



INDICE

Acconto IVA 2011: regimi di liquidazione e modalità di versamento	2	Applicazione della maggiorazione in caso di adesione al consolidato nazionale	13
Tavola n. 1 - Scadenza del versamento dell'acconto IVA	2	La presunzione di non operatività per le società in perdita sistematica	14
Il versamento dell'acconto	2	Il triennio da monitorare	14
Tavola n. 2 - I codici tributo per gli acconti I metodi di calcolo dell'acconto	2	Rilevanza dei periodi di imposta con cause di esclusione	14
Tavola n. 3 - I metodi di calcolo dell'acconto Il metodo storico	3	Non riportabilità delle perdite fiscali conseguite nei periodi di non operatività "per presunzione"	15
Tavola n. 4 - Aliquota del metodo storico Il metodo previsionale	3	Calcolo degli acconti d'imposta	15
Tavola n. 5 - Aliquota del metodo previsionale	3	Detassazione dei premi di risultato e conguaglio fiscale	16
Tavola n. 6 - Periodo di riferimento del metodo previsionale	4	Quadro normativo	16
Il metodo analitico-effettivo	4	Periodo d'imposta 2011	16
Tavola n. 7 - Aliquota del metodo analitico- effettivo	4	Condizioni per l'applicazione dell'agevolazione	16
Tavola n. 8 - Dati base per l'applicazione del metodo analitico-effettivo	4	Requisiti soggettivi	16
Soggetti obbligati e soggetti esonerati	4	Requisito reddituale	16
Il versamento del secondo acconto della cedolare secca	6	Ruolo del datore e facoltà di rinuncia del lavoratore	17
Chi può usufruire del regime della cedolare secca	6	Somme agevolabili	17
Quali immobili risultano agevolabili	6	Retribuzioni premiali	17
Caratteristiche della cedolare secca	7	Ulteriori istituti agevolabili	17
Versamento dell'imposta sostitutiva	7	Requisiti degli accordi e dei contratti collettivi aziendali	17
Il tutto può essere sintetizzato nella Tavola n. 1.	8	Operazioni di conguaglio	18
Esempi di calcolo	8	Errato assoggettamento ad imposta sostitutiva	18
Le novità per le società di comodo illustrate dall'IRDCEC	12	Ulteriori operazioni correttive	18
Maggiorazione aliquota IRES per le società di comodo	12	Conguaglio contributivo	18
Applicazione della maggiorazione sul reddito da partecipazione in società di persone di comodo	13	Sgravio contributivo 2008-2010	18
Applicazione della maggiorazione per le società di capitali trasparenti di comodo	13	Sgravio contributivo 2011	19
		Condizioni per fruire dell'agevolazione	19
		Inoltre all'Inps delle domande di sgravio	19
		Limiti dello sgravio	19
		Esempio n. 1	20
		Esempio n. 2	20
		CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	21

IVA

ACCONTO IVA 2011: REGIMI DI LIQUIDAZIONE E MODALITÀ DI VERSAMENTO

Tratto da "Pratica Fiscale n. 42 del 7 novembre 2011"

di Paola Mazza

Dottore Commercialista e Revisore dei conti in Torre Annunziata

L'ADEMPIMENTO

I soggetti IVA devono eseguire, entro il 27 dicembre, il versamento inerente l'acconto IVA per l'anno 2011. Tale versamento va ad aggiungersi alle liquidazioni mensili o, qualora ne ricorrano le condizioni, a quelle trimestrali con cui il contribuente rileva la propria posizione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per la determinazione dell'importo da versare, è possibile avvalersi alternativamente del metodo storico, previsionale o effettivo-analitico, a seconda della base dati presa in considerazione per il calcolo.

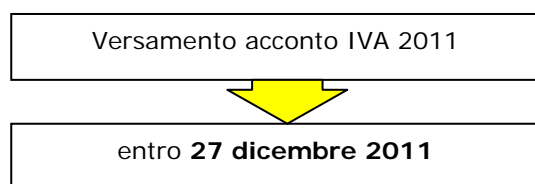
Nell'eventualità in cui il contribuente non adempì nei termini prescritti, sarà soggetto al versamento di una sanzione pari al 30% dell'importo non versato.

Riferimenti

– Legge 29 dicembre 1990, n. 405, art. 6

I soggetti passivi IVA sono tenuti al pagamento entro il 27 dicembre 2011 di quanto dovuto "a titolo di acconto" dell'IVA in relazione alle **liquidazioni periodiche finali** inerenti l'anno 2011 (Cfr. Tavola n. 1).

Tavola n. 1 - Scadenza del versamento dell'acconto IVA



Detto adempimento va ad aggiungersi alle liquidazioni con cui periodicamente (mensilmente o, se ne ricorrono le condizioni, trimestralmente) il contribuente rileva la propria posizione IVA con riferimento alle operazioni attive e passive effettuate.

Con il versamento d'acconto, viene determinato **anticipatamente** quanto dovuto a dicembre o nell'ultimo trimestre a seconda che il soggetto sia tenuto rispettivamente alla liquidazione mensile ovvero a quella trimestrale.

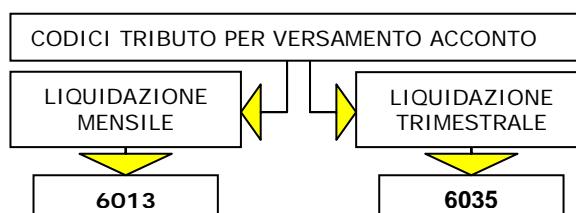
Il versamento dell'acconto

Il versamento dell'acconto IVA si effettua utilizzando il mod. F24 con modalità telematiche.

I codici tributi da utilizzare sono:

- il **codice 6013**, per i contribuenti che si avvalgono del regime di **liquidazione mensile**;
- il **codice 6035**, per i contribuenti che si avvalgono del regime di **liquidazione trimestrale** (Cfr. Tavola n. 2).

Tavola n. 2 - I codici tributo per gli acconti



Attenzione

In caso di omesso versamento dell'acconto IVA, si è soggetti ad una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato.

Il mancato versamento si può, comunque, regolarizzare con l'istituto del **ravvedimento operoso**. A tale riguardo si ricorda che ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, è previsto il pagamento della sanzione pari a:

- un decimo del 30% (**3%**) se il pagamento avviene **entro 30 giorni** dalla scadenza, c.d. **ravvedimento breve**;
- un ottavo del 30% (**3,75%**) se il pagamento avviene entro la data di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione c.d. **ravvedimento lungo**;

e il pagamento degli **interessi moratori**, calcolati al tasso legale annuo, dal giorno della scadenza originaria fino al giorno in cui viene effettuato il versamento (27 dicembre).

L'importo dovuto a titolo di acconto:

- a) può essere **compensato** con altri crediti di imposta spettanti ma non può essere oggetto di rateizzazione;
- b) deve essere **scomputato** dall'ammontare

dell'IVA dovuta nella liquidazione IVA successiva e relativa:

- al mese di dicembre 2011 (da versare entro il 16 gennaio 2012, per i **contribuenti mensili**);
- al quarto trimestre 2011 (da versare entro il 16 marzo 2012) per i **contribuenti trimestrali**.

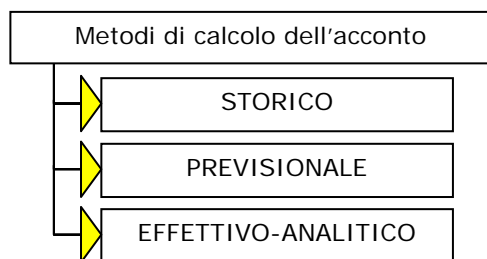
I metodi di calcolo dell'acconto

Il calcolo per determinare l'imposta dovuta a titolo di acconto può essere eseguito in modo differente in base al metodo prescelto dal contribuente. Le vigenti disposizioni tributarie consentono, infatti, la possibilità di optare fra tre distinte modalità:

- 1) metodo storico;
- 2) metodo previsionale (ex art. 6, comma 2, Legge n. 405/1990);
- 3) metodo delle operazioni effettuate, c.d. metodo effettivo-analitico (ex art. 6, comma 3-bis, Legge n. 405/1990);

a seconda, quindi, che il calcolo venga effettuato su dati storici, revisionali o effettivi. (Cfr. Tavola n. 3)

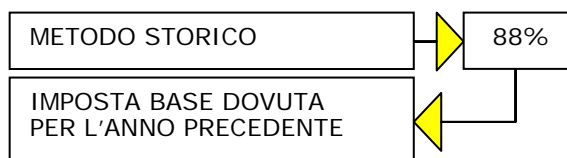
Tavola n. 3 - I metodi di calcolo dell'acconto



Il metodo storico

Il calcolo conseguito con il metodo storico prevede il versamento di una quota di imposta a titolo di acconto pari all'**88%** dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo periodo di liquidazione IVA dell'anno precedente (Cfr. Tavola n. 4).

Tavola n. 4 - Aliquota del metodo storico



Nel dettaglio, se il soggetto ha optato per il regime di **liquidazione mensile**, l'acconto IVA dovuto sarà calcolato nella misura dell'88% dell'imposta relativa alla liquidazione IVA afferente il mese di dicembre 2010.

