge n. 133/2008, della nuova modalità di registrazione telematica dell'atto di cessione di s.r.l., sono intervenute le circolari esplicative dell'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, di UnionCamere e infine dell'Agenzia delle Entrate.

Con il presente lavoro, alla luce delle istruzioni diramate, si fotografa l'evoluzione normativa e di prassi e si fornisce ai professionisti del settore una bussola operativa legata alla nuova procedura.

Tabelle e schede di sintesi guidano il lettore all'adempimento che la nuova prassi impone.

► **Riferimenti di prassi**

- Agenzia delle Entrate, Circolare 17 ottobre 2008 n. 58/E -
- Istituto di ricerca Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Circolare 18 settembre 2008, n. 5/IR e circolare 22 ottobre 2008 n. 6/IR
- Unioncamere, Circolare 22 settembre 2008 n. 14288

L'art. 36, comma 1 bis, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, ha introdotto una nuova modalità di trasferimento delle partecipazioni di società a responsabilità limitata.

Infatti la **nuova modalità di trasferimento**, in vigore dal 22 agosto scorso, rappresenta un nuovo "modus operandi" **alternativo**, a quello previsto, per l'iscrizione nel registro dell'atto di trasferimento delle partecipazioni di S.r.l., dal secondo comma dell'art. 2470 del codice civile.

L'art. 2470 del codice civile prevede la redazione dell'atto di trasferimento sotto **forma di scrittura privata** autenticata e il deposito dello stesso atto da parte del notaio autenticante (cfr. Tavola n. 1).

La nuova procedura sancisce, invece, che l'atto di **trasferimento delle partecipazioni**, redatto sotto forma di **documento informatico** sottoscritto digitalmente dalle parti, sia depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese da un intermediario abilitato ai sensi

dell'art. 31, comma 2 quater, della legge n. 340/2000 (come è stato evidenziato nella circolare n. 5/IR). La normativa a cui si deve far riferimento è quella contenuta nel Codice dell'Amministrazione digitale, di cui al D.Lgs. n. 82/2005, e nel D.P.C.M. 13 gennaio 2004, concernente "Regole tecniche per la formazione, la trasmissione, la conservazione, la duplicazione, la riproduzione e la validazione, anche temporale, dei documenti informatici".

L'intenzione del legislatore è di **semplificare la procedura** per il trasferimento delle partecipazioni detenute in S.r.l., mediante l'utilizzazione del sistema della firma digitale, in alternativa al ricorso al notaio.

Le parti contraenti, che siano dotate di firma digitale con certificato di sottoscrizione valido, hanno quindi la **possibilità di scegliere** se:

- **sottoscrivere l'atto di trasferimento con firma digitale**, nel rispetto della normativa relativa alla sottoscrizione dei documenti informatici, affidandone all'intermediario abilitato (commercialista/esperto contabile) la presentazione al registro delle imprese;
- oppure **ricorrere all'attività del notaio**, che provvederà secondo le modalità consuete.

Publicità legale dei trasferimenti di partecipazioni delle S.r.l.

La **pubblicità legale dei trasferimenti di partecipazioni** di S.r.l. (così come di S.p.a. non quotate e di aziende) è stata introdotta dalla c.d. Legge Mancino (legge n. 310/1993) e mira ad **assicurare la trasparenza delle compagini societarie**, anche al fine di contrastare il fenomeno del riciclaggio del denaro di provenienza illecita.

Si tratta di un onere imposto alle parti del contratto per rendere opponibile l'avvenuto trasferimento nei confronti dei terzi (anche qualora si tratti di acquirenti successivi della stessa quota).

In tal senso si sono pronunciati più volte anche i Conservatori del registro delle imprese. Importante in questo senso è la determinazione n. 93/Ad, 5 dicembre 2002, del Conservatore del registro delle imprese di Brescia in cui si precisa

come la riforma introdotta con la legge n. 310/1993 fosse ispirata dall’esigenza di tutelare “l’interesse all’immediata conoscibilità di ogni mutamento soggettivo non solo della titolarità delle quote, ma anche di quelle vicende che, seppure attraverso un procedimento indiretto, modificano la libera disponibilità delle partecipazioni di società di capitali”. Il provvedimento, poi, si premura di precisare che dette vicende si devono annoverare le costituzioni di pegno o il pignoramento di quanto atti volti a limitare il diritto di disposizione del proprietario sulla quota.

Atti esclusi dalle nuove modalità di trasferimento

Sono **esclusi** dalla nuova modalità di trasferimento delle partecipazioni della società a responsabilità limitata i seguenti atti (elenco indicativo e non esaustivo):

- costituzione di pegno,
- costituzione di usufrutto,
- donazione,
- costituzione di fondo patrimoniale,
- divisione della comunione ereditaria e successione ereditaria,
- costituzione in trust.

Tavola n. 1 - Atto pubblico e scrittura privata autenticata: differenze

CRITERI DI DIFFERENZIAZIONE	NOTE
Funzione di adeguamento	<p>È intesa come l'attività del notaio diretta alla interpretazione della volontà delle parti e a consentire la realizzazione del risultato programmato dalle stesse. Così come stabilito dall'art. 47, terzo comma, Legge Notarile "Spetta al notaio soltanto d'indagare la volontà delle parti e di dirigere personalmente la compilazione integrale dell'atto".</p> <p>Pertanto solo nell'atto pubblico:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la mancata indagine di volontà, da parte del notaio, può determinare la nullità dell'atto (ex artt. 47, comma 3, e 58, n. 4, Legge Notarile); • deve ritenersi limitata la possibilità che elementi essenziali del programma negoziale siano contenuti in un allegato, anziché nell'atto notarile; • è richiesta la lettura a pena di nullità, proprio in funzione del controllo della corrispondenza tra volontà delle parti e compilazione dell'atto.
Funzione probatoria	<ul style="list-style-type: none"> • la scrittura privata autenticata fa piena prova, fino a querela di falso, solo della provenienza del documento da chi lo ha sottoscritto (art. 2702 c.c.); • l'atto pubblico, invece, fa piena prova anche della provenienza, dal pubblico ufficiale che lo ha formato, delle dichiarazioni delle parti, degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (art. 2700 c.c.). In concreto fa piena prova dell'intera sequenza procedimentale della sua formazione.
Funzione di titolo esecutivo	<ul style="list-style-type: none"> • A norma dell'art. 474, n. 3, c.p.c. "gli atti ricevuti dal notaio" sono titoli esecutivi relativamente alle obbligazioni di somme di denaro in essi contenute. • Da ciò discende la particolarità dell'atto pubblico per la stipula di atti di compravendita o di mutui.
Conservazione degli atti presso il notaio	<ul style="list-style-type: none"> • L'atto pubblico deve essere conservato, salvo le ipotesi espressamente previste; • la scrittura privata autenticata viene, di regola, rilasciata alle parti, o utilizzata per la pubblicità.
Maggiore duttilità di forme	<ul style="list-style-type: none"> • La scrittura privata autenticata è lo strumento che consente, con maggiore duttilità e con l'adempimento di una sola formalità di registrazione, di stipulare "contratti assenti" (cioè tra persone assenti). • Tali forme di contratto sono possibili anche con la forma dell'atto pubblico, ma a prezzo di maggiore formalità.

Disposizioni normative e circolari esplicative

La procedura di **registrazione telematica** del trasferimento di quote sociali di società a responsabilità limitata ha trovato tutti i dovuti **chiarimenti operativi**.

Infatti dopo la disposizione normativa (art. 36) contenuta nella legge 6 agosto 2008, n. 133 con la quale dal 22 agosto 2008 gli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili possono curare la trasmissione all'ufficio del registro delle imprese dei trasferimenti di quote di società a responsabilità limitata sono intervenute le circolari esplicative degli organismi interessati. In particolare:

1. il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili:
 - con circolare n. 5/IR del 18 settembre 2008;
 - con circolare n. 6/IR del 22 ottobre 2008;
2. Unioncamere (Camere di commercio d'Italia):
 - con circolare 22 settembre 2008 n. 14288;
3. l'Agenzia delle Entrate:
 - con comunicato stampa del 17 ottobre 2008;
 - con circolare n. 58/E del 17 ottobre 2008.

Soggetti abilitati

Sono autorizzati a depositare l'atto originale informatico, gli **intermediari abilitati** ai sensi dell'art. 31, comma 2 quater della legge 24 novembre 2000, n. 340, ovvero coloro che sono **iscritti all'albo** dei dottori commercialisti ed esperti contabili purchè **muniti di firma digitale**.

La **domanda di iscrizione**, pertanto, non potrà essere presentata direttamente dalle parti o dall'**amministratore della società**, ovvero tramite procura speciale.

