

INDICE

Ammessa la deduzione IRAP ai fini reddituali	1	IVA	14
Premessa	1	IRAP	14
Deducibilità parziale dell'IRAP	1	Contribuenti minimi	15
Rimborso: soggetti destinatari	1	Fiscalità differita	15
Mutui a tasso variabile, limite al 4%	3	Rilevanza dell'effetto traslativo nella locazione con clausola di trasferimento della proprietà	17
Premessa	3	L'effetto traslativo nella locazione con clausola di trasferimento della proprietà	17
Disciplina dei mutui variabili	3	Il criterio di competenza economica	17
Mutui che rientrano nell'agevolazione	3	Il principio di derivazione	17
Sì alla detrazione del 55% per la sostituzione del portone di ingresso e per l'impianto di climatizzazione invernale	5	L'interpretazione della Risoluzione dell'Agenzia Entrate n. 11/E/2009	18
Premessa	5	Libri sociali in forma digitale	21
Sostituzione del portone d'ingresso	5	Conservazione e deposito: lettura della situazione passata	21
Sostituzione parziale dell'impianto di climatizzazione invernale	6	Le modalità di vidimazione informatica	22
Interventi di riqualificazione energetica e D.L. n. 185 del 29 novembre 2008	6	Come assolvere l'imposta di bollo	22
Credito d'imposta per nuove assunzioni: verifica annuale della base occupazionale	7	L'opzione IRAP per il 2009 per società di persone e persone fisiche in contabilità ordinaria	23
Mantenimento del livello occupazionale	7	Determinazione base imponibile IRAP per imprese individuali e società di persone	23
Obbligo di comunicazione	7	Opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo il criterio previsto per le società di capitali	24
Il modello C/IAL	7	Termine di presentazione	25
Casi pratici	8	Modalità di presentazione	25
Riassegnazione delle risorse divenute disponibili	10	Il modello	26
Le spese di rappresentanza: limiti alla deducibilità	11	CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	29
Nuovi criteri di deducibilità	11		
Spese di vitto e alloggio	12		
Nuovi limiti di deducibilità	13		
Imprese di nuova costituzione	13		
Costi deducibili integralmente	14		
Richiesta di informazione da parte dell'Agenzia	14		

AMMESSA LA DEDUZIONE IRAP AI FINI REDDITUALI

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

Con l'articolo 6 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, è ammessa, a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, la possibilità di dedurre l'Irap dalla base imponibile. La deducibilità sarà ammessa nella misura del 10%.

Premessa

Dal 29 novembre 2008 è in vigore, al fine di ridisegnare, in funzione anti-crisi, il quadro strategico nazionale, il decreto legge n. 185/2008, attualmente all'esame del Senato per la conversione in legge definitiva, recante misure urgenti a sostegno della famiglia, del lavoro, dell'occupazione e dell'impresa.

Deducibilità parziale dell'IRAP

Tra le disposizioni di rilievo introdotte dal citato decreto rientra l'articolo 6, che prevede, già a partire dalle dichiarazioni dei redditi relative al 2008, la parziale deducibilità dell'Irap applicata sia sull'Ires che sull'Irap ed effettuata, secondo il principio di cassa, in base all'articolo 99 del Tuir.

La deduzione di cui all'articolo 6 del decreto legge n. 185 del 2008 è ammessa, a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, nella misura del 10%.

Tale misura è **forfetariamente riferita all'Irap dovuta sulla quota imponibile:**

- **degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati;**
- **ovvero, delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti.**

In sostanza, la base imponibile sulla quale si determina la quota di Irap deducibile dalle imposte sui redditi nella citata misura del 10% si compone essenzialmente di due macro-classi: gli **oneri finanziari ed il costo del lavoro.**

Nota bene

In materia, si attendono più specifici chiarimenti dalle Entrate.

La deduzione in questione si estende a tutti i soggetti passivi Irap e, pertanto, interessa anche l'Irpef delle imprese individuali, dei lavoratori autonomi e dei soci delle società personali.