Nel caso dei soggetti che sono in regime di

liquidazione trimestrale per opzione l'acconto dovrà essere pari all'88% di quanto dovuto nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente.

I contribuenti **trimestrali "naturali"**, ai fini del calcolo in base al metodo storico, devono procedere alla determinazione dell'acconto IVA prendendo a base l'imposta dovuta come risultante dall'ultima liquidazione trimestrale del 2010.

Attenzione

Nel calcolo del dato storico, i contribuenti che sono in regime di liquidazione trimestrale per opzione non devono tener conto degli importi aggiuntivi versati a titolo di interesse.

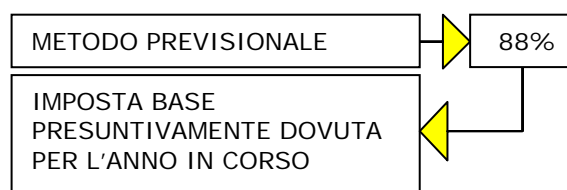
Il metodo previsionale

Il contribuente IVA, in luogo del metodo storico, per calcolare l'acconto IVA dovuto per l'anno 2011, può altresì optare per il metodo previsionale facendo riferimento alle operazioni effettuate nel corso dell'ultimo periodo di liquidazione annuale dell'esercizio in corso.

Tale metodo può essere scelto nell'ipotesi in cui si stimi che l'importo da versare sia **inferiore** rispetto a quanto versato l'anno precedente. Quindi, detto metodo trova applicazione per quei soggetti che hanno avuto una **riduzione del loro volume d'affari** rispetto al precedente periodo d'imposta.

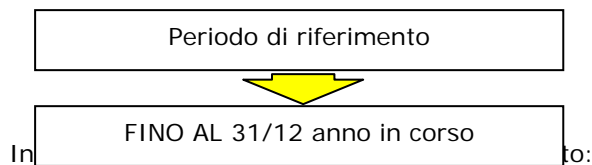
La percentuale di acconto dovrà essere pari all'88% dell'imposta base risultante come dovuta o da dichiarazione (Cfr. Tavola n. 5).

Tavola n. 5 - Aliquota del metodo previsionale



Di conseguenza, il calcolo dell'acconto IVA dovuto avviene in considerazione di una **previsione di base imponibile** e, quindi, l'imposta (a credito e a debito) è riferita alle operazioni poste in essere fino al 31 dicembre 2011 (Cfr. Tavola n 6).

Tavola n. 6 - Periodo di riferimento del metodo previsionale



- Inoltre:
- per i soggetti che hanno optato per il regime di liquidazione **mensile** dell'IVA, delle operazioni effettuate a far data dal 1° dicembre 2011;
 - per i soggetti che hanno optato per il regime di liquidazione ordinaria dell'IVA del risultato riportato nella **dichiarazione annuale IVA** (o UNICO) dell'anno precedente;
 - per i soggetti che, avendone la facoltà, hanno scelto il regime di **liquidazione straordinaria** dell'IVA delle operazioni effettuate a far data dal **1° ottobre 2011**.

Il valore previsionale deve essere computato **al netto** dell'eventuale eccedenza detraibile derivante dal precedente periodo infrannuale di liquidazione.

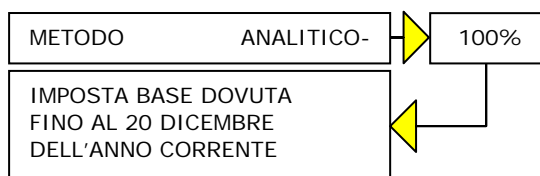
Attenzione

Nell'ipotesi in cui il versamento determinato con tale metodo non corrisponda a quanto dovuto, l'Ufficio, alla parte residuale non versata, potrà applicare **una sanzione per carente versamento pari al 30%**.

Il metodo analitico-effettivo

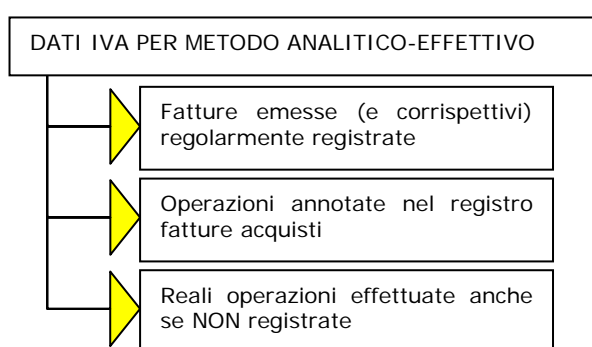
Qualora i contribuenti adottino il cosiddetto metodo analitico-effettivo, il calcolo di quanto dovuto a titolo di acconto dovrà essere **pari al 100% dell'imposta** base IVA risultante dalla liquidazione derivante dalle operazioni effettivamente poste in essere fino al 20 dicembre 2011 (Cfr. Tavola n. 7).

Tavola n. 7 - Aliquota del metodo analitico-effettivo



- Si evidenzia che per l'utilizzo del calcolo sui dati effettivi, si dovranno prendere in considerazione:
- le fatture emesse (e i corrispettivi) regolarmente registrate;
 - le operazioni annotate nel registro delle fatture acquisti;
 - le reali operazioni effettuate anche se non ancora registrate (Cfr. Tavola n. 8).

Tavola n. 8 - Dati base per l'applicazione del metodo analitico-effettivo



In particolare, se i contribuenti hanno optato per il regime di **liquidazione mensile** dell'IVA si dovranno considerare:

- le operazioni attive annotate sul registro delle fatture emesse inerenti il periodo 1° dicembre - 20 dicembre 2011;
- le operazioni IVA effettuate, ma non ancora registrate o emesse, relative all'arco temporale 1° novembre - 20 dicembre 2011;
- per le operazioni passive bisognerà considerare quelle annotate nel registro acquisti dal 1° novembre al 20 dicembre 2011.

Nell'ipotesi in cui il contribuente sia in **regime trimestrale** si dovranno considerare:

- le operazioni attive annotate sul registro delle fatture emesse inerenti il periodo 1° ottobre - 20 dicembre 2011;
- le operazioni IVA effettuate ma non ancora registrate o emesse relative all'arco temporale 1° novembre - 20 dicembre 2011;
- con riferimento alle operazioni passive bisognerà considerare quelle annotate nel registro acquisti dal 1° ottobre al 20 dicembre 2011.

Soggetti obbligati e soggetti esonerati

Sono tenuti a versare l'acconto IVA tutti i contribuenti titolari di partita IVA che hanno l'obbligo di effettuare le liquidazioni periodiche mensili ovvero trimestrali.

Sono **esonerati**, quindi, dal versamento dell'acconto IVA tutti gli altri che non sono obbligati alle operazioni di liquidazione dell'IVA e tra essi rientrano:

- coloro che hanno **cessato l'attività** (anche se la chiusura è avvenuta per decesso) entro il 30 novembre, se contribuenti in regime mensili, o entro il 30 settembre, se soggetti in regime trimestrale, facendo riferimento all'anno in corso. Sono esonerati anche coloro che hanno **iniziato l'attività** nel corso dell'anno;

Acconti

IL VERSAMENTO DEL SECONDO ACCONTO DELLA CEDOLARE SECCA

Tratto da "Pratica Fiscale n. 42 del 7 novembre 2011"
di Valerio Artina e Riccardo Rizzi
Dottori commercialisti in Bergamo

L'ADEMPIMENTO

L'istituto della cedolare secca ha costituito un importante punto di svolta nell'ambito della semplificazione e riduzione delle imposte in capo ai contribuenti persone fisiche.

Sebbene si tratti di un istituto oramai noto per via delle sue peculiari caratteristiche, lo stesso rimane, tuttavia, un regime nel suo primo anno di applicazione. Pertanto, stante la prossima scadenza per il versamento del secondo acconto dell'imposta sostitutiva dovuta da parte dei soggetti che hanno aderito a tale particolare regime, appare utile analizzare alcune ipotesi particolari in cui i contribuenti potrebbero trovarsi al momento di tale versamento.

Riferimenti

- D.Lgs 14 marzo 2011, n. 23, art. 3;
- Agenzia delle Entrate, Provvedimento 7 aprile 2011;
- Agenzia delle Entrate, Circolare 1° giugno 2011, n. 26/E

L'istituto della cedolare secca è stato introdotto dall'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, rubricato "Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale".

Si tratta di un **regime opzionale per redditi derivanti dalla concessione in locazione ad uso abitativo di immobili abitativi e delle relative pertinenze**, usufruibile solamente dalle **persone fisiche**.

Tale regime agevolativo permette di escludere dalla determinazione del reddito complessivo e, quindi, dall'applicazione della disciplina IRPEF, i citati redditi di locazione, sottoponendoli, invece, ad un'imposizione sostitutiva.

In aggiunta alla previsione di un'imposta sostitutiva, inferiore al primo scaglione progressivo IRPEF, l'istituto della cedolare secca consente una **generale semplificazione degli adempimenti** che i **proprietari** sono tenuti ad assolvere per concedere in locazione un immobile abitativo.

In considerazione della prossima scadenza del termine per provvedere al versamento del secondo acconto o, in particolari ipotesi, del primo acconto dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito dell'opzione per il regime della cedolare secca appare utile, previo un sintetico richiamo della disciplina, proporre alcuni esempi di calcolo del secondo acconto che, per alcune situazioni

particolari, non sembra essere così scontato.