La firma della domanda di iscrizione dell'atto nel registro delle imprese eseguita dal professionista non deve essere accompagnata da alcuna dichiarazione se il commercialista utilizza un dispositivo di firma digitale contenente un certificato digitale di sottoscrizione di ruolo, ovvero che qualifica il titolare Dottore Commercialista, Ragioniere, Esperto Contabile e l'appartenenza ad uno degli Ordini territoriali.

In caso contrario il professionista deve dichiarare all'ufficio, a norma del D.P.R. n. 445/2000, di essere iscritto all'ordine e che a suo carico non sussistono provvedimenti disciplinari ostativi all'esercizio della professione (cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 - Dichiarazione del professionista

Avvertenza : Una particolare attenzione deve essere prestata nella compilazione del riquadro NOTE del modello S6, nel quale, salvo casi particolari, dovrà essere riportata la seguente dicitura:

"Il sottoscritto Dott./Rag., nato a il, consapevole delle responsabilità penali previste in caso di falsa dichiarazione, ai sensi degli artt. 46 e 47 D.P.R. n. 445/2000, dichiara

- 1) di essere iscritto all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili della Provincia di e di non avere a proprio carico provvedimenti ostativi all'esercizio della professione;
- 2) di essere stato incaricato in data alla trasmissione dell'atto di trasferimento di quote da entrambe le parti contrattuali sulla base di documentazione in proprio possesso ed a disposizione dell'ufficio del registro delle imprese".

Avvertenza riguardo al quadro Note del modello S6

Nello stesso riquadro Note in attesa delle modifiche relative all'aggiornamento della modulistica di Fedra, è consigliabile riportare una dicitura come quella di seguito proposta:

"Nel presente modello è stata compilata la sezione relativa al "Notaio", indicando i dati del sottoscritto dottore commercialista incaricato della trasmissione telematica e il codice atto deve intendersi nel senso di "contratto firmato digitalmente" poiché si fa presente che la modulistica dovrà essere aggiornata a cura di Infocamere con le disposizioni di cui all'art. 36, comma 1 bis, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 .

Qualora il campo Note non fosse sufficiente è sempre possibile allegare il "Modello Note", fornendo tutte le precisazioni che si ritengono opportune.

Forma dell'atto

L'atto di cessione delle quote di partecipazione nella S.r.l. assume natura "informatica", ovvero nasce in formato elettronico, firmato digitalmente dalle parti contraenti (cedente e cessionario).

Modulistica

L'atto da utilizzare per l'invio telematico presso il registro delle imprese è:

- **Modello Base S6;**
- **Modello Aggiuntivo Note** in cui inserire eventualmente la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

La **modulistica** è predisposta utilizzando il **programma Fedra** o equivalenti.

E' necessario utilizzare una versione del programma **non antecedente alla 6.0.1** (versione 5.9 fino al 1° ottobre 2008, oltre versione 6.0 e seguenti).

Modalità di registrazione dell'atto

Sono obbligate a richiedere la registrazione esclusivamente le parti contraenti, le quali

hanno facoltà di avvalersi degli intermediari abilitati o di altri soggetti dotati di procura speciale conferita ex art. 63, secondo comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

La procedura di registrazione può essere così schematizzata:

- presentare il **modello di registrazione "Modello 69"** (per gli atti di trasferimento della piena proprietà delle partecipazioni, il codice negozio da riportare nel Mod. 69 è il 1114);
- la **presentazione** della registrazione può essere eseguita **presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate;**
- al Modello 69 vanno **allegati** sia il **supporto di memorizzazione** (es: CD o DVD) dell'atto firmato digitalmente dai contraenti sia un **esemplare in formato cartaceo;**
- è necessario **presentare anche il Mod. F23** attestante il pagamento dell'imposta di registro (si ricorda a tal fine che il codice tributo da indicare nel Mod. F23 per il pagamento dell'imposta di registro è il 109T) e del bollo.

Tavola n. 3 - La registrazione presso l'Agenzia delle Entrate (Ufficio del registro)

REGISTRAZIONE PRESSO AGENZIA DELLE ENTRATE (UFFICIO DEL REGISTRO)	
Dove effettuare la richiesta di registrazione	La richiesta di registrazione può essere eseguita presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate.
Termine di registrazione	La registrazione va effettuata entro 20 giorni dalla data di marcatura dell'atto.
Documenti per la registrazione	<ul style="list-style-type: none"> • File sottoscritto digitalmente (cd, dvd); • esemplare cartaceo; • modello F23;
Cosa allegare alla richiesta di registrazione	<p>Le parti debbono unire la prova dell'avvenuto pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dell'imposta di registro, nella misura fissa di 168,00 euro (codice tributo 109 t) per ciascuna disposizione negoziale contenuta nel documento (*); • dell'imposta di bollo, nella misura di 14,62 euro (codice 456 t) sia per l'originale informatico sia per l'esemplare cartaceo, secondo le disposizioni vigenti.
Come effettuare il ritiro	<p>Si deve ritirare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esemplare cartaceo con estremi di registrazione; • quietanza di versamento.

(*) Il legislatore ha esteso il trattamento fiscale delle partecipazioni societarie con sottoscrizione autentica di cui all'art. 2470, secondo comma, del codice civile, agli atti di trasferimento sottoscritti con firma digitale.

Di conseguenza, questi atti debbono intendersi soggetti a registrazione in termine fisso ex art. 11 della Tariffa Parte I, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Registrazione del documento informatico

Una volta verificata la conformità del documento al codice dell'amministrazione digitale, l'ufficio provvederà alla **registrazione** e all'**archiviazione** dell'atto, **restituendo uno degli esemplari autenticati** al contribuente.

L'ufficio verificherà, a questo punto, avvalendosi di applicazioni a sua disposizione, la **validità del documento informatico**.

Il **controllo** sarà mirato, in ossequio a quanto prescritto dal codice dell'amministrazione digitale, ad accertare in particolare che:

- il documento non sia stato modificato dopo la firma;
- il certificato del sottoscrittore sia garantito da un'autorità di certificazione (CA) inclusa nell'elenco pubblico dei certificatori ;
- il certificato del sottoscrittore non sia scaduto ;
- il certificato del sottoscrittore non sia stato sospeso o revocato;
- la marca temporale sia valida e riferita al documento presentato.

In relazione all'ultimo punto, vale la pena sottolineare che la marcatura temporale va apposta all'atto dell'ultima sottoscrizione digitale. Da tale momento decorrerà il termine per la richiesta di registrazione.

Terminata tale verifica (che, se negativa, comporterà la mancata accettazione del documento), l'ufficio:

- **stamperà una ulteriore copia** dell'atto;
- **verificherà la corrispondenza delle copie cartacee al documento informatico**, attestandone la "conformità";
- **liquiderà e registrerà l'atto**, apponendo sulle copie cartacee estremi della registrazione e quietanza dei pagamenti ;
- **restituirà al richiedente una delle copie**, archiviando l'altra insieme al supporto informatico .

Composizione della pratica da trasmettere all'Ufficio del registro delle imprese

Ufficio competente alla ricezione

La **richiesta di iscrizione** deve essere presentata con modalità telematica mediante la compilazione del **Mod. S6** (software *Fedra Plus 6.0* o versioni equivalenti) presso l'**Ufficio del registro delle imprese** nella cui circoscrizione ha la **sede la società** della quale vengono cedute le quote. L'invio deve avvenire entro trenta giorni dalla marcatura temporale dell'atto.

Modulistica da presentare

Nel Modello S6 vanno **indicati**, in particolare, oltre alle **informazioni** relative al cedente e al

cessionario, gli **estremi dell'atto di cessione** (cioè la data dell'atto, coincidente con la data della "marcatura temporale", ed i dati della registrazione fiscale).

Nel **campo relativo alla 'forma'** dell'atto deve essere selezionata la **voce "S"** (forma scritta).

La pratica digitale si compone, quindi, in definitiva, di un **Mod. S6 compilato regolarmente, sottoscritto digitalmente dal commercialista** e recante il **codice-atto "A18"**, cui vanno **allegati**:

1. il **file** contenente l'**atto digitale di trasferimento** (in formato *PDF/a*), firmato digitalmente dalle parti e recante la validazione temporale;
2. il **file ottico** contenente la documentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che attesta il pagamento dell'imposta di registro (scansione ottica della ricevuta cartacea rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e della copia cartacea dell'atto di trasferimento riportante gli estremi di registrazione fiscale; il file deve avere estensione *PDF/a*);
3. il **"Modello Note"** recante l'autocertificazione, resa dal commercialista che provvede all'invio telematico, che documenta l'incarico ricevuto e l'assenza di provvedimenti disciplinari che impediscano l'esercizio della professione.