Rimborso: soggetti destinatari

Oltre all'introduzione parziale delle deducibilità dell'Irap, il citato articolo 6 del decreto legge n. 185 del 2008 ha previsto anche la possibilità di recupero delle maggiori imposte versate, negli anni precedenti al 2008, a causa della totale indeducibilità dell'Irap.

- «..spetta il rimborso delle imposte sul reddito, previa rideterminazione della base imponibile al netto del 10 per cento dell'Irap assolta nel periodo d'imposta» e, quindi, il rimborso richiesto per la quota delle imposte dirette corrispondente all'Irap riferibile agli interessi passivi ed alle spese di lavoro dipendente **spetta limitatamente alle sole imposte dirette, ricalcolate al netto del 10 per cento dell'Irap assolta nel periodo di imposta** così come sopra indicato.

Hanno diritto al rimborso:

- coloro che, alla data del 29 novembre 2008, hanno già presentato istanza di rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;
- e coloro che, alla data del 29 novembre 2008, non hanno presentato l'istanza di rimborso ma sono tenuti a presentarla all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica qualora sia ancora pendente il termine (48 mesi) stabilito dall'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973.

Per entrambi i casi, **l'esecuzione del rimborso segue:**

- **l'ordine cronologico** di presentazione delle domande;
- **il limite di spesa** pari a:
 - 100 milioni di euro per l'anno 2009;
 - 500 milioni di euro per l'anno 2010;
 - 400 milioni di euro per l'anno 2011.

Osserva:
 Successivi provvedimenti legislativi avranno il compito di integrare le risorse necessarie al completamento dei rimborsi.

Riepilogo

LE MISURE DEL D.L. 185/2008 PER LA DEDUCIBILITA' DELL'IRAP	
PARZIALE DEDUCIBILITA' per i periodi d'imposta dal 2008	RIMBORSI per gli anni precedenti al 2008:
<p>A decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008 è prevista:</p> <ul style="list-style-type: none"> • una deduzione IRAP nella misura forfetaria del 10% applicabile sia sull'IRES che sull'IRPEF. 	<ul style="list-style-type: none"> • chi ha già presentato domanda di rimborso dell'IRAP contestandone la sua indeducibilità: avrà un <u>rimborso IRPEF o IRES per un importo pari al massimo al 10% dell'IRAP versata;</u> • chi, invece, non ha presentato domanda di rimborso: <u>potrà farlo ora per i periodi non ancora caduti in prescrizione (48 mesi dalla data del versamento).</u>
<p>Un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate avrà il compito di stabilire:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le modalità di presentazione delle istanze • ed ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo 6. 	

MUTUI A TASSO VARIABILE, LIMITE AL 4%

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

Il **decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008** ha stabilito, **per coloro che hanno acceso un mutuo a tasso variabile**, che l'importo a carico del mutuatario delle rate dei mutui sottoscritti **entro il 31 ottobre 2008** per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione dell'abitazione principale **non possa superare il 4%**, con l'accollo da parte dello Stato dell'eventuale eccedenza. Per i mutui a tasso variabile sottoscritti **a partire dal 1° gennaio 2009**, il tasso di riferimento sarà costituito dal tasso sulle operazioni di rifinanziamento principale della Banca Centrale Europea (articolo 2 del dl n. 185 del 2008).

Premessa

Numerose sono le misure a sostegno delle famiglie, dell'occupazione e del rilancio delle imprese introdotte dal decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008.

In particolare, per quanto riguarda il sostegno delle famiglie, viene definito un tetto massimo raggiungibile dai mutui a tasso variabile contratti da privati per l'acquisto della prima casa e che arriva al **4%**.

Disciplina dei mutui variabili

Nello specifico, **l'articolo 2 del citato decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008** prevede che:

- per i mutui sottoscritti entro il 31 ottobre 2008:
 - le rate variabili 2009 a carico del mutuatario, non possono superare il 4%,
 - nel caso in cui il tasso in questione superi la soglia del 4%, infatti, interviene lo Stato che si farà carico della parte eccedente sotto forma di credito d'imposta per le banche;
- per i nuovi mutui sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2009:
 - il saggio di base è costituito dal tasso sulle operazioni di rifinanziamento principale della Banca Centrale Europea.