Chi può usufruire del regime della cedolare secca

Il particolare regime agevolativo della cedolare secca non può essere usufruito da tutti i contribuenti. La medesima, infatti, attiene unicamente alle **persone fisiche titolari di diritti di proprietà o altri diritti reali di godimento su unità abitative oggetto di locazione**.

Sono, quindi, esclusi da tale regime le società e gli enti non commerciali.

Risultano, inoltre, **esclusi** i contratti di locazione posti in essere da persone fisiche nell'esercizio dell'attività di impresa o di arti e professioni, nonché i contratti di locazione relativi ad immobili abitativi affittati ai propri dipendenti, come evidenziato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 1 giugno 2011, n. 26, che tratta in maniera organica l'intera disciplina della cedolare secca.

Il documento di prassi citato ha, inoltre, evidenziato l'impossibilità di avvalersi dell'istituto della cedolare secca per quei proprietari che affittino unità immobiliari abitative a soggetti che agiscano nell'ambito dell'attività d'impresa o di arti e professioni, a nulla rilevando che l'immobile affittato sia destinato ad abitazione dei dipendenti e/o collaboratori degli stessi.

Risultano, invece, agevolabili i contratti di affitto a finalità abitativa ove il conduttore sia un ente non commerciale, ovvero un ente pubblico.

Quali immobili risultano agevolabili

Possono usufruire della cedolare secca unicamente gli **immobili ad uso abitativo locati per finalità abitative e le relative pertinenze**. Sono, pertanto, agevolabili unicamente gli immobili aventi una **categoria catastale compresa tra A1 e A11**, con **l'esclusione della categoria A10**, che identifica uffici o studi privati, che siano effettivamente locati per usi abitativi.

La citata circolare n. 26/E/2011 dell'Agenzia delle Entrate estende il regime della cedolare secca anche alle pertinenze dell'immobile abitativo locato, senza porre limitazioni in merito al numero delle stesse, a condizione che sussista un effettivo rapporto di pertinenzialità.

Risultano, pertanto, agevolabili sia le **pertinenze locatate congiuntamente all'immobile abitativo** (ossia nel medesimo contratto) sia quelle **locatate con contratto separato**. In tale ultima ipotesi è, tuttavia, necessario che il rapporto di locazione intercorra tra le medesime parti contrattuali e che il contratto di locazione della pertinenza richiami espressamente il contratto di locazione dell'immobile abitativo, evidenziando la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

Caratteristiche della cedolare secca

L'istituto opzionale della cedolare secca può essere applicato a partire dal periodo d'imposta 2011 e comporta l'esclusione del reddito di locazione (reddito fondiario), dalla determinazione del reddito complessivo IRPEF.

In aggiunta l'opzione per tale regime consente al contribuente di esimersi dal pagamento delle seguenti imposte in genere dovute sui contratti di locazione:

- **imposta di registro;**
- **imposta di bollo;**
- **imposta di registro sulle risoluzioni e proroghe** dei contratti di locazione;
- **imposta di bollo, ove dovuta, sulle risoluzioni e proroghe** dei contratti di locazione.

Il reddito di locazione agevolabile, per il quale il contribuente abbia espresso l'opzione per il regime in esame, viene assoggettato ad un'aliquota impositiva fissa. Tale aliquota risulta pari al 21% per i contratti di locazione a canone libero, e al 19% per i contratti a canone concordato relativi ad abitazioni ubicate in Comuni con carenza di disponibilità abitative od ad alta tensione abitativa e viene applicata all'intero ammontare del canone di locazione.

La circolare n. 26/2011 dell'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, evidenziato la possibilità di applicare l'aliquota del 19% anche ai contratti con canone concordato stipulati per soddisfare esigenze abitative di studenti universitari (legge n. 431/1998, art. 8, comma 3), sulla base di apposite convenzioni nazionali.

L'esercizio dell'opzione per la cedolare secca comporta, inoltre, la rinuncia all'applicazione dell'aggiornamento Istat per tutta la durata dell'opzione medesima.

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata alle medesime scadenze previste per i versamenti ai fini IRPEF e risulta soggetta alle medesime regole. Il versamento dell'imposta sostitutiva, pertanto, deve essere effettuato tramite due acconti nel medesimo anno di riferimento e un saldo nell'anno successivo.

In particolare gli acconti devono essere versati:

- in **un'unica soluzione** entro il 30 novembre, se l'importo da versare risulta inferiore a 257,52 euro;
- in **due rate**, se l'importo dovuto è pari o superiore a 257,52 euro e, quindi, seguendo le regole proprie dei versamenti IRPEF, ossia il primo acconto, nella misura del 40%, entro il 16 giugno (o entro il 16 luglio maggiorato dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, salve proroghe), rateizzabile fino a 6 rate, ed il secondo acconto, nella restante misura del 60%, entro il 30 novembre 2011, in un'unica soluzione;
- **nessun versamento a titolo d'acconto** è dovuto nell'ipotesi in cui l'imposta sostitutiva complessiva non sia superiore a 51,65€.

A regime il versamento dell'acconto dovrà essere pari al 95% dell'imposta dovuta per l'anno precedente. Per il 2011, tuttavia, anno di introduzione e prima applicazione del regime della cedolare secca, è prevista una **disciplina transitoria**:

- **l'acconto versato** dovrà essere pari all'**85%** dell'imposta dovuta che dovrà essere calcolata sulla base del metodo previsionale (ovverosia prendendo a riferimento i canoni di locazione maturati nel 2011 stesso);
- il **primo acconto** risulta dovuto per i soli contratti di locazione stipulati fino al 31 maggio 2011;
- il **secondo acconto** è dovuto per i contratti stipulati fino al 31 ottobre 2011;
- nel caso di **contratti stipulati tra il 1° giugno 2011 e il 30 ottobre 2011** l'intero ammontare dell'acconto dovuto andrà versato in unica soluzione entro il 30 novembre a titolo di secondo acconto;
- per i **contratti stipulati dal 1 novembre 2011 al 31 dicembre 2011** non risulta dovuto alcun acconto. L'imposta sostitutiva andrà versata interamente a titolo di saldo.

Il tutto può essere sintetizzato nella Tavola n. 1.

	2011	2012 (a regime)
Minimo versamento fino a	euro 51,66	
Pagamento in un'unica soluzione a novembre fino a	euro 257,52	
Versamento non carente se in rapporto alla base imposta dovuta raggiunge	85%	95%
I° acconto	40% degli acconti dovuti, scadenza a giugno (o luglio con maggiorazione 0,40%), rateizzabile fino a 6 rate	
	dovuto per contratti di locazioni stipulati fino al 31 maggio	
II° acconto	60% degli acconti dovuti, scadenza a novembre, non rateizzabile	
	dovuto per contratti di locazioni stipulati fino al 31 ottobre	

Si rammenta che ai fini dell'individuazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva la medesima sia individuata nel valore più elevato tra i canoni di locazione di competenza del periodo e la rendita catastale rivalutata del 5% riferibile al medesimo periodo.

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovrà essere effettuato mediante modello F24; in particolare, la cedolare andrà pagata indicando i seguenti **codici tributo**:

- **1840** per la prima rata dell'acconto;
- **1841** per la seconda rata dell'acconto e per l'acconto in un'unica soluzione;
- **1842 per il saldo.**

Esempi di calcolo

Ove non specificato si presume, per semplicità, che il canone di locazione richiesto risulti sempre superiore alla rendita catastale rivalutata del 5% dell'immobile locato.

ESEMPIO 1

Si ipotizza l'opzione per un contratto di locazione in libero mercato, già in essere al 1° gennaio 2011 che prevede un canone annuo di 13.000€.

Imposta sostitutiva: $13.000 \times 21\% = 2.730\text{€}$

Acconti dovuti : $2.730 \times 85\% = 2.320,50\text{€}$

Primo acconto: $2.320,50 \times 40\% = 928,20\text{€}$ se versato entro il 7 luglio o $931,91\text{€}$ se versato entro il 5 agosto (causa maggiorazione 0,4%)

Secondo acconto: $2.320,5 \times 60\% = 1.392,3\text{€}$

ESEMPIO 2

Si ipotizza l'opzione per un contratto di locazione a canone concordato stipulato il 1° maggio 2011 che prevede un canone annuo di 1.920€.

Reddito di locazione rapportato al 2011: $1.920/365 \times 244 = 1.283,51\text{€}$

Imposta sostitutiva: $1.283,51 \times 19\% = 243,87\text{€}$

Acconti dovuti : $243,87 \times 85\% = 207,29\text{€}$

Primo acconto: non dovuto

Secondo acconto: $207,29\text{€}$

ESEMPIO 3

Si ipotizza l'esercizio dell'opzione per la cedolare secca per i seguenti contratti agevolabili:

- 1) contratto di locazione in libero mercato già in essere al 1° gennaio 2011, canone annuo 10.000€;
- 2) contratto di locazione a canone concordato con decorrenza dal 1° maggio 2011, canone annuo 4.000€;
- 3) contratto di locazione in libero mercato, con decorrenza dal 1° agosto 2011, canone annuo 14.000€;
- 4) contratto di locazione a canone concordato con decorrenza dal 15 novembre 2011, canone annuo 6.000€.