Oneri fiscali

I **diritti di segreteria** per la pratica digitale ammontano ad **euro 90,00** (euro 120,00 se presentata su supporto magnetico).

La domanda di iscrizione è soggetta ad **imposta di bollo** (euro **65,00**): l'importo è prelevato al momento della protocollazione.

Controllo dell'Ufficio del Registro delle imprese

Il **controllo** dell'Ufficio, effettuato ai sensi dell'art. 11, comma 6, D.P.R. n. 581/1995, è limitato alla **verifica della regolarità formale** della domanda presentata e ha ad oggetto:

- la **regolare compilazione** del modello di domanda;
- la **valida sottoscrizione digitale** da parte di un professionista abilitato ai sensi dell'art. 31, comma 2-quater, della legge n. 340/2000;
- il **deposito dell'atto di trasferimento di quote in formato digitale**, sottoscritto digitalmente e validamente dal cedente e dal cessionario – con successiva apposizione di marcatura temporale;
- l'**intervenuta registrazione** ovvero la preventiva presentazione dell'atto per la registrazione;
- l'**assolvimento dei diritti di segreteria** e dell'**imposta di bollo**.

Non compete all’ufficio alcun controllo circa il merito dell’atto, la validità dello stesso, il rispetto di eventuali clausole di prelazione, gradimento o di intrasferibilità.

Tavola n. 4 - Il deposito telematico presso l’Ufficio del registro delle imprese

DEPOSITO TELEMATICO PRESSO L’UFFICIO DEL REGISTRO DELLE IMPRESE	
Ufficio Competente	L’Ufficio competente del Registro delle Imprese a ricevere la pratica telematica in oggetto è quello della sede legale della società a responsabilità limitata di cui sono trasferite le partecipazioni.
Riferimenti Normativi	artt. 2469, 2470, ultimo comma, c.c.
Regime Pubblicitario	Publicità dichiarativa
Modalità di presentazione	La domanda deve essere trasmessa telematicamente o su supporto informatico (floppy disk, cd rom)
Termine	<ul style="list-style-type: none"> • Entro 30 giorni dalla data della firma dell’atto, quando l’atto viene firmato contestualmente da tutte le parti. • In caso di firma non contestuale, la data di riferimento è quella dell’ultima delle firme apposte sul contratto. • Al fine di determinare la data certa dell’atto di trasferimento di quote, l’originale informatico deve essere sottoscritto digitalmente dai contraenti apponendo la marcatore temporale; la data dell’ultima sottoscrizione digitale in ordine cronologico - come attestata dalla marcatura temporale - costituirà la data dell’atto che dovrà essere riportata nel modulo S6 nel riquadro relativo agli estremi dell’atto.
Soggetti obbligati	Il professionista incaricato dal cedente e dal cessionario.
Modulistica	Modello S6 predisposto avvalendosi del programma FEDRA PLUS o altro equivalente (codice atto A18/ trasferimento ed altre operazioni su quote di S.r.l.)
Documentazione	<p>All’istanza dovrà essere allegato l’atto di cessione sottoscritto digitalmente da tutte le parti del contratto (cedenti e cessionari). Occorre precisare che per atto sottoscritto con firma digitale si intende un atto redatto in formato digitale (ossia scritto con un software di video scrittura, recante in calce i nominativi dei sottoscrittori, trasformato in formato PDF/A o TIFF) e sottoscritto digitalmente da tutte le parti contrattuali. Non è, invece, ammesso l’uso di procedure di digitalizzazione di secondo grado, come sarebbe ad esempio quella risultante dalla scansione di un atto, redatto prima su carta e firmato manualmente, successivamente firmato con sottoscrizione digitale dalle stesse parti.</p> <p>Il professionista incaricato, che non è parte del contratto in questione, non ha alcun obbligo di firma dello stesso: egli dovrà soltanto provvedere alla trasmissione dell’atto al registro delle imprese, apponendo la propria firma digitale solo nel modello di domanda (S6).</p>
Codice forma atto	X (altra forma)
Data atto	Data dell’ultima sottoscrizione digitale in ordine cronologico, come attestata dalla marcatura temporale.
Diritti di segreteria	<ul style="list-style-type: none"> • Euro 90,00 da pagarsi tramite il sistema di pagamento elettronico Telemaco - pay (o altro sistema consentito) se la domanda è inviata telematicamente; • Euro 120,00 tramite versamento in c.c.p. intestato alla competente C.C.I.A.A. se la domanda è presentata agli sportelli o inviata per posta su supporto informatico. Non è consentito il pagamento in contanti o tramite bancomat.
Imposta di bollo	<ul style="list-style-type: none"> • Euro 65,00 da pagarsi tramite il sistema di pagamento elettronico Telemaco - pay (o altro sistema consentito) se la domanda è inviata telematicamente, oppure tramite versamento in c.c.p. intestato alla competente C.C.I.A.A., se la domanda è presentata agli sportelli o inviata per posta su supporto informatico. Non è consentito il pagamento in contanti o tramite bancomat.

Registrazione atto	<ul style="list-style-type: none"> • Prima che l’atto venga trasmesso per il deposito al Registro delle Imprese, esso dovrà essere sottoposto a registrazione presso l’Agenzia delle Entrate: l’art. 36 citato, infatti, fa salva la disciplina tributaria applicabile agli atti in esame. • La registrazione dovrà essere comprovata allegando alla domanda copia semplice scannerizzata (convertita in pdf o tiff) della ricevuta rilasciata dall’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate competente. • L’Ufficio del registro delle imprese non potrà iscrivere atti, soggetti a imposta di registro, che non siano stati registrati.
Sanzioni	<ul style="list-style-type: none"> • In caso di trasmissione tardiva dell’atto (oltre i trenta giorni) sarà irrogata, al professionista incaricato ed esecutore del deposito, la sanzione amministrativa prevista dall’art. 2194 c.c. • Il pagamento della sanzione in misura ridotta per le domande tardive: <ul style="list-style-type: none"> - Euro 20,00 in capo al professionista incaricato; a tale importo dovranno essere aggiunti 15,00 Euro di spese. • Il pagamento dovrà essere effettuato esclusivamente secondo le modalità indicate nel verbale di notifica, non è possibile il pagamento elettronico.

Ulteriori precisazioni

Limitazioni nella competenza

La competenza attribuita dall’art. 36 in esame ai **professionisti** è circoscritta alle sole operazioni riguardanti il **trasferimento del diritto di proprietà** delle quote per atto fra vivi e a titolo oneroso.

Iscrizione a libro soci

Una volta eseguito l’adempimento del deposito dell’atto di cessione quote presso il registro delle imprese, occorre far **trascrivere** il **trasferimento nel libro dei soci** (cfr. Formula 1), affinché lo stesso abbia effetto anche nei

confronti della società, secondo quanto previsto dal comma 1 dell’art. 2470 c.c.

Nel caso di sottoscrizione con firma digitale dell’atto di trasferimento della partecipazione, l’iscrizione del medesimo trasferimento nel libro dei soci avrà luogo, su richiesta dell’alienante e dell’acquirente (ossia di entrambe le parti e non soltanto indifferentemente da parte di una, come nel caso del trasferimento presentato da notaio), dietro esibizione del titolo da cui risultino il trasferimento e l’avvenuto deposito, rilasciato dall’intermediario che vi ha provveduto.

Formula 1 - Annotazione del trasferimento di quota sociale (artt. 2469 - 2470 c. c.)

Società Sr.l. . . .

Con sede legale in . . . via . . . n . . .

In seguito all’esibizione dell’atto di cessione della quota sociale redatto in formato digitale e sottoscritto digitalmente da tutte le parti del contratto (cedenti e cessionari). e depositato in data per l’iscrizione presso l’Ufficio del Registro delle Imprese di

si dà atto

che il signor . . . nato a . . . il . . . e residente in . . . via . . . n . . . codice fiscale . . . ha ceduto ai sensi dell’art. 2470 c.c. la propria quota di euro . . . pari al . . . % del capitale sociale della società . . . Srl con sede legale in . . . , via . . . n . . . al signor . . . nato a . . . il . . . e residente in . . . via . . . n . . . che ha accettato ed acquistato.

L’importo della cessione è stato fissato in euro . . . a saldo è stato contestualmente versato dalla parte cessionaria alla parte cedente ovvero dal sig . . . al sig . . .

Si dichiara che gli altri soci, in relazione alla cessione sopra riportata, hanno rinunciato al diritto di prelazione.