Secondo quanto previsto dalla norma in questione, l'importo delle rate, a carico del

mutuatario, dei mutui a tasso non fisso da corrispondere nel corso del 2009 è calcolato con riferimento al maggiore tra:

- il 4% senza spread¹, spese varie o altro tipo di maggiorazione e
- il tasso contrattuale alla data di sottoscrizione del contratto.

Nota bene:

Tale criterio di calcolo non si applica nel caso in cui le condizioni contrattuali determinano una rata di importo inferiore.

Mutui che rientrano nell'agevolazione

Quanto esposto vale:

- **per i mutui sottoscritti entro 31 ottobre 2008** da persone fisiche per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione della prima casa, con eccezione delle abitazioni di categoria catastale:
 - **A/1**, abitazioni di tipo signorile;
 - **A/8**, abitazione in villa;
 - **A/9**, castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici,
- e per **i mutui rinegoziati** entro la stessa data, in applicazione dell'articolo 3 del decreto legge n. 93 del 27 maggio 2008.

Si ricorda che il mutuo rinegoziato è quello per il quale il debitore abbia chiesto alla banca di bloccare il tasso variabile e di fissarlo a livello del 2006, riportando su un conto parallelo l'eccedenza, da regolare alla scadenza del mutuo originari. In tale ipotesi, gli effetti dell'agevolazione introdotta dal D.L. 185/2008 si producono sul conto di finanziamento accessorio, ovvero, a partire dal momento in cui il conto di finanziamento accessorio ha un saldo pari a zero, sulle rate da corrispondere nel corso del 2009.

Per i **nuovi mutui sottoscritti a partire dal 1° gennaio 2009**, invece, la norma dispone che le banche che offrono alla clientela mutui garantiti da ipoteca per l'acquisto dell'abitazione

¹ Si tratta del ricarico che ogni banca decide di aggiungere al tasso di base quale proprio ricavo.

principale devono assicurare ai medesimi clienti:

- la **possibilità di stipulare tali contratti a tasso variabile indicizzato al tasso sulle operazioni di rifinanziamento principale della Banca centrale europea (saggio Refi) .**

Osserva:

Per i mutui sottoscritti nel periodo compreso tra il 1° novembre 2008 e il 31 dicembre 2008 la l'articolo 2 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008 non prevede alcunché.

Le modalità di calcolo delle rate dei mutui a tasso d'interesse variabile trovano applicazione nei confronti dei **mutui garantiti da ipoteca,**

nonché dei **mutui accollati anche a seguito di frazionamento.**

Viene, infine, stabilito che agli atti di consenso alle **surrogazioni** relative ai mutui per:

- acquisto;
- ristrutturazione;
- costruzione;

dell'abitazione principale, contratti dai soggetti per cui è prevista la rinegoziazione obbligatoria, **non si applicano più gli onorari notarili,** bensì solo le spese.

Per le operazioni di portabilità, inoltre, **non devono essere applicati costi di alcun genere** nei confronti dei clienti.

SÌ ALLA DETRAZIONE DEL 55% PER LA SOSTITUZIONE DEL PORTONE DI INGRESSO E PER L'IMPIANTO DI CLIMATIZZAZIONE INVERNALE

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

Con due risoluzioni, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che **la detrazione del 55%**, prevista per gli interventi di risparmio energetico degli edifici esistenti, **è applicabile anche:**

- in caso di **sostituzione del portoncino dell'ingresso**, a condizione che presenti le caratteristiche tecniche proprie delle finestre in relazione alla riduzione della trasmittanza termica, attestata dalla certificazione rilasciata dal produttore (**Risoluzione Ministeriale n. 475/E del 9 dicembre 2008**);
- in caso di **sostituzione**, anche parziale, di un **impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza**, a condizione che si sia conseguito l'indice di risparmio previsto dal Decreto 11 marzo 2008 del Ministero dello Sviluppo Economico (**Risoluzione Ministeriale n. 458/E del 1° dicembre 2008**).