1)

Imposta sostitutiva dovuta: $10.000 * 21\% = 2.100\text{€}$

Acconti dovuti: $2.100 * 85\% = 1.785\text{€}$

Primo acconto: $1.785 * 40\% = 714\text{€}$

Secondo acconto: $1.785 * 60\% = 1.071\text{€}$

2)

Imposta sostitutiva dovuta: $4.000 / 365 * 244 * 19\% = 508,05\text{€}$

Acconti dovuti: $508,05 * 85\% = 431,85\text{€}$

Primo acconto: $431,85 * 40\% = 172,74\text{€}$

Secondo acconto: $430,67 * 60\% = 259,11\text{€}$

3)

Imposta sostitutiva: $14.000 / 365 * 152 * 21\% = 1.224,33\text{€}$

Acconti dovuti: $1.224,33 * 85\% = 1.040,68\text{€}$

Primo acconto: non dovuto in quanto contratto stipulato successivamente a 31 maggio 2011

Secondo acconto: 1.040,68€

4)

Non sono dovuti acconti per il 2011, in quanto il contratto è stato stipulato successivamente al 30 ottobre 2011.

Acconti d'imposta da versare in virtù dei 4 contratti di locazione:

primo acconto 886,74€;

secondo acconto 2.370,79€.

ESEMPIO 4

Si ipotizza la stipula di un contratto di concessione in locazione in libero mercato di un'unità abitativa posseduta da 4 proprietari paritetici, con decorrenza dal 1° luglio 2011 e per un canone annuo complessivo di 16.000€.

Si suppone inoltre che:

- tutti i comproprietari abbiano esercitato l'opzione per la cedolare;
- solamente uno dei proprietari eserciti l'opzione.

a)

Il contratto è stato stipulato successivamente al 31 maggio 2011, pertanto, l'acconto dell'85% dell'imposta sostitutiva andrà versato in unica soluzione entro il 30 novembre 2011 a titolo di secondo acconto.

Imposta sostitutiva: $16.000 / 365 * 183 * 21\% = 1.684,60\text{€}$

Acconto dovuto : $1.684,60 * 85\% = 1.431,91\text{€}$

Acconto dovuto da ogni comproprietario entro il 30 novembre 2011: $1.431,91 / 4 = 357,98\text{€}$

b)

- I 3 comproprietari che non hanno aderito al regime dell'imposta sostitutiva non sono tenuti a versare alcun acconto, avendo già versato gli acconti IRPEF tramite il metodo storico. Gli stessi, inoltre, risultano solidalmente tenuti con il locatario al versamento dell'imposta di registro calcolata sui 3/4 del canone di locazione e, comunque, per l'importo minimo di 67€.
- Il comproprietario che ha, invece, aderito al regime della cedolare secca risulta tenuto a versare l'acconto dell'imposta sostitutiva di sua competenza (357,98€) in unica soluzione entro il 30 novembre a titolo di secondo acconto.

ESEMPIO 5

Si ipotizza l'opzione per la cedolare secca per un contratto di locazione a canone concordato stipulato il 1° settembre 2011 per un canone annuo di 3.000€. La rendita rivalutata dell'immobile è di 5.000€.

Canone rapportato al periodo settembre – dicembre: $3.000/365 \times 121 = 994,52\text{€}$

Rendita rapportata al periodo settembre – dicembre: $5.000/365 \times 121 = 1.657,53\text{€}$

Imposta sostitutiva: $1.657,53 \times 19\% = 314,93\text{€}$

Acconto dovuto: $314,93 \times 85\% = 267,69\text{€}$

Primo acconto: non dovuto in quanto stipulato successivamente al 31 maggio 2011

Secondo acconto : 267,69€

ESEMPIO 6

Si ipotizza l'esercizio dell'opzione per un contratto di locazione in libero mercato in essere al 1° gennaio 2011 avente un canone annuo di 13.000€, per cui sia intervenuta la risoluzione anticipata al 1° agosto 2011. Si ipotizza che l'immobile risulti sfitto per il resto dell'anno.

In considerazione del fatto che l'acconto della cedolare secca per il 2011 deve essere effettuato tramite il metodo previsionale l'intervenuta risoluzione del contratto comporta la necessità, per il contribuente, di provvedere a rideterminare l'importo che dovrà versare a titolo di secondo acconto.

Imposta determinata a luglio 2011: $13.000 \times 21\% = 2.730\text{€}$

Acconto determinato a luglio 2011: $2.730 \times 85\% = 2.320,50\text{€}$

Primo acconto versato: $2.320,50 \times 40\% = 928,20\text{€}$

Secondo acconto calcolato a luglio: $2.320,50 \times 60\% = 1.392,30\text{€}$

Rideterminazione dell'imposta a seguito di risoluzione anticipata:

- imposta sostitutiva effettivamente dovuta: $13.000/365 \times 211 \times 21\% = 1.578,16\text{€}$
- acconto dovuto: $1.578,16 \times 85\% = 1.341,44\text{€}$
- secondo acconto da versare a novembre: $1.341,44\text{€} - 928,20\text{€} = 413,24\text{€}$

ESEMPIO 7

Si ipotizza il caso di un contratto di locazione di un'unità immobiliare stipulato il 31 maggio 2011 in regime di libero mercato per un canone annuo di 10.000€ e di un contratto di locazione della relativa pertinenza stipulato il 10 agosto 2011 per un canone annuo di 2.000€.

Imposta sostitutiva dovuta per l'immobile: $10.000/365 \times 214 \times 21\% = 1.231,23\text{€}$

Acconto dovuto per l'immobile: $1.231,23 \times 85\% = 1.046,55\text{€}$

Primo acconto: $1.046,55 \times 40\% = 418,62\text{€}$

Secondo acconto: $1.046,55 \times 60\% = 627,93\text{€}$

Imposta sostitutiva pertinenza: $2.000/365 \times 143 \times 21\% = 164,55\text{€}$

Acconto dovuto: $164,55 \times 85\% = 139,87\text{€}$

Primo acconto: non dovuto in quanto contratto stipulato successivamente al 31 maggio 2011

Secondo acconto: 139,87€

Importo complessivamente dovuto a titolo di secondo acconto: $139,87 + 627,93 = 767,80\text{€}$

ESEMPIO 8

Si ipotizza l'esercizio dell'opzione per la cedolare secca per un contratto di locazione in libero mercato già esistente al 1° gennaio 2011 per un canone annuo di 11.500€. Si ipotizza, inoltre, la cessione di tale immobile in data:

- 20 maggio 2011 e l'acquirente esercita l'opzione per la cedolare;
- 29 luglio 2011 e l'acquirente esercita l'opzione per la cedolare;
- 15 novembre 2011 e l'acquirente esercita l'opzione per la cedolare;
- 20 maggio e l'acquirente non esercita l'opzione per la cedolare;

a)

in merito alla particolare ipotesi dell'acquisto di un immobile da sottoporre a cedolare secca si evidenzia che la circolare dell'Agenzia delle Entrate 1° giugno 2011, n. 26/E, paragrafo 7, p. 20 espressamente disponga che " Nel caso in cui l'anno di prima applicazione della cedolare secca sia anche il primo anno di possesso dell'immobile, non è dovuto acconto considerato che il relativo reddito nel precedente periodo di imposta non è stato assoggettato a imposta. Se l'anno di prima applicazione della cedolare è il 2011, l'acconto della cedolare è, invece, dovuto in quanto l'articolo 7 del provvedimento, per tutti i contratti in corso in tale anno, obbliga al versamento dell'acconto".

In tale ipotesi, pertanto sia il venditore che l'acquirente sono tenuti al versamento dei due acconti dell'imposta sostitutiva e nello specifico:

Imposta sostitutiva venditore: $11.500/365*139*21\%= 919,69\text{€}$
Acconto venditore: $919,69*85\%= 781,73\text{€}$
Primo acconto venditore: $781,73*40\%= 312,69\text{€}$
Secondo acconto venditore: $781,73*60\%= 469,04\text{€}$

Imposta sostitutiva acquirente: $11.500/365*226*21\%=1.495,32\text{€}$
Acconto acquirente: $1.495,32*85\%= 1.271,02\text{€}$
Primo acconto acquirente: $1.271,02*40\%=508,41\text{€}$
Secondo acconto acquirente: $1.271,02*60\%= 762,61\text{€}$

b)

Imposta sostitutiva venditore calcolata a giugno 2011: $11.500*21\%= 2.415\text{€}$
Acconto venditore: $2.415*85\%= 2.052,75\text{€}$
Primo acconto venditore versato a giugno: $2.052,75*40\%= 821,10\text{€}$
Secondo acconto venditore calcolato a giugno: $2.052,75*60\%= 1.231,65\text{€}$
Ricalcolo imposta venditore a seguito vendita: $11.500/365*210*21\%=1.389,45\text{€}$
Ricalcolo acconto: $1389,45*85\%= 1.181,03\text{€}$
Ricalcolo secondo acconto dovuto: $1.181,03-821,10= 359,93\text{€}$

Imposta sostitutiva acquirente: $11.500/365*155*21\%=1.025,55\text{€}$
Acconto acquirente: $1.025,55*85\%= 871,72\text{€}$
Primo acconto acquirente: non dovuto
Secondo acconto acquirente: $871,72\text{€}$

c)

Imposta sostitutiva venditore calcolata a giugno 2011: $11.500*21\%= 2.415\text{€}$
Acconto venditore: $2.415*85\%= 2.052,75\text{€}$
Primo acconto venditore versato: $2.052,75*40\%= 821,10\text{€}$
Secondo acconto venditore calcolato a giugno: $2.052,75*60\%= 1.231,65\text{€}$
Ricalcolo imposta venditore a seguito vendita: $11.500/365*319*21\%= 2.110,64\text{€}$
Ricalcolo dell' acconto: $2.110,64*85\%=1.794,04\text{€}$
Ricalcolo secondo acconto dovuto: $1.794,04-821,10= 972,94\text{€}$
Essendo subentrato nella proprietà del contratto a novembre l'acquirente non è tenuto a versare alcun acconto.

d)

Imposta sostitutiva venditore: $11.500/365*139*21\%= 919,69\text{€}$
Acconto venditore: $919,69*85\%= 781,74\text{€}$
Primo acconto venditore: $781,74*40\%= 312,70\text{€}$
Secondo acconto venditore: $781,74*60\%= 469,04\text{€}$
Non avendo esercitato l'opzione per al cedolare secca l'acquirente non è tenuto a versare alcun acconto.