Luogo e data

Firma dell’amministratore

Dichiarazione di unipersonalità o di ricostituzione della pluralità dei soci

Quando in seguito al trasferimento delle quote la società diventa unipersonale oppure si ricostituisce la pluralità dei soci, gli

amministratori dovranno successivamente presentare la dichiarazione indicata dal 4° comma dell’art. 2470 c.c., utilizzando il **modello S2**. Tale dichiarazione va presentata entro trenta giorni dall’iscrizione del trasferimento della/e quota/e nel libro dei soci.

L'ESCLUSIONE DAL REDDITO IMPONIBILE DEL REDDITO DA FABBRICATI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 45 del 24 novembre 2008

A cura di Roberta Braga

Dottore commercialista in Mantova

LA NOVITA'

► **Sospensione richiesta di rilascio per finita locazione**

E' stata disposta la sospensione, che dispiega un'efficacia limitata nel tempo fino al 30 giugno 2009, dell'esecutività delle procedure di richiesta di rilascio per finita locazione degli immobili adibiti ad uso abitativo, a seguito dell'approvazione del D.L. 20 ottobre 2008, n. 158, in attesa di conversione in legge, che ha decorrenza dal 20 ottobre 2008.

Da un lato, subisce un differimento il momento in cui i proprietari degli immobili locati, che possono essere soggetti IRPEF o IRES, rientrano nella disponibilità concreta degli stessi e, pertanto, è riconosciuto loro il diritto all'esclusione dal concorso al reddito imponibile, agli effetti delle imposte dirette sul reddito, dei redditi dei fabbricati interessati dalla procedura di sfratto.

Dall'altro, i locatari, appartenenti a categorie sociali ben determinate, hanno a disposizione un termine più ampio per individuare una nuova unità immobiliare rispondente alle loro esigenze e necessità, qualora il fabbricato risieda in un'area metropolitana ritenuta ad elevata densità abitativa.

► **Riferimenti amministrativi**

D.L. 20 ottobre 2008, n. 158

Misure urgenti di riduzione del disagio abitativo di alcune categorie specifiche di locatari

Con il D.L. n. 158/2008, pubblicato sulla G. U. n. 246/2008 ed entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, è stato adottato un **provvedimento sospensivo delle procedure esecutive** di rilascio finalizzato a contenere la situazione di svantaggio di **particolari categorie sociali di conduttori** sottoposti a procedure esecutive di rilascio in Comuni capoluogo delle aree metropolitane e in Comuni ad alta tensione abitativa con essi confinanti, oltre che a facilitare il **passaggio dei conduttori** ad una nuova unità abitativa.

Soggetti destinatari della norma di favore

L'agevolazione è diretta ad agevolare sia gli affittuari sia i proprietari di immobili ad utilizzo abitativo.

Le caratteristiche soggettive dei conduttori

Per avvalersi del *bonus*, devono essere soddisfatti due requisiti essenziali con riferimento ai conduttori:

- **inclusione nell'elenco dei soggetti che versano in condizione di particolare disagio** così come identificati dall'art. 1, comma 1, della legge n. 9/2007;
- **insussistenza del possesso di altra abitazione adeguata** all'utilizzo da parte del nucleo familiare nella propria Regione di residenza.

La nuova misura legislativa coinvolge i nuclei familiari caratterizzati da situazioni di **gravi difficoltà** di natura:

- **economica**, dal momento che non superano la soglia massima di reddito lordo complessivo annuo familiare stabilita in euro 27.000;

oppure

- **sociale**, in quanto riconducibili alla presenza, nell'ambito familiare, di soggetti malati terminali o portatori di *handicap* in misura superiore al sessantasei per cento o ancora di anziani ultrasessantacinquenni o infine di figli fiscalmente a carico.

Si veda la Tavola n. 1.

Autocertificazione dei requisiti dei conduttori

La prova dell'esistenza dei requisiti per la sospensione della procedura esecutiva di rilascio è fornita con **dichiarazione resa sotto la personale responsabilità** dei soggetti interessati ex art. 21 del Testo unico di cui al D.P.R. n. 445/2000, ed è comunicata al locatore ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.L. n. 86/2005.

Al locatore è riconosciuta la facoltà di contestare la sussistenza di tali requisiti, presentando un **ricorso al giudice** ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.L. n. 122/2002, convertito con modificazioni dalla legge n. 185/2002.

Tavola n. 1 - Categorie svantaggiate dei conduttori beneficiari della disposizione di favore

Requisiti soggettivi del conduttore
<ul style="list-style-type: none"> • Deve percepire un reddito annuo lordo complessivo del nucleo familiare fino a euro 27.000 oppure, in alternativa, deve avere, all'interno del suo nucleo familiare, persone anziane ultrasessantacinquenni o malati terminali o portatori di <i>handicap</i> con invalidità superiore al sessantasei per cento ovvero dei figli fiscalmente a carico (condizione di grave disagio economico o sociale) • Non deve possedere un'altra abitazione idonea al nucleo familiare nella Regione in cui risiede ((il requisito è soddisfatto se il conduttore possiede, ad esempio, un immobile inagibile per accertato degrado fisico ed obsolescenza funzionale e strutturale, con attestazione da parte del Comune)

Aree metropolitane ad alta tensione abitativa

E' richiesto che l'unità immobiliare sia ubicata in una delle **aree metropolitane** considerate di **eccezionale problematicità** sotto il profilo della tensione abitativa e riportate nell'elencazione di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. n. 86/2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 148/2005.

La proroga della sospensione dello sfratto coinvolge gli immobili localizzati nei **capoluoghi di Regione** che presentano una più spiccata **densità abitativa** nonché nei **Comuni** ad essi **limitrofi** quali i Comuni di Torino, Milano, Venezia, Genova, Bologna, Firenze, Roma, Bari, Napoli, Palermo, Messina, Catania, Cagliari, Trieste.

Si veda la Tavola n. 2.

Tavola n. 2 - Aree metropolitane interessate dal provvedimento agevolativo

Aree metropolitane su cui insistono i fabbricati abitativi
<ul style="list-style-type: none"> • Comuni capoluogo di Regione quali Torino, Milano, Venezia, Genova, Bologna, Firenze, Roma, Bari, Napoli, Palermo, Trieste e Cagliari • Comuni vicini ai capoluoghi di Regione che evidenziano situazioni di particolare emergenza abitativa come Messina e Catania

Durata temporale della proroga

Il *bonus*, tenuto conto delle finalità del provvedimento sospensivo, si applica per un periodo circoscritto, che si estende **dal 20 ottobre 2008 fino al 30 giugno 2009** e, pertanto, per oltre otto mesi.

Effetti del provvedimento nei confronti dei proprietari degli immobili locati

Il provvedimento di natura sospensiva, nell'intento di tutelare non solo i conduttori, ma anche i locatori, prevede una serie di **benefici fiscali**, per la durata del periodo di sospensione legale della procedura esecutiva, quali:

- secondo il disposto dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 23/2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 86/2006, il **reddito dei fabbricati** di cui agli artt. 37 e 90 del D.P.R. n. 917/1986, e successive modificazioni, **non concorre alla formazione del reddito imponibile** del locatore, ai soli fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle imposte sul reddito delle società;
- le singole Amministrazioni comunali possono prevedere a favore degli stessi proprietari

delle **esenzioni o riduzioni** in materia di **imposta comunale sugli immobili**.

Obblighi posti a carico dei locatari degli immobili

Per tutta la durata della sospensione legale dell'esecuzione, sul conduttore ricade l'obbligo di versare al locatore la **maggiorazione prevista dall'art. 6, comma 6, della legge n. 431/1998**, che regola le locazioni e le modalità di rilascio degli immobili adibiti ad uso abitativo.

Conseguentemente, durante il periodo indicato, gli inquilini sono tenuti a corrispondere ex art. 1591 del codice civile (Danni per ritardata restituzione) una **somma mensile** così determinata:

Canone dovuto alla data della cessazione del contratto
+
Aggiornamento in automatico ogni anno in misura pari al 75% della variazione, accertata dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente
+
Maggiorazione del 20%.

Ad esempio, se il canone di locazione mensile alla data della cessazione del contratto è di euro 800 e se l'aumento del costo della vita è del 3% rispetto all'anno precedente, si procede così:

€ [800 + (800 x 75 % x 3%)] = € 818
 € 818 x 20% = € 163,6
 € (840,5 + 163,6) = € **981,6** (somma mensile da versare al locatore durante il periodo di sospensione della procedura di rilascio dell'immobile)

La corresponsione di tale maggiorazione esenta il conduttore dall'**obbligo di risarcire il maggior danno** ai sensi del già citato art. 1591 del codice civile.

Si rileva che, durante i predetti periodi di sospensione, sono comunque dovuti gli oneri accessori (pulizia, utenze e via dicendo).

Cause di decadenza dai benefici per i conduttori

E' sancito il venir meno delle agevolazioni a favore dei locatari, che non adempiono al **pagamento del canone nei limiti** indicati dall'art. 5 della legge n. 392/1978 sulle locazioni di immobili urbani.