Premessa

La detrazione IRPEF del 55% per gli interventi di risparmio energetico realizzati su edifici esistenti, introdotta nel nostro ordinamento tributario dall'articolo 1, commi da 344 a 349 della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge finanziaria 2007) limitatamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 ed estesa, successivamente, dall'articolo 1, comma 20 della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 anche alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2010, **è stata oggetto di interpello delle Risoluzioni Ministeriali n. 475/E del 9 dicembre 2008 e n. 458/E del 1° dicembre 2008** dell'Agenzia delle Entrate.

Sostituzione del portone d'ingresso

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione Ministeriale n. 475/E del 9 dicembre 2008**, ha trattato un interpello avente ad oggetto la possibilità di usufruire della detrazione del 55% per la sostituzione del portone d'ingresso con uno nuovo per il quale il

produttore ha attestato i requisiti di trasmittanza termica richiesti dalla normativa in materia.

Con tale risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, ai sensi **dell'articolo 1, comma 345 della Legge n. 296 del 2006** (che disciplina l'applicazione dell'agevolazione per gli interventi di risparmio energetico realizzati sull'involucro di edifici esistenti e riguardanti le strutture opache, orizzontali o verticali e le finestre, comprensive degli infissi), **del D.M. 11 marzo 2008** (che disciplina i requisiti di trasmittanza termica che tali lavori devono raggiungere per beneficiare della detrazione, per le spese sostenute dal periodo di imposta 2008), e **del D.M. 19 febbraio 2007** (che disciplina gli adempimenti procedurali che i contribuenti devono osservare per il riconoscimento dell'agevolazione), **la detrazione del 55%**, nel caso in esame, è riconosciuta in presenza delle seguenti condizioni:

- se si considera il portoncino d'ingresso alla stregua delle strutture opache verticali, su cui sono effettuati lavori di coibentazione per conseguire gli indici di risparmio energetico richiesti;

Osserva:

Il risparmio energetico conseguito nei lavori di ristrutturazione deve essere comprovato da specifica documentazione indicata dal decreto interministeriale del 19 febbraio 2007. In particolare, sono richieste:

- ✓ l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato (verifica e attestazione a garanzia di rispondenza dell'intervento eseguito ai requisiti tecnici richiesti);
- ✓ l'attestato di certificazione o qualificazione energetica;
- ✓ la scheda informativa relativa all'esecuzione dell'intervento.

- oppure, si assimila il portoncino d'ingresso ad una porta finestra, e quindi con le stesse componenti costruttive degli infissi.

Osserva:

L'asseverazione, può essere sostituita da una certificazione del produttore che attesti il rispetto degli stessi requisiti previsti per gli interventi sull'involucro degli edifici, corredata dalle certificazioni dei singoli componenti rilasciate nel rispetto della normativa UE in materia di attestazione di conformità del prodotto. Inoltre, per i lavori di rifacimento interno delle singole unità immobiliari non è richiesto l'attestato di certificazione (o di riqualificazione) energetica.

Sostituzione parziale dell'impianto di climatizzazione invernale

Con la **Risoluzione Ministeriale n. 458/E del 1° dicembre 2008**, l'Agenzia delle Entrate, ha trattato, invece, un interpellato avente ad oggetto la possibilità di un'impresa, che distribuisce sul mercato italiano impianti di climatizzazione per conto di un gruppo facente capo a una società straniera (di cui essa stessa fa parte), di usufruire della detrazione del 55% per la **sostituzione di alcune unità terminali del riscaldamento autonomo primario** (radiatore o fan coil) **e la vecchia pompa di calore del sistema di riscaldamento primario** (mantenendo la caldaia autonoma esistente), **con una pompa di calore ad alta efficienza**, considerato che i lavori sono effettuati presso gli immobili dove l'istante svolge la propria attività e che i manufatti utilizzati provengono dalle consociate del gruppo.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- ai fini della fruizione dell'agevolazione in esame è necessario che **l'intervento riguardi l'integrale sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza**, restando conseguentemente irrilevante, ai fini fiscali, l'ipotesi in cui la pompa di calore vada a sostituire "alcune unità terminali del riscaldamento autonomo" ovvero "la vecchia pompa di calore a riscaldamento integrativo".