Società di comodo

LE NOVITÀ PER LE SOCIETÀ DI COMODO ILLUSTRATE DALL'IRDCEC

Tratto da "Pratica Fiscale n. 44 del 21 novembre 2011"
di Valeria Russo

LA NOVITA'

La disciplina delle società di comodo è stata significativamente incisa dalla Manovra bis 2011, da un lato, con l'introduzione di una maggiorazione dell'aliquota IRES e, dall'altro, con la presunzione di "non operatività" per le società con perdite sistematiche. L'IRDCEC, nell'illustrare la normativa, propone significativi spunti interpretativi in merito agli aspetti più controversi della nuova disciplina.

Riferimenti

- IRDCEC, circolare 31 ottobre 2011, n. 25/IR
- D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies
- Legge 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30

La circolare n. 25/IR del 31 ottobre 2011 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (IRDCEC) ha illustrato le novità introdotte dalla Manovra bis 2011 (dai commi da 36-quinquies a 36-duodecies dell'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, convertito, con modificazioni, nella legge n. 148/2011) alla disciplina delle società non operative (prevista dall'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724). In tale sede, l'IRDCEC, nell'evidenziare gli aspetti più problematici della nuova normativa, ha proposto alcune soluzioni interpretative, in attesa dei chiarimenti che saranno forniti dagli organi competenti.

Maggiorazione aliquota IRES per le società di comodo

Per le società di comodo l'aliquota IRES passa dal 27,5 al 38 per cento. Infatti, la Manovra bis 2011 (comma 36-quinquies dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011) prevede la **maggiorazione dell'aliquota dell'IRES di 10,5 punti percentuali**.

Nella circolare in commento, si evidenzia come la maggiorazione dell'aliquota riguardi soltanto i **soggetti passivi dell'IRES** indicati nell'art. 30, comma 1, della legge n. 724/1994, che:

- **non hanno superato il "test di operatività"**, in quanto l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) risultanti dal conto economico è

inferiore a quello dei "ricavi figurativi" determinati mediante l'applicazione dei coefficienti previsti dalla norma al valore di determinati beni;

- sono **non operative "per presunzione"**, ai sensi della Manovra bis 2011 (commi da 36-decies a 36-duodecies dello stesso art. 2 del D.L. n. 138/2011), a prescindere dal superamento del test di operatività.

Soggetti inclusi nella disciplina delle società di comodo

- società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R.;
- società ed enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato

Per quanto concerne la **base di calcolo**, la maggiorazione IRES si applica al reddito complessivo e, quindi, anche sulla eventuale parte di reddito imponibile eccedente quello minimo. Al riguardo, l'IRDCEC sottolinea che "la *ratio* della maggiorazione è evidentemente quella di colpire le società non operative per il semplice fatto di risultare tali, a prescindere da ulteriori considerazioni circa la composizione del reddito complessivo".

ESEMPIO

Si ipotizzi che la Alfa S.p.A. sia non operativa nel periodo di imposta 2012. In tale periodo di imposta la società realizza un reddito complessivo di 1.000 (superiore al reddito minimo che è pari a 800).

La maggiorazione si applica sul reddito complessivo e, quindi, la Alfa S.p.A. dovrà versare un'imposta di 380 (=1.000 x 38%).

Una questione controversa attiene alla possibilità di utilizzare in compensazione del reddito complessivo le **perdite fiscali pregresse**. Secondo l'IRDCEC, tali perdite dovrebbero essere utilizzabili, seppur con le restrizioni introdotte dalla Manovra 2011 (D.L. n. 98/2011), ossia nel limite del 80% del reddito imponibile. La maggiorazione dovrebbe, quindi, applicarsi sul reddito complessivo al netto di eventuali perdite pregresse.

Applicazione della maggiorazione sul reddito da partecipazione in società di persone di comodo

La **maggiorazione del 10,5%** si applica anche alle **società di capitali che partecipano a società di persone non operative**. La modifica normativa non riguarda, invece, i redditi attribuiti ai soci persone fisiche dalle società personali "di comodo", in quanto in tali casi il reddito è assoggettato dai detti soci all'IRPEF, con aliquote progressive.

La società di capitali deve assoggettare all'**aliquota IRES del 38%** soltanto il reddito imputato per trasparenza derivante dalla partecipazione, che va tenuto separato da quello prodotto direttamente che continua, invece, ad essere assoggettato all'ordinaria aliquota del 27,5%.

ESEMPIO

Si ipotizzi che la società Alfa s.n.c., di comodo nel periodo di imposta 2012, sia partecipata dalla Beta S.r.l. alla quale attribuisce un reddito di 100. Supponendo, altresì, che la Beta S.r.l. sia operativa, la stessa, in sede di determinazione dell'imposta dovuta, dovrà assoggettare alla maggiorazione IRES unicamente il reddito derivante dalla partecipazione in Alfa s.n.c.. Tale reddito sosterà un'imposta di 38 (=100 x 38%). Diversamente, il reddito prodotto direttamente dalla Beta S.p.A. sosterà l'imposta in misura ordinaria (27,5%)

Applicazione della maggiorazione per le società di capitali trasparenti di comodo

In caso di **società di capitali** che hanno **optato per il regime della trasparenza fiscale** di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.I.R., la Manovra bis 2011 (art. 2, comma 36-octies, del D.L. n. 138/2011) prevede che, ancorché il reddito sia imputato per trasparenza in capo ai soci, è la società partecipata non operativa a liquidare e versare la maggiorazione IRES.

La circolare n. 25/IR ha esaminato gli effetti di tale normativa sui **soci della società di capitale trasparente non operativa**. Infatti, nessun dubbio interpretativo sussiste con riguardo alle persone fisiche che detengono partecipazioni in società non operative in regime di art. 116 del T.U.I.R., in quanto il reddito imputato per trasparenza subirà l'ordinaria tassazione IRPEF con le aliquote progressive. Mentre, per le società di capitali che detengono partecipazioni in società non operative trasparenti si prevede che la società partecipante deve assoggettare il proprio reddito imponibile alla maggiorazione IRES "senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata". Ciò al fine di evitare una duplicazione di imposizione. In sostanza, la società partecipante dovrebbe assoggettare a

tassazione con la maggiorazione il proprio reddito, ma poiché tale reddito include anche quello ricevuto per trasparenza dalla società partecipata non operativa – la quale deve provvedere autonomamente a versare l'importo della maggiorazione dovuta sul proprio reddito –, di tale ultimo reddito la partecipante non deve tenere conto.

ESEMPIO

La società Alfa srl, non operativa nel 2012, partecipa nella società Beta srl non operativa che ha optato per il regime di trasparenza di cui all'art. 115 del T.U.I.R.

Si ipotizzi che il reddito complessivo di Alfa ammonti a 100, di cui 70 è il reddito di partecipazione in Beta.

La maggiorazione, che nella fattispecie colpisce il reddito entrambe le società si applica nel modo seguente:

- società Alfa applica la maggiorazione sul reddito complessivo al netto del reddito da partecipazione e quindi su 30 (=100-70)
- società Beta liquida la maggiorazione IRES del 10,5% sul reddito di 70 imputato per trasparenza alla società Alfa.

Applicazione della maggiorazione in caso di adesione al consolidato nazionale

L'art. 2, comma 36-sexies, del D.L. n. 138/2011 detta le regole di applicazione della maggiorazione per le società che hanno esercitato l'opzione per il **regime del consolidato nazionale** di cui all'art. 117 del T.U.I.R. prevedendo che:

- la **società consolidante** e le **società consolidate** "di comodo" applicano separatamente la maggiorazione del 10,5 per cento, ciascuna sul proprio reddito, e provvedono autonomamente al relativo versamento;
- la **consolidante** continua ad assoggettare ad imposizione la somma algebrica dei redditi e delle perdite che confluiscono nel consolidato, applicando l'aliquota ordinaria del 27,5%.