In effetti, il mancato pagamento del canone decorsi venti giorni dalla scadenza prevista (ovvero il mancato pagamento, nel termine previsto, degli oneri accessori, quando l'ammontare non pagato è superiore a quello di due mensilità del canone), rappresenta una **causa di risoluzione del contratto**.

Tuttavia, in base all'art. 55 della legge dianzi richiamata, esiste una soluzione atta ad impedire l'anzidetta risoluzione contrattuale.

Infatti, è consentito **sanare la morosità del conduttore** nel pagamento dei canoni (e/o degli oneri accessori), in sede giudiziale, per non più di tre volte nell'arco di un quadriennio, qualora il conduttore, alla prima udienza, provveda al versamento di tutti i canoni scaduti (e/o degli oneri accessori maturati sino a tale data), al

loro degli interessi legali e delle spese processuali liquidate dal giudice e, se il pagamento non ha luogo in udienza per **documentate ed obiettive condizioni di difficoltà del conduttore**, il giudice può concedere una dilazione di non più di novanta giorni, rimandando l'udienza a non oltre dieci giorni dalla scadenza del termine assegnato.

La morosità può essere sanata per non più di **quattro volte** complessivamente in un **periodo di quattro anni**, qualora l'inadempienza si sia prolungata per non più di due mesi e sia imputabile alle precarie e gravose condizioni economiche del conduttore, che sono sopraggiunte dopo la stipulazione del contratto (a titolo esemplificativo, disoccupazione, malattie o gravi e comprovate condizioni di difficoltà).

Inapplicabilità della sospensione a danno del locatore

Esistono **due ipotesi specifiche** nelle quali la sospensione legale dello sfratto non opera, altrimenti ne deriverebbe un danno per il locatore e nelle quali, di conseguenza, a quest'ultimo è consentito chiedere l'**esecutività della procedura di sfratto**:

- quando il proprietario dell'immobile dimostra di trovarsi nelle condizioni stabilite per ottenere la sospensione e, quindi, che il locatario **non è in regola con il pagamento del canone** di locazione, che viene automaticamente incrementato in relazione all'aumento del costo annuo della vita rilevato dall'ISTAT, oltre che nella misura prefissata del 20% (art. 6, comma 6, della legge n. 431/1998);
- se per il locatore insorge la **necessità di utilizzare l'abitazione** (a titolo esemplificativo, per risiedervi con la propria famiglia).

Si veda la Tavola n. 3.

Tavola n. 3 -Ipotesi in cui si può richiedere l'esecutività della procedura di rilascio dell'immobile

Esecutività della procedura di rilascio dell'immobile
<ul style="list-style-type: none"> • Qualora il proprietario abbia la necessità di disporre dell'unità abitativa • Se il conduttore è in mora nel pagamento del canone, maggiorato automaticamente in conformità al dettato dell'art. 6, comma 6, della legge n. 431/1998

FURTO E SMARRIMENTO DELLE FATTURE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 45 del 24 novembre 2008

A cura di **Ciro D'Ardia**

Esperto tributario - pubblicista

L'ADEMPIMENTO

▶ **Detrazione d'imposta**

La detrazione deve essere provata dal soggetto che intende esercitarla. Nel caso di furto, smarrimento o distruzione delle fatture di acquisto, il soggetto passivo è comunque tenuto a provare la legittimità delle detrazioni effettuate.

▶ **Soggetti obbligati**

Tutti i soggetti IVA

(sentenza 14 luglio 2004, n. 13056, parte 3);

- la detrazione è possibile anche in **assenza di operazioni attive**, fermo restando l'onere della prova a carico di colui che intende esercitare il diritto di detrazione. Tale situazione può sussistere, ad esempio, nel caso di effettuazione di operazioni propedeutiche che comportano il sostenimento di costi per la loro realizzazione ma non la contemporanea realizzazione di ricavi (sentenza 9 aprile 2003, n. 5599).

Il diritto di detrazione

Il diritto di detrazione è disciplinato dall'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Tale norma stabilisce che i soggetti passivi IVA, per determinare l'imposta dovuta, devono detrarre dall'imposta relativa alle operazioni attive quella assolta o addebitata sugli acquisti di beni e servizi.

Tale possibilità, peraltro, soggiace a specifici **limiti**, per cui, per esercitare legittimamente il diritto di detrazione:

- vi deve essere **inerenza degli acquisti** dei beni e dei servizi all'attività del soggetto passivo;
- gli **acquisti** devono essere **afferenti ad operazioni soggette ad imposta**.

Inerenza degli acquisti all'attività del soggetto passivo

Per quanto concerne l'inerenza degli acquisti, la Corte di Cassazione ha stabilito numerosi **principi applicativi**, in base ai quali:

- la **prova** dell'inerenza grava sul soggetto che intende esercitare il diritto di detrazione. Non è quindi sufficiente che l'acquisto del bene o del servizio sia effettuato da un soggetto passivo IVA, ma è necessario che sia stato compiuto in stretta connessione con le finalità imprenditoriali (sentenze del 23 gennaio 2008, n. 1421, 17 febbraio 2006, n. 3518 e 10 aprile 2000, n. 4517);
- è possibile la detrazione anche per una **fattura emessa anticipatamente** e prima della definizione dell'operazione, sempreché sussista il rapporto di inerenza tra il bene o il servizio e l'attività del soggetto passivo. Ciò in quanto per l'erario è irrilevante la definizione dei rapporti interni fra i soggetti che hanno posto in essere l'operazione

Afferenza degli acquisti ad operazioni soggette ad imposta

L'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che **non è detraibile** l'imposta relativa all'acquisto di beni o servizi afferenti operazioni esenti o non soggette all'imposta.

Viene, quindi, stabilito un ulteriore, fondamentale principio, per determinare se l'imposta sugli acquisti possa essere detratta.

Peraltro, a tale principio sono previste numerose **eccezioni**, per cui la detrazione è comunque possibile nel caso in cui vengano effettuate (art. 19, comma 3, D.P.R. n. 633/1972):

- operazioni non imponibili previste dagli artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972, nonché dagli artt. 40 e 41 del D.L. n. 331/1993;
- operazioni carenti del requisito di territorialità nel caso in cui queste operazioni, se effettuate all'interno dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;
- operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), b), d) ed f) del D.P.R. n. 633/1972;
- cessioni esenti di cui all'art. 10, n. 11, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;
- operazioni non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

E', inoltre, da tenere presente che:

- nel caso di utilizzazione di beni e servizi in parte per operazioni soggette ad imposta ed in parte per operazioni non soggette, la detrazione deve essere operata per la parte relativa alla prima categoria di operazioni da determinare secondo criteri oggettivi (art. 19, comma 4, D.P.R. n. 633/1972);

- nell'ipotesi di effettuazione di operazioni che danno diritto a detrazione ed operazioni esenti, la detrazione deve essere determinata in base al pro-rata di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972 (art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633/1972). E' da evidenziare, peraltro, che lo stesso art. 19-bis prevede delle particolari modalità di calcolo che, in alcune ipotesi, escludono talune tipologie di operazioni esenti (si veda anche la relazione governativa al D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 e la circolare 24 dicembre 1997, n. 328 par. 3.3.);
- l'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce una serie di casi nei quali l'imposta relativa all'acquisto del bene o del servizio, a prescindere dall'afferenza ad operazioni soggette ad imposta, risulta totalmente o parzialmente indetraibile, ovvero detraibile al ricorrere di determinate condizioni;
- l'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 prevede una serie di ipotesi nelle quali la detrazione (o la non detrazione) inizialmente operata deve essere rettificata in aumento o in diminuzione a causa del diverso utilizzo dei beni o dei servizi.

L'esercizio del diritto di detrazione

In base a quanto previsto dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, il diritto di detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile ai sensi dell'art. 6 del medesimo D.P.R. La detrazione può poi essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il relativo diritto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (si veda anche l'art. 8, comma 3, del D.P.R. 322/1998).

Ciò significa che:

- nel caso di un acquisto la cui **imposta** è diventata **esigibile nel 2008**, la detrazione può essere fatta valere, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno di imposta 2010;
- se l'imposta relativa all'acquisto di un bene o di un servizio diventa **esigibile nel 2008**, e se nello stesso anno si determina un **pro-rata di detrazione del 56%**, nel caso di esercizio del diritto di detrazione nel 2009 o nel 2010, l'imposta deve essere detratta con la percentuale del 56% a prescindere dal pro-rata dell'anno in cui si esercita il diritto di detrazione. In senso analogo anche per quello che riguarda eventuali ipotesi di indetraibilità oggettiva.