Nota bene

Nel caso in esame, trattandosi di interventi parziali che non prevedono la sostituzione integrale dell'impianto di climatizzazione invernale, la detrazione del 55% potrà pur sempre essere fruita **a condizione che:**

- ✓ dall'esecuzione degli interventi medesimi, realizzati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, derivi una riduzione dell'indice di prestazione energetica non superiore ai valori definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008;

- ✓ e che la riduzione della trasmittanza termica sia riferibile all'edificio nel suo complesso considerato;

E' stato, inoltre, precisato che:

- per tutti gli interventi eseguiti, non assume alcuna rilevanza la categoria catastale di appartenenza del fabbricato, né il titolo in base al quale l'immobile rientra nella disponibilità del contribuente, potendo essere agevolati anche gli interventi realizzati sugli immobili posseduti o detenuti in virtù di un contratto di locazione;
- nell'ipotesi in cui i materiali impiegati per l'esecuzione dell'intervento siano forniti all'impresa da società appartenenti al medesimo gruppo industriale di cui la stessa fa parte, la detrazione si applica sui relativi costi sostenuti, a condizione che tali beni siano acquistati da imprese residenti, e che il prezzo di cessione sia determinato in base al "valore normale", definito dall'art.9, comma 3, del D.P.R. 917/1986 - TUIR.

Interventi di riqualificazione energetica e D.L. n. 185 del 29 novembre 2008

E' il caso, in questa sede, di segnalare che, per effetto del **D.L. n. 185/2008**, così come modificato in sede di conversione alla Camera (alla data della redazione del presente articolo il D.L. in parola è all'esame del Senato), **per le spese di riqualificazione energetica degli edifici sostenute nel 2008** restano invariate le regole di fruizione del credito d'imposta previste dalla Finanziaria 2008, mentre:

- per le spese sostenute a **decorrere dal 1° gennaio 2009:**
 - i contribuenti interessati devono inviare all'Agenzia delle entrate apposita comunicazione, secondo i termini e le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto anticrisi;
 - la detrazione d'imposta lorda **deve essere ripartita in 5 rate annuali di pari importo**. Non è più possibile, quindi, per il contribuente scegliere in quante rate suddividere l'importo derivante dalla detrazione in esame.

CREDITO D'IMPOSTA PER NUOVE ASSUNZIONI: VERIFICA ANNUALE DELLA BASE OCCUPAZIONALE

di Andrea Barone

I datori di lavoro che hanno ottenuto l'accoglimento, anche parziale, dell'istanza di attribuzione del credito d'imposta per nuove assunzioni nelle aree svantaggiate, devono presentare il modello della comunicazione (mod. C/IAL) per trasmettere i dati relativi alla verifica annuale del mantenimento del livello occupazionale.

La comunicazione C/IAL deve essere presentata, in via telematica, dal 2 febbraio a 31 marzo 2009 utilizzando il prodotto di gestione denominato "COMUNICAZIONE IAL" reso disponibile sul sito internet dell'Agencia delle entrate.

Mantenimento del livello occupazionale

Anche la nuova versione del **bonus assunzioni** (art. 2, commi da 539 a 547, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244) prevede la verifica annuale del mantenimento del livello occupazionale raggiunto.

Il comma 545, lettera a), stabilisce la decadenza dal diritto a fruire del bonus "se, su base annuale, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, a tempo indeterminato e a tempo determinato, compresi i lavoratori con contratti di lavoro con contenuto formativo, risulta inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2007 ed il 31 dicembre 2007".

La verifica della decadenza consiste, quindi, nel raffronto tra la media dei lavoratori complessivamente in forza presso il datore di lavoro nel periodo 1° gennaio – 31 dicembre di ciascun anno per cui si richiede il credito d'imposta e la media dei dipendenti complessivamente