Anche in tal caso, il principio seguito dal legislatore è che la "non operatività" delle singole società aderenti al consolidato non deve influenzare la determinazione del reddito complessivo di gruppo, che subirà comunque la sola tassazione con l'aliquota ordinaria del 27,5%. Spetta alle singole società non operative liquidare e versare autonomamente la maggiorazione IRES del 10,5% e assoggettare il reddito a detta maggiorazione.

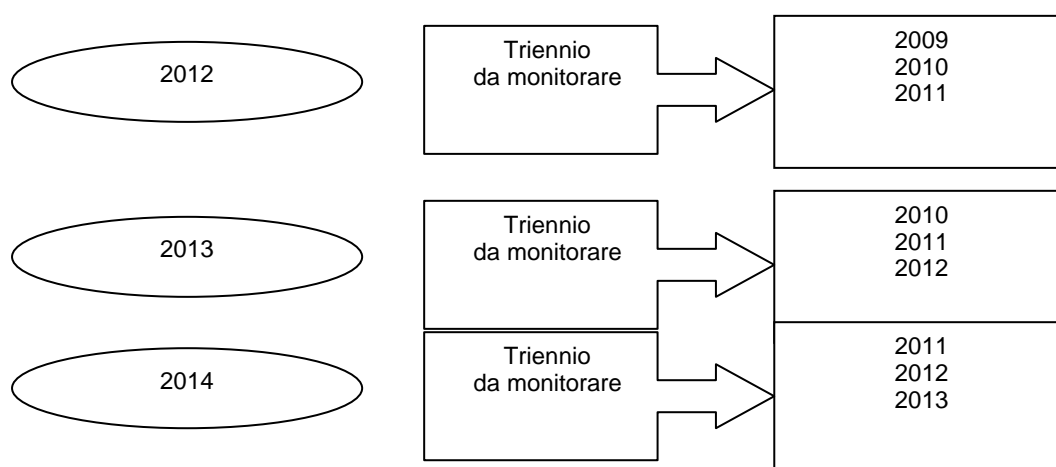
L'IRDCEC evidenzia come l'autonomo assoggettamento alla maggiorazione IRES del reddito imponibile della società non operativa dovrebbe comportare l'inapplicabilità, esclusivamente in relazione alla parte d'imposta

corrispondente a tale maggiorazione, delle disposizioni in materia di responsabilità del consolidato ex art. 127 del T.U.I.R. e di rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale ex art. 40-bis del D.P.R. n. 600/1973.

La presunzione di non operatività per le società in perdita sistematica

La Manovra bis 2011 amplia l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulle società di comodo con l'inclusione anche delle società che, a prescindere dal superamento o meno del "test di operatività":

- per **tre periodi d'imposta consecutivi** dichiarano una perdita fiscale;
- per **due anni** una perdita fiscale e per un anno



Se nell'anno in cui la società risulta di comodo la stessa dichiara un reddito superiore a quello minimo, la stessa non sarà di comodo nell'anno successivo.

ESEMPIO

Supponendo che la Alfa S.r.l. sia stata in perdita nel triennio 2009-2011, la stessa sarà di comodo dal periodo di imposta 2012, ma, se in tale periodo d'imposta la stessa società dichiara un reddito superiore a quello minimo, non sarà di comodo nel 2013 in quanto nel triennio precedente (2010-2012) non sussistono i requisiti previsti dalla nuova norma.

La presunzione di "non operatività" opera, ai sensi del comma 36-decies dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, a decorrere dal **quarto periodo d'imposta successivo**. Pertanto, considerato che la nuova disciplina decorre dal periodo di imposta 2012 (in caso di esercizio coincidente con l'anno solare), la previsione in esame si applicherà per la prima volta con riguardo al reddito dichiarato per quest'ultimo anno in **UNICO 2013**.

Al riguardo, un'importante precisazione è recata dalla circolare n. 25/IR laddove evidenzia che

un reddito inferiore a quello minimo presunto in base all'art. 30, comma 3, della legge n. 724 del 1994;

Tali soggetti si presumono non operativi e sono tenuti ad applicare le regole di determinazione del reddito minimo, compresa la maggiorazione IRES del 10,5%.

Il triennio da monitorare

Il **triennio** da considerare al fine di verificare la situazione reddituale della società è "mobile", ossia varia di anno in anno.

Tavola n. 1 – Triennio da monitorare

dovrebbero essere escluse dall'ambito applicativo della norma le società costituite nel 2010 o nel 2011, non essendosi in questi casi completato nel 2012 il triennio da "monitorare".

Rilevanza dei periodi di imposta con cause di esclusione

Un aspetto tuttora controverso, su cui l'IRDCEC auspica chiarimenti da parte degli organi competenti, concerne la questione se nel computo del triennio vadano considerati i **periodi di imposta con cause di esclusione** dall'applicazione della disciplina delle società di comodo, cioè se la presenza di una causa di esclusione o di disapplicazione interrompa la successione di dichiarazioni in perdita che fanno scattare la presunzione di non operatività.

Se la risposta fosse affermativa, per una società in perdita fiscale che, ad esempio, non ha applicato per il 2010 la normativa sulle società di comodo in quanto sussisteva una causa di esclusione, il primo periodo potenzialmente interessato alla nuova disciplina sarebbe il 2014 (in presenza di un triennio 2011-2013 sempre in perdita o con due periodi in perdita ed uno con reddito effettivo inferiore a quello minimo).

In realtà, nella circolare n. 25/IR si ritiene probabile che la soluzione cui perverrà l'amministrazione finanziaria sarà nel senso della non rilevanza della presenza di cause di esclusione. Ciò in coerenza con quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 25/E del 4 maggio 2007. In tale sede, si è chiarito che nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

Ciononostante, l'IRDCEC, in un successivo passaggio della circolare, evidenzia come resta ferma la possibilità di invocare una causa di esclusione per il periodo nel quale dovrebbe applicarsi la disciplina sulle società di comodo. Quindi, ad esempio, la causa di esclusione relativa alla congruità e coerenza rispetto agli studi di settore dovrebbe essere verificata solamente nell'esercizio in cui la società è considerata non operativa (nel 2012) e non aver alcuna rilevanza se si realizza nel triennio precedente (2009-2011).

Non riportabilità delle perdite fiscali conseguite nei periodi di non operatività "per presunzione"

Un'ulteriore questione esaminata dalla circolare n. 25/IR attiene all'utilizzabilità o meno delle **perdite fiscali** conseguite nei periodi di imposta in cui opera la presunzione di non operatività.

Infatti, in via ordinaria, le perdite conseguite in un periodo in cui non si supera il test di operatività non possono essere riportate in avanti a scomputo di redditi futuri. Con le nuove disposizioni, la presunzione di "non operatività" prescinde dal superamento del test, con la conseguenza che il contribuente sia considerato di comodo perché in perdita, pur avendo superato il test.

L'IRDCEC ritiene che la soluzione più logica sia quella di ritenere che le perdite conseguite nei

periodi in cui opera la presunzione siano da considerare non riportabili, considerato che, dal dato letterale della norma, traspare l'intenzione di sostituire il test ordinario di operatività con la presunzione di legge, lasciando, però, inalterate tutte le conseguenze proprie derivanti dalla non operatività (comprese quelle in tema di IVA e di IRAP).

Calcolo degli acconti d'imposta

La Manovra bis 2011 (comma 36-duodecies dell'art. 2 del D.L. n. 138 del 2011) stabilisce che "nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione del presente decreto si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al presente articolo".

In sede di acconto relativo al 2012 si deve **rideterminare l'imposta del periodo precedente** come se le **nuove disposizioni fossero già in vigore**.

Secondo l'interpretazione proposta dall'IRDCEC, ciò dovrebbe significare che nel calcolo degli acconti per il 2012 occorre considerare le nuove regole già operanti nel 2011. Con la conseguenza di dover verificare se nel triennio precedente (2008-2010) erano maturati i requisiti per essere non operativi: in caso di risposta affermativa, si dovrà determinare un'imposta virtuale del 2011 applicando le nuove regole, e poi utilizzare tale imposta come base storica per il versamento degli acconti 2012.

Resta, peraltro, ferma la possibilità di utilizzare il metodo previsionale e versare, quindi, gli acconti al 27,5% laddove si ritenga di superare nel 2012 le soglie richieste per essere considerati operativi.

Adempimenti del datore di lavoro

DETAZZAZIONE DEI PREMI DI RISULTATO E CONGUAGLIO FISCALE

Tratto da "Guida alla Paghe n. 12/2011"
di Stefano Carotti
Consulente del lavoro

Quadro normativo

L'applicazione dell'aliquota del 10% a titolo di imposta sostitutiva dell'Irpef (cd. *detassazione*) da calcolare sulle somme erogate a lavoratori dipendenti e correlate a incrementi di produttività, competitività e redditività - inizialmente prevista con D.L. n. 93/2008 per il periodo 1° luglio 2008-31 dicembre 2008, con D.L. n. 185/2008 per l'anno 2009, con legge n. 191/2009 per l'anno 2010, con D.L. n. 78/2010 e legge n. 220/2010 per l'anno 2011 - ha determinato in questi anni una larga produzione "letteraria", tanto di prassi quanto di dottrina. Non è certo mistero, infatti, che sulla materia siano sorte, successivamente alla prima applicazione "sperimentale" del periodo d'imposta 2008, obiettive condizioni di incertezza sulla esatta individuazione delle somme costituenti l'imponibile da "detassare", per addivenire alla quale solo con l'intervento dell'Agenzia delle entrate si sono avute alcune importanti precisazioni (non sempre, per la verità, del tutto soddisfacenti).

Periodo d'imposta 2011

Entrando nel merito del regime vigente per il periodo di imposta 2011, la cosiddetta Manovra estiva (D.L. n. 78/2010) ha previsto che "le somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato, in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegate ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale sono soggette a una imposta sostitutiva della imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali. Tale disposizione trova applicazione entro il limite complessivo di 6.000 euro lordi e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro" (art. 53, c. 1).

L'applicazione di tale disposizione, ad ogni modo, necessitava di apposito intervento governativo ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta, realizzatosi, poi, mediante la legge n. 220/2010.

A seguito dell'emanazione di tale norma, per il periodo dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011 sono assoggettate ad imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali, con aliquota del 10%, le somme erogate ai lavoratori

dipendenti del settore privato - e titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2010, a € 40.000 (al lordo delle somme assoggettate nello stesso anno a imposta sostitutiva del 10%) - in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali e correlate a incrementi di produttività, entro il limite di importo complessivo di € 6.000 lordi (relativi allo stesso anno 2011).

Ferma la doverosa premessa, finalizzata a delineare il quadro normativo della detassazione per l'anno 2011, occorre inoltre soffermarsi sinteticamente sugli ulteriori chiarimenti forniti in materia (dal 2008 ad oggi) dal Ministero del lavoro e dall'Agenzia delle entrate, come di seguito riportati.

Condizioni per l'applicazione dell'agevolazione

Requisiti soggettivi

L'agevolazione in discorso è riservata esclusivamente ai titolari di redditi di lavoro dipendente, con esclusione dei titolari di soli redditi di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente come, ad esempio, i collaboratori coordinati e continuativi, anche nella modalità a progetto.

Requisito reddituale

Il limite di € 40.000 deve intendersi come ammontare complessivo, riferito a tutti i redditi di lavoro dipendente percepiti nel 2010, anche in relazione a più rapporti di lavoro, anche se tali redditi sono riconducibili ad un'attività di lavoro svolta all'estero. Pertanto, il reddito di riferimento è rappresentato in via generale dalla somma dei redditi di lavoro dipendente (quindi certificati dal Cud 2011-Redditi 2010 rilasciato dai sostituti d'imposta) tassati tanto in via ordinaria quanto in via sostitutiva con aliquota del 10%. Non sono rilevanti ai fini della verifica del predetto limite i redditi di lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata, nonché altre ed ulteriori tipologie reddituali possedute nel 2010, ivi compresi i redditi assimilati a lavoro dipendente. Se il sostituto d'imposta che applica l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato il Cud, il beneficiario deve attestare per iscritto l'importo del reddito da lavoro dipendente conseguito.

Ruolo del datore e facoltà di rinuncia del lavoratore

Il datore di lavoro applica in automatico la detassazione per i lavoratori dipendenti ai quali ha rilasciato il Cud con indicazione dei redditi di lavoro dipendente corrisposti per 365 giorni nell'anno 2010 non superiori a € 40.000. Nel caso in cui il lavoratore abbia percepito, presso altro datore di lavoro, reddito da lavoro dipendente che comporti il superamento del requisito di reddito, sarà lo stesso dipendente a dover comunicare al datore di lavoro principale l'inapplicabilità della detassazione. In caso di nuovo assunto nel 2011, il datore di lavoro, come anticipato, non applicherà in automatico la detassazione, salvo richiesta del dipendente che dovrà attestare per iscritto l'importo complessivo dei redditi di lavoro dipendente percepiti nell'anno 2010. E' lasciata, comunque, al lavoratore la facoltà di rinunciare espressamente e per iscritto all'agevolazione e mantenere il regime di tassazione ordinaria. Se non trattenuta dal sostituto in forma "sostitutiva", l'imposta può essere applicata dal contribuente nella successiva dichiarazione dei redditi. Il sostituto d'imposta deve indicare separatamente nel Cud, attestandone la riconduzione a incrementi di produttività, la parte di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva e l'importo di quest'ultima, nonché la parte di reddito, teoricamente assoggettabile ad imposizione sostitutiva, per la quale l'agevolazione non sia stata applicata a seguito della rinuncia espressa del contribuente o per altre cause.

Somme agevolabili

Retribuzioni premiali

Sono assoggettabili ad imposta sostitutiva del 10% gli importi erogati tra il 1° gennaio 2011 e il 12 gennaio 2012, in virtù del cd. "criterio di cassa allargato", in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali (sono, quindi, esclusi il livello di contrattazione nazionale e il contratto individuale, ancorché plurimo) e correlati a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, collegati ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili dell'impresa o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

Appare interessante sottolineare come le disposizioni e le procedure in questione si applichino anche alle retribuzioni "corrisposte" dalle Agenzie per il lavoro relativamente ai lavoratori somministrati presso aziende utilizzatrici, ove siano in vigore contratti collettivi di secondo livello disciplinanti trattamenti economici correlati a incrementi di produttività e redditività.

Oltre alle retribuzioni premiali collettive, gli ulteriori principali istituti che si considerano, in via esemplificativa e non esaustiva, detassabili sono:

Retribuzione per lavoro straordinario

lavoro straordinario (retribuito a forfait o "in senso stretto"): è detassabile tutta la retribuzione relativa al lavoro straordinario (la quota di retribuzione ordinaria oltre alla quota relativa alla maggiorazione spettante per le ore straordinarie);

Compenso per lavoro supplementare

lavoro a tempo parziale: è detassabile l'intero compenso per lavoro supplementare (lavoro reso oltre l'orario concordato, ma nei limiti dell'orario a tempo pieno, applicabile a tutti i lavoratori a tempo parziale);

Somme per lavoro notturno

lavoro notturno: sono detassabili le somme erogate per il lavoro notturno in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate, nonché l'eventuale maggiorazione spettante per le ore di ordinario lavoro effettivamente prestate in orario notturno;

Maggiorazione per lavoro festivo

lavoro festivo: è detassabile la maggiorazione corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica (con spostamento del turno di riposo), siano tenuti a prestare lavoro la domenica.

Indennità di turno

le indennità di turno o comunque le maggiorazioni retributive corrisposte per lavoro normalmente prestato in base a un orario articolato su turni, sempre a condizione che le stesse siano correlate a incrementi di produttività, competitività e redditività.

Ulteriori istituti agevolabili

Ad ogni buon conto l'accordo territoriale o aziendale può disciplinare autonomamente istituti previsti dal Ccnl o replicarne i contenuti, ovvero recepire i contenuti di prassi aziendale e di accordi plurimi individuali, accordando la facoltà di assoggettamento a imposta sostitutiva del 10% anche ad istituti ulteriori a quelli sopra richiamati.

Requisiti degli accordi e dei contratti collettivi aziendali

La disposizione in esame assoggetta ad imposta sostitutiva le sole somme che siano state erogate ai dipendenti del settore privato "in attuazione" di quanto previsto da accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali volti a determinare una maggiore produttività del lavoro e "in corso di efficacia", ossia stipulati prima del 2011 e anche in forza di clausola di "ultrattività", o, se stipulati nel 2011, a far data dalla stipula, non potendo l'autonomia collettiva disporre retroattivamente in materia fiscale. Non esiste un onere di tipo formale, ragione per cui possono concorrere a definire le somme correlate a incrementi di produttività anche gli accordi collettivi non

cristallizzati in un documento cartolare e cionondimeno riconducibili, a livello di fonti del diritto, al generale principio di libertà di azione sindacale di cui all'art. 39 Cost., essendo peraltro sufficiente l'intervento di un qualsiasi agente collettivo in rappresentanza degli interessi dei lavoratori. Non può tuttavia non rilevarsi come, ai fini della prova e allo scopo di scongiurare contenziosi sul punto, sia indispensabile la formalizzazione per iscritto, ritenendosi pienamente valida la detassazione accordata sulla base di accordi non scritti, e successivamente redatti in forma documentale, sempreché sia possibile la prova della preesistenza dell'accordo orale.

Operazioni di conguaglio

Errato assoggettamento ad imposta sostitutiva

Alla luce di tali criteri normativi e di prassi di riferimento, i datori di lavoro sono chiamati ad effettuare il versamento, senza applicazione di sanzioni entro il 16 dicembre 2011, della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versato e l'importo effettivamente dovuto in applicazione delle ritenute ordinarie sui redditi di lavoro dipendente, comprensiva di interessi, qualora abbiano erogato, entro il mese di febbraio 2011, importi assoggettati a imposta sostitutiva del 10% prima dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero del lavoro con la circolare congiunta 3/2011, e quindi della stipula del relativo contratto territoriale o aziendale. Resta inteso che l'errato assoggettamento a imposta sostitutiva del 10% derivante dalla insussistenza degli ulteriori requisiti delineati da normativa e prassi, nonché l'assoggettamento di importi erogati dopo il mese di febbraio in mancanza di contratto territoriale o aziendale incorrono invece nelle normali sanzioni previste in caso di ritardati od omessi versamenti diretti (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).

Ulteriori operazioni correttive

In occasione del termine del periodo di imposta 2011, però, il datore di lavoro, oltre ad aver eventualmente effettuato le operazioni di cui sopra, dovrà anche procedere, nell'ambito delle operazioni di conguaglio fiscale, a mettere in atto alcuni correttivi diretti alla corretta applicazione del regime di tassazione, tanto ordinaria quanto sostitutiva.

Rispetto alla necessità di tali correttivi occorre infatti tenere in considerazione il ricorrere di particolari circostanze:

Tassazione ordinaria più favorevole

come previsto dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 49/E/2008, il sostituto d'imposta, nel caso in cui il totale delle imposte dovute con applicazione della tassazione ordinaria risulti

inferiore a quello ottenuto con applicazione della tassazione sostitutiva (ad esempio per effetto di detrazioni o deduzioni comunicate in corso d'anno dal dipendente), è tenuto a sottoporre a tassazione ordinaria tutti i redditi erogati nell'anno al lavoratore, dandone adeguata informativa al lavoratore interessato;

Opzione del lavoratore

anche nel caso in cui sia lo stesso lavoratore che, in difformità a quanto in precedenza dichiarato al proprio datore, rinuncia al regime di tassazione favorevole con opzione a fine anno per la tassazione ordinaria delle somme erogate a fronte di incrementi di produttività, il datore di lavoro è tenuto a sottoporre a tassazione ordinaria tutti i redditi erogati nell'anno al lavoratore;

Pluralità di rapporti in corso d'anno

In presenza di una pluralità di rapporti di lavoro intervenuti nel corso del 2011, ad esempio in caso di nuove assunzioni, di operazioni straordinarie o della compresenza di più rapporti a tempo parziale, il dipendente dovrà informare il proprio datore di lavoro della presenza di eventuali somme già assoggettate all'imposta sostitutiva del 10% presso altri datori di lavoro, al fine della verifica del limite di € 6.000,00 per i redditi detassabili in via alternativa. In caso di accertato superamento di tale soglia, il datore di lavoro che effettua il conguaglio complessivo di fine anno dovrà sottoporre a tassazione ordinaria i redditi eccedenti tale limite;

Mancato assoggettamento a tassazione sostitutiva

In caso di mancato assoggettamento di importi riconducibili a incrementi di produttività e in attuazione di accordi o contratti collettivi territoriali o aziendali, le somme in questione confluiranno nell'imponibile assoggettato a tassazione sostitutiva e saranno sottratte all'imponibile fiscale assoggettato a tassazione ordinaria, con rideterminazione delle detrazioni fiscali per reddito di lavoro dipendente e carichi familiari laddove richiesti o spettanti.

Conguaglio contributivo

Sgravio contributivo 2008-2010

In merito al conguaglio contributivo occorre ricordare che, al fine di sostenere la competitività, l'art. 1, c. 67, legge n. 247/2007, di attuazione del Protocollo Welfare 23 luglio 2007, aveva concesso in via sperimentale, per il triennio 2008-2010, a domanda da parte delle imprese e nel limite delle risorse stanziare in un apposito Fondo, uno sgravio contributivo sulle erogazioni retributive premiali delle quali siano incerti la corrispondenza o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa

e dei suoi risultati (per la fruizione dello sgravio è sufficiente la sussistenza di uno solo di questi parametri).

Sgravio contributivo 2011

Nel periodo 1° gennaio-31 dicembre 2011 tali somme continueranno a beneficiare dello sgravio contributivo (art. 53, c. 2, d.l. 78/2010; art. 1, c. 47, legge n. 220/2010) nei limiti delle risorse stanziata a tal fine per il medesimo anno 2011 ai sensi del quarto periodo dell'art. 1, c. 68 della citata legge n. 247/2007.

Condizioni per fruire dell'agevolazione

Rispetto alla disciplina richiamata nel presente testo con riguardo alle condizioni per fruire del regime fiscale ex art. 1, c. 47, legge n. 220/2010, ai fini della fruizione dello sgravio contributivo, i contratti collettivi aziendali e territoriali, ovvero di secondo livello devono:

- essere sottoscritti dai datori di lavoro e depositati, qualora il deposito non sia già avvenuto, a cura dei medesimi datori di lavoro o dalle associazioni a cui aderiscono, presso la Direzione provinciale del lavoro entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del D.M. 17 dicembre 2009;
- prevedere erogazioni incerte nella corresponsione o nel loro ammontare e correlate a parametri atti a misurare gli aumenti di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati (è sufficiente la sussistenza di uno solo di questi parametri).

Nel caso di contratti territoriali, qualora non sia possibile la rilevazione di indicatori a livello aziendale, sono ammessi i criteri di erogazione legati agli andamenti delle imprese del settore sul territorio.

Inoltro all'Inps delle domande di sgravio

Si resta pertanto in attesa delle istruzioni operative per procedere all'inoltro all'Inps, esclusivamente per via telematica e anche con riferimento ai lavoratori iscritti ad altri Enti previdenziali, delle domande utili a richiedere lo sgravio contributivo.

D'altro canto, non risulta ancora emanato, alla data di pubblicazione del presente intervento, il decreto del Ministero del lavoro di individuazione dell'ambito di applicazione e delle modalità di ammissione al beneficio contributivo con riferimento agli importi erogati nel 2010.

Limiti dello sgravio

Ad ogni buon conto, ai sensi dell'art. 1, c. 67, legge n. 247/2007, i limiti e le misure dello sgravio risultano così articolate:

- l'importo annuo complessivo delle erogazioni di cui al presente comma ammesse allo sgravio è stabilito entro il limite massimo del 5% della retribuzione contrattuale percepita;
- entro il limite massimo di 25 punti dell'aliquota a carico del datore di lavoro (resta escluso il contributo dello 0,30%, ex art. 25, c. 4 della legge n. 845/1978, versato ad integrazione della contribuzione per la disoccupazione involontaria). L'aliquota deve essere considerata al netto delle riduzioni contributive per assunzioni agevolate e, in agricoltura, deve essere al netto delle agevolazioni per territori montani e svantaggiati;
- sgravio totale sulla quota del lavoratore (non costituisce oggetto di sgravio il contributo dell'1%, ex art. 3-ter della legge n. 438/1992, dovuto sulle quote di retribuzione eccedenti il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile).

Esempio n. 1

Retribuzione lorda corrisposta al lavoratore, da assoggettare a conguaglio contributivo e conguaglio fiscale, inclusi gli importi assoggettati a tassazione sostitutiva. Determinazione dell'imposta sostitutiva e imputazione dei redditi a conguaglio fiscale.

- Retribuzione lorda annuale corrisposta al lavoratore dipendente: € 38.814,00
- importo lordo corrisposto al lavoratore dipendente, correlato ad incrementi di produttività, competitività e redditività, incluso nel reddito totale di cui sopra: € 1.715,00
- aliquota fiscale agevolata da applicare agli importi ammessi a detassazione: 10%
- aliquota contributiva Inps c/dipendente: 9,19%

a) Determinazione dell'imposta da applicare alle somme corrisposte al lavoratore dipendente, correlate ad incrementi di produttività, competitività e redditività:

- somma corrisposta al lavoratore, ammessa a detassazione: € 1.715,00 -
- 9,19% c/dipendente: € 157,61 =
- imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva del 10%: € 1.557,39 *
- aliquota agevolata da applicare agli importi ammessi a detassazione: 0,10 =
- importo dell'imposta: € 155,74

b) Determinazione del conseguente reddito da lavoro dipendente da assoggettare a tassazione ordinaria e da destinare a conguaglio:

- retribuzione lorda da lavoro dipendente: € 38.814,00 -
- 9,19% c/dipendente: € 3.565,72 =
- imponibile fiscale assoggettato a tassazione ordinaria: € 35.248,28 -
- imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva del 10%: € 1.557,39 =
- imponibile fiscale corretto, da assoggettare a tassazione ordinaria, con conguaglio fiscale di fine anno: € 33.680,89

Esempio n. 2

Erroneo assoggettamento ad imposta sostitutiva del 10% per somme non determinate da accordo aziendale scritto nel mese di febbraio 2011.

- Retribuzione annuale lorda: € 35.410,00
- somma corrisposta ed assoggettata erroneamente a tassazione sostitutiva, pur in assenza di accordo aziendale scritto a febbraio 2011: € 260,00
- mancata regolarizzazione della posizione al 16.12.2011
- in sede di conguaglio di fine anno il sostituto di imposta provvede alla corretta imputazione a tassazione ordinaria delle somme erroneamente "detassate".
- Retribuzione annuale lorda: € 35.410,00 +
- somma corrisposta ed assoggettata erroneamente a tassazione sostitutiva: € 260,00 =
- imponibile previdenziale, incluse le somme erroneamente sottoposte a tassazione sostitutiva: € 35.670,00 -
- 9,19% aliquota contributiva c/ dipendente: € 3.278,073 =
- imponibile fiscale corretto: € 32.391,927

In sede di ravvedimento, al 16 gennaio 2012, verranno versate le imposte dovute, così come ricalcolate in sede di conguaglio fiscale, maggiorate degli interessi maturati dal febbraio 2011 al 16 dicembre 2011, in aggiunta agli ulteriori interessi dovuti per il periodo dal 16 dicembre 2011 al 16 gennaio 2012, oltre alla sanzione ridotta.

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.

INSERIRE IMMAGINE EVENTI BPOINT