Gli adempimenti contabili

L'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che le **fatture** e le **bollette doganali** devono essere numerate in ordine progressivo ed annotate in un apposito registro. L'annotazione deve essere effettuata

anteriamente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale si intende esercitare il diritto di detrazione.

Inoltre, l'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 100/1998 stabilisce che **entro il 16 di ogni mese** deve essere determinata la differenza tra l'ammontare dell'imposta esigibile nel mese precedente in base alle annotazioni eseguite o da eseguire e quello dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati per i quali si esercita il diritto di detrazione; è da tenere presente che la norma prevede il possesso dei documenti di acquisto (per i soggetti trimestrali si veda l'art. 7, D.P.R. n. 542/1999).

La detrazione nel caso di furto o smarrimento delle fatture

Le norme IVA **non** prevedono quali siano gli **obblighi** di un soggetto passivo nel caso in cui, a seguito di **furti, smarrimenti od altri eventi fortuiti**, questo **non sia più in possesso delle fatture** di acquisto dei beni e servizi per i quali ha esercitato il diritto di detrazione.

In queste ipotesi bisogna, quindi, fare riferimento alle sentenze della Corte di Cassazione, la quale si è pronunciata numerose volte sulla questione.

E' stato, quindi, più volte stabilito (sentenze 3 luglio 2008, n. 18297, 26 maggio 2008, n. 13482, 16 aprile 2008, n. 9919, 16 settembre 2003, n. 13605, 16 luglio 2003, n. 11109, 18 maggio 2001, n. 6843 e 18 maggio 2001, n. 6832) che nel caso in cui un soggetto IVA intenda esercitare il diritto di detrazione, deve essere in possesso delle fatture di acquisto, che deve avere annotato nel relativo registro. Ciò significa che nel caso in cui l'impresa o il professionista **non sia in possesso** della predetta **documentazione**, la **detrazione** si considera come **illegittimamente eseguita**. Quindi, nell'ipotesi di furto o smarrimento delle fatture di acquisto, l'**onere della prova** grava sul soggetto IVA, il quale si deve attivare presso i fornitori per acquisire copia delle predette fatture.

E' da rilevare, inoltre, che alcune pronunce (sentenze 15 maggio 2008, n. 12201, 11 aprile 2008, n. 9610 e 29 settembre 2006, n. 21233) hanno anche fissato un principio in base al quale, nel caso di perdita delle fatture di acquisto, sia possibile la **prova testimoniale**, così come previsto dall'art. 2724, n. 3, del codice civile.

In buona sostanza, quello che emerge dalle citate sentenze della Suprema Corte è che:

- nel caso di furto o smarrimento delle fatture, l'onere di provare la detrazione ricade sempre sul soggetto che ha esercitato il relativo diritto;
- il soggetto che ha esercitato il diritto di detrazione si deve attivare al fine di reperire la copia delle fatture di acquisto presso i propri fornitori;

- nel caso in cui risulti impossibile reperire copia delle fatture presso i fornitori, è comunque ammessa la prova testimoniale in

base a quanto previsto dall'art. 2724 n. 3 del codice civile.
Si veda il riepilogo nella Tavola n. 1.

Tavola n. 1 – Riepilogo

Diritto di detrazione	Inerenza	L'acquisto per il quale si intende esercitare il diritto di detrazione deve essere inerente all'attività del soggetto passivo. L'inerenza deve essere provata dal soggetto che effettua la detrazione dell'imposta.
	Afferenza	Il bene od il servizio deve essere afferente ad operazioni soggette ad imposta. Sono comunque previste numerose eccezioni.
Esercizio del diritto di detrazione	Entro il secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione ed alle condizioni esistenti alla nascita del diritto medesimo.	
Adempimenti contabili	Le fatture devono essere numerate progressivamente ed annotate in un apposito registro. L'imposta dovuta deve essere determinata effettuando la differenza tra imposta sulle operazioni attive annotate o da annotare ed imposta sugli acquisti per i quali si esercita il diritto di detrazione.	
Detrazione nel caso di furto o smarrimento delle fatture	Per provare la detrazione l'impresa o l'esercente arte o professione deve attivarsi per reperire copia delle fatture presso i propri fornitori. Nel caso in cui ciò non sia possibile, è ammissibile la prova testimoniale.	

PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE DA CONSORZI VERSO PROPRI CONSORZIATI O SOCI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 46 dell'1 dicembre 2008

A cura di Salvatore Servidio

LA NOVITA'

► **Consorzi e società consortili**

La Risoluzione n. 414/E/2008, ha chiarito, in tema di esenzione IVA per attività di impresa di società consortili ex art. 10, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, che per il calcolo della percentuale di detraibilità di cui all'art. 19-bis stesso D.P.R. n. 633/1972, la società conferitaria deve tenere conto dell'acquisizione del ramo d'azienda e dell'ammontare delle operazioni imponibili ad esso riconducibili.

► **Riferimenti di prassi**

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 31 ottobre 2008, n. 414/E

Con Risoluzione n. 414/E del 31 ottobre 2008, l'Agenzia delle Entrate si è occupata di un'istanza di interpello presentata da un contribuente, concernente l'interpretazione dell'art. 10, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione a prestazioni di servizi in regime di esenzione IVA effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, società consortili e cooperative con funzioni consortili, specificando - in sintesi - che per l'applicazione di detto regime di esenzione IVA, nel caso di **conferimento d'azienda**, deve essere imputato al pro-rata della conferitaria non solo il volume d'affari conseguito da quest'ultima nell'anno di imposta in cui è avvenuta l'acquisizione, ma anche l'ammontare di tutte le operazioni imponibili riconducibili al ramo aziendale acquisito. I predetti **servizi consortili**, in sostanza, sono **esenti da IVA** se il soggetto che ne usufruisce rileva una **percentuale di detrazione non superiore al 10%**, anche tenendo conto delle attività gestite con contabilità separate.

Il documento interpretativo è particolarmente rilevante, al di là della soluzione del caso concreto, in quanto, con tale intervento, l'Amministrazione Finanziaria fornisce le prime indicazioni agli interrogativi posti dalla nuova disciplina dell'esenzione IVA delle prestazioni infragrupo introdotta dalla legge Finanziaria per il 2008.

La fattispecie

In punto di fatto, l'interpello concerne una società consortile a responsabilità limitata (per convenzione denominata Alfa), strutturata nella composizione da tre consorziate:

- una propria filiale (Beta AG);
- due società per azioni (Gamma e Delta).

L'istituto bancario capogruppo (Alfa) rappresenta nell'interpello che finora ha fatturato in regime di esenzione IVA le proprie prestazioni di servizi "di **carattere ausiliario**" effettuate nei confronti delle banche consorziate, ricorrendo i relativi requisiti soggettivi per l'applicazione di tale regime esentativo IVA previsto dall'art. 6, primo comma, della legge 13 maggio 1999, n. 133, recante Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale.

Tra l'altro, la società istante rappresenta - inoltre - che, nel triennio precedente l'anno in corso, due consorziate (Beta AG e Gamma) avevano optato per l'applicazione del regime di esonero dagli adempimenti contabili per le operazioni esenti disciplinato dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 (che anche nel periodo in corso continua ad essere applicato dalla consorziata Beta AG) e, pertanto, che in tale periodo non hanno beneficiato di alcuna detrazione IVA (è noto, infatti, come si specificherà nel prosieguo, che l'opzione per tale regime comporta - ai sensi del secondo comma dell'art. 36-bis - che il contribuente non è ammesso a detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti ed alle importazioni): in tal caso, quindi, la percentuale di detrazione è limitata al 100%).

Inoltre, la consorziata Beta AG ha acquistato il 31 dicembre 2007 un **ramo di azienda** di un'altra società per azioni (Epsilon), il cui volume d'affari è costituito prevalentemente da operazioni imponibili (per l'operazione di conferimento, è bene tenere presente che la Beta AG, società conferitaria, subentra alla società conferente - Epsilon - in tutti gli obblighi IVA relativi all'azienda conferita).

La terza società consorziata (Delta S.p.A.), invece, che ha anche optato per l'applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'art. 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, relativamente alle diverse attività esercitate, nonostante che per una delle proprie attività la percentuale di

detraibilità dell'IVA sia superiore al 10% (condizione stabilita dal secondo comma dell'art. 10 D.P.R. n. 633/1972), il volume di affari complessivo è costituito quasi esclusivamente da operazioni esenti.

A fronte della descritta complessiva situazione fattuale, la banca istante intende conoscere, ai fini della corretta applicazione del regime di esenzione di cui all'art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972:

- 1) in che modo debba essere determinata la percentuale di detrazione nel triennio precedente l'annualità in corso della propria filiale (Beta), che ha acquistato il detto ramo di azienda di altra società (Epsilon);
- 2) se la percentuale di detrazione superiore al 10%, prevista quale condicio sine qua non per l'applicabilità del regime, con riferimento ad una delle attività esercitate separatamente da un consorziato (Delta) pregiudichi il regime di esenzione in argomento.

Quadro normativo di riferimento

Prima di rilevare la soluzione interpretativa espressa al riguardo dall'Agenzia delle Entrate, necessita osservare che l'art. 1, comma 261, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008) ha aggiunto, con effetto dal **1° luglio 2008**, un secondo comma all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, recante un regime di **esenzione IVA per le prestazioni di servizi effettuate da consorzi**, comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, nei confronti dei consorziati o soci, al ricorrere delle seguenti **condizioni**:

- 1) i consorzi devono essere costituiti tra soggetti per i quali, **nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione** di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata **non superiore al 10%**;
- 2) i **corrispettivi** dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società consortili **non superino i costi imputabili alle prestazioni** stesse.

La disciplina prevista dal (nuovo) secondo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, è stata introdotta dal legislatore al fine di consentire un regime di esenzione coerente con le previsioni dell'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE, la quale accorda agli Stati membri di esentare "le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a

condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza".

Con una formulazione che ricalca l'invocata disposizione comunitaria, il secondo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce testualmente: "Sono altresì esenti dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

Sotto il profilo **sogettivo**, la norma individua l'ambito di applicazione con riferimento ai "**consorzi**" (ivi comprese le **società consortili** e le **società cooperative con funzioni consortili**), i quali devono essere costituiti da soggetti con limitato diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (c.d. pro-rata di detrazione). Infatti, la norma prevede che i consorziati o soci abbiano avuto, nei tre anni precedenti, un **pro-rata di detraibilità**, anche per effetto dell'opzione per la dispensa da adempimenti di cui all'art. 36-bis, **non superiore al 10%**.

Dal punto di vista **oggettivo**, una ulteriore condizione cui è subordinata l'applicazione del regime in narrativa riguarda la misura del **corrispettivo** dovuto dai consorziati o soci per i servizi loro prestati dal consorzio o società consortile, i quali, per espressa dizione normativa, **non devono essere superiori ai costi imputabili alle prestazioni di servizi** ricevute.

Per quanto riguarda il **limite massimo di detraibilità**, chiarisce il documento di prassi in oggetto che la condizione deve essere verificata in capo al singolo consorziato (o socio), con riferimento al **triennio solare precedente** a quello in cui è resa la prestazione. Al riguardo, non è anche esplicitato se detto limite massimo debba essere rispettato in ciascun anno del triennio ovvero se sia sufficiente il dato medio triennale (in quest'ultimo senso è la nostra opinione).

Coerentemente con il precedente comma 261, che ha introdotto detto regime con effetto dal 1° luglio 2008, il successivo comma 262 dell'art. 1 della legge n. 244/2007 ha reso necessario conformare anche la precedente disciplina, abrogando i commi da 1 a 3-bis dell'art. 6 della legge n. 133/1999, che regolamentavano le prestazioni di carattere ausiliario rese tra società partecipanti a gruppi bancari e assicurativi.

Analogamente all'innovazione, detta abrogazione è stata fatta decorrere dal successivo comma 264, "dal 1° luglio 2008", effetti che sono stati

poi differiti al **1° gennaio 2009** dall'art. 82, comma 16, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Regolamentazione pregressa

L'art. 13, parte A, paragrafo 1, lett. f), della **Sesta Direttiva IVA 77/388/CEE** del Consiglio del 17 maggio 1977, stabilisce che gli Stati membri esentano "le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza".

La citata disposizione comunitaria ha trovato recepimento nell'ordinamento nazionale nell'**art. 6, comma 1, lett. b), della legge n. 133/1999**, il quale esenta da IVA le prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario delle attività bancarie, "effettuate dai consorzi, ivi comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra banche, nei confronti dei consorziati o dei soci, a condizione che i corrispettivi in qualsiasi forma da questi dovuti ai consorzi per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

Sostanzialmente, quindi, l'art. 6 della legge n. 133/1999 ha introdotto una particolare disciplina di esenzione dall'IVA per le "prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, che siano effettuate da società appartenenti ad un gruppo bancario, così come definito dall'art. 60 dello stesso decreto legislativo nei confronti di altre società appartenenti al gruppo stesso (Risoluzione n. 144/E del 5 ottobre 2005)

La nominata disciplina speciale in questione è finalizzata a favorire il processo di ristrutturazione di gruppi di società che operano in modo prevalente in regime di esenzione IVA e tende a superare gli eventuali ostacoli di natura fiscale che si frappongono ad una più razionale organizzazione imprenditoriale.

Tale regolamentazione è volta ad evitare che i soggetti legittimati a recuperare solo parzialmente l'imposta a monte, per l'effetto delle limitazioni imposte dal meccanismo del pro-rata, subiscano una penalizzazione quando affidino all'esterno la fornitura di servizi ausiliari per l'espletamento della propria attività. In sostanza, la norma intende evitare che i soggetti in questione sopportino il maggior costo conseguente all'indetraibilità, totale o parziale, dell'IVA relativa ai servizi acquisiti, rispetto a quanto si verificherebbe se la prestazione fosse

prodotta all'interno della stessa impresa (cfr. Risoluzione n. 120/E del 12 agosto 2005).

La disposizione in esame, in sintesi, subordina(va) la spettanza del regime di esenzione IVA - a beneficio dei servizi resi all'interno del gruppo bancario - al verificarsi congiunto di due **presupposti**, operanti su due diversi livelli:

1. sotto il **profilo soggettivo**, l'appartenenza del committente e del prestatore al medesimo soggetto;
2. sotto il **profilo oggettivo**, la riconducibilità delle prestazioni ad un contesto di attività di carattere ausiliario, rispetto a quella bancaria vera e propria.

La norma richiede(va), per la sua applicazione, la sussistenza dei seguenti **requisiti**:

- 1) che trattasi di prestazioni di servizi rese nell'ambito di **attività ausiliarie** all'attività bancaria;
- 2) che le prestazioni siano rese da **consorzi** o da **società cooperative consortili** costituiti tra banche;
- 3) che le prestazioni siano effettuate **a favore dei consorziati o dei soci**;
- 4) che il **corrispettivo** dovuto **non superi**, per convenzione statutaria, **i costi imputabili alle prestazioni** stesse.

La disciplina d'esenzione restava, comunque, subordinata alla sussistenza dei requisiti di natura soggettiva ed oggettiva richiesti dall'art. 6 della legge n. 133/1999, la cui mancanza, anche parziale, comportava l'applicazione del regime IVA ordinario (imponibilità con l'aliquota del 20%)(cfr. Risoluzione n. 164/E del 23 ottobre 2001).

Sul piano comparatistico, riguardo al **requisito soggettivo**, è da notare che la **normativa previgente era più ampia** rispetto alla **nuova formulazione** contenuta nel secondo comma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 (che ora ricomprende nel beneficio prestazioni di servizi effettuate soltanto da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili), considerato che la lett. a) del primo comma dell'art 6 della legge n. 133/1999, rimandava anche alle società facenti parte del gruppo bancario, disciplinato dagli artt. 60 e seguenti del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385, ivi incluse le società strumentali di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), dello stesso decreto legislativo, alle società del gruppo medesimo.

Invece, sotto l'**aspetto oggettivo**, la **nuova disposizione è meno restrittiva della precedente**, la quale, ai sensi del comma 1 dell'art. 6 della legge n. 133/1999, concerneva l'esenzione relativa alle "prestazioni di servizi, rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385". Infatti, la nuova norma non richiama più l'art. 59 del D.Lgs. n. 385/1993 citato, ma si riferisce

genericamente alle “prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei (...)”.

Disciplina IVA del pro-rata

Si premette che le operazioni c.d. “esenti” (definite nella sentenza 7 dicembre 2006, causa C-240/05 della Corte di Giustizia UE “attività di interesse generale”) qualificano prestazioni in regime IVA, elencate nell’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, le quali non scontano il tributo, ma sono soggette a tutti gli obblighi previsti dal decreto istitutivo dell’imposta (fatturazione, registrazione, dichiarazione), né consentono, a determinate condizioni, la detrazione - totalmente o parzialmente - dell’imposta assolta sugli acquisti ai sensi dell’art. 19.

Giova ricordare al riguardo, in linea generale, che, a norma del richiamato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, è detraibile dall'ammontare IVA relativa alle operazioni effettuate, quella dell'imposta assolta, dovuta o addebitata al soggetto passivo in relazione agli acquisti di beni e servizi o alle importazioni di beni, effettuati in esercizio di impresa.

Il comma 5 dell’art. 19 stabilisce che se un contribuente svolge sia un’attività che dà luogo ad **operazioni soggette ad IVA**, o a queste assimilate, sia un’attività che dà luogo ad **operazioni esenti** da imposta di cui all’art. 10, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una **percentuale di detrazione** (pro-rata), determinata con i criteri dettati dal successivo art. 19-bis, da applicare a tutta l’imposta a monte e non soltanto a quella relativa a beni e servizi ad uso promiscuo.

Ciò significa che i soggetti che si trovano nell’anzidetta situazione, che svolgono, cioè, attività imponibile ed attività esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l’imposta detraibile è determinata applicando il pro-rata a tutta l’imposta assolta sugli acquisti. In presenza di attività imponibili e di attività esenti la detrazione non è disciplinata in base all’utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una **percentuale forfettaria di detrazione** che, come sopra precisato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente (si veda Circolare n. 328 del 24 dicembre 1997).

Le **modalità di calcolo** per la determinazione del pro-rata sono dettate dall’art. 19-bis, il quale stabilisce che la percentuale di detraibilità (PD) è data dal **rapporto tra l’ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione**, effettuate nell’anno (comprendenti sia le operazioni imponibili (OI) che le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni (OA), elencate nell’art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972), e lo stesso **ammontare aumentato delle operazioni**

esenti (OE) effettuate nell’anno medesimo, secondo il seguente schema:

$$PD = OI + OA / OI + OA + OE$$

La suddetta percentuale di detraibilità deve essere arrotondata all’unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

Ai fini del calcolo della percentuale di detrazione, il comma 2 dell’art. 19-bis, individua talune operazioni che non influenzano il rapporto sopra evidenziato.

Giova ricordare, inoltre, che le attività esercitate da un soggetto passivo IVA devono - o possono - essere separate, rispettivamente per obbligo o per facoltà, ai sensi dell’art. 36 del D.P.R. n. 633/1972. Tale disposizione prevede, infatti, nei confronti di coloro che esercitano **più attività**, in **deroga alla regola generale** di applicazione unitaria e cumulativa del tributo per tutte le attività esercitate con riferimento al volume d’affari complessivo, l’**applicazione separata dell’imposta**, a secondo della tipologia di impresa per obbligo o per opzione, per ciascuna delle attività esercitate dal contribuente.

A sua volta, l’**opzione** per l’art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972 consente al contribuente di essere dispensato dagli **obblighi di fatturazione e registrazione** delle operazioni esenti (con esclusione di quelle di cui all’art. 10, nn. 11), 18) e 19), fermi restando gli **altri obblighi** stabiliti dalla normativa IVA (fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, registrazione degli acquisti, altri adempimenti previsti dal decreto IVA; rilascio della fattura quando è richiesta dal cliente).

All’opzione per tale semplificazione contabile consegue (art. 36-bis, comma 2) l’indetraibilità totale dell’imposta assolta sugli acquisti complessivamente effettuati dal soggetto passivo, anche quando questi esercitasse operazioni imponibili che, in assenza della predetta opzione, avrebbero invece dato luogo alla detrazione dell’IVA secondo le regole stabilite dagli artt. 19, 19bis-1 e 19bis-2, del D.P.R. n. 633/1972 (si veda Risoluzione n. 16/E del 1° febbraio 2007).

I quesiti posti

Riprendendo i quesiti posti dalla società interpellante (Alfa) in merito all’applicabilità del regime di esenzione IVA ex art. 10, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972, in relazione alla situazione contabile in cui vengono a trovarsi due delle consorziate, come sopra prospettato, si ricorda per memoria che:

- la società Delta ha optato per il regime della separazione delle attività (art. 36, D.P.R. n. 633/1972), per una delle quali la

percentuale di detraibilità dell'IVA è superiore al 10%;

- la società Beta AG, in regime di esonero dagli adempimenti contabili relativi alle operazioni esenti (art. 36-bis, D.P.R. n. 633/1972), il 31 dicembre 2007 ha acquistato un ramo di azienda da altra società il cui volume d'affari è costituito principalmente da operazioni imponibili.

A tal fine, la società interpellante non ha mancato di prospettare la propria **soluzione operativa**, significando che la verifica della percentuale di detrazione inferiore al 10%, nel triennio precedente, deve essere effettuata solo con riferimento ai consorziati e, quindi:

- per quanto riguarda la **verifica della percentuale di detrazione** in capo alla consorziata Delta (che ha optato per l'applicazione separata dell'imposta), che non rilevi la percentuale di detrazione superiore al 10% di una delle attività esercitate con applicazione separata dell'imposta, dovendosi tener conto della situazione complessiva del consorziato;
- che per la predetta verifica **non** assume alcun **rilievo la percentuale di detraibilità IVA** determinata in base al **volume d'affari dell'azienda acquisita** dalla propria filiale Beta AG o del cedente dell'azienda stessa.

Considerato, peraltro, che i corrispettivi dovuti dai consorziati per le prestazioni di servizi rese dalla società istante non superano i costi imputabili alle prestazioni stesse (come richiesto dal ripetuto secondo comma dell'art. 10), l'interpellante ritiene, in ultima analisi, che nel caso prospettato ricorrano tutte le condizioni previste dall'art. 10, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, per cui le prestazioni rese dalla stessa ai consorziati potranno continuare ad essere fatturate in regime di esenzione.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, risolvendo l'interpello proposto, relativamente al **primo quesito** ritiene che non sia di per sé preclusivo all'applicazione del **regime di esenzione** in esame il fatto che la consorziata Delta, per una delle attività esercitate con contabilità separate, ai sensi dell'art. 36 richiamato, abbia determinato una **percentuale di detraibilità dell'IVA superiore al 10%**. Infatti, la norma esentativa potrebbe trovare applicazione sempreché la società Delta, in base alla propria contabilità, sia in grado di determinare la percentuale di detraibilità, ricavabile dal rapporto tra le operazioni imponibili e le operazioni esenti effettuate nell'ambito delle diverse attività esercitate (art. 19-bis, comma 1), unitariamente considerate (volume d'affari

complessivo), ed a condizione che detta percentuale risulti non superiore al 10%, come voluto dalla disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 10 in commento. Nell'ipotesi di separazione facoltativa delle attività, occorre fare riferimento al volume d'affari complessivo (art. 36, comma 4, D.P.R. n. 633/1972).

Per quanto riguarda il **secondo quesito** (la società Beta AG, in regime di esonero dagli adempimenti contabili relativi alle operazioni esenti, il 31 dicembre 2007 ha acquistato un ramo di azienda da altra società il cui volume d'affari è costituito principalmente da operazioni imponibili), l'Agenzia delle Entrate esprime l'avviso che, ai fini del **calcolo della percentuale di detraibilità** in capo alla filiale Beta AG della società interpellante, si debba **tener conto dell'acquisizione del ramo d'azienda** avvenuta a fine 2007 (nel qual caso, si è detto, la società conferitaria è subentrata alla società conferente in tutti gli obblighi IVA relativi all'azienda conferita, trattandosi di trasformazioni sostanziali soggettive, su cui cfr., da ultimo, Risoluzione 21 aprile 2008, n. 165/E), ovvero nell'ultimo anno del triennio da considerare in sede di applicazione del regime di esenzione. Infatti, nella dichiarazione IVA dell'anno del conferimento, la società conferitaria deve riportare in apposito intercalare anche le operazioni effettuate dall'azienda conferita (nel Mod. UNICO/Società di capitali deve essere compilato l'apposito Quadro relativo alle operazioni straordinarie intercorse).

In sostanza, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione IVA nell'anno successivo alla cessione del ramo d'azienda e contrariamente all'opinione manifestata dalla società istante, si legge nel documento di prassi in commento che deve essere preso in considerazione il **volume d'affari complessivo dell'anno di imposta in cui è avvenuta la cessione**.

Pertanto, nonostante che la filiale Beta AG abbia optato per il regime di esonero dagli adempimenti previsto dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, nel calcolo del pro-rata (recte, percentuale di detraibilità), la società dovrà tener conto anche dell'ammontare delle operazioni imponibili riconducibili al ramo di azienda acquisito.

Con il conseguente logico corollario che, se detta **percentuale** risulterà **superiore al 10%**, non potrà applicarsi il **regime di esenzione** in questione. Ciò, in ottemperanza alla disposizione commentata contenuta nel comma 2 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

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
17/12/2008 PM	Venaria R.(TO)	Anticipazioni Finanziaria	BERARDO	OSRA Tel. 011273661
18/12/2008 PM	Avellino	Anticipazioni Finanziaria	GIGLIOTTI	Mitos Tel. 0825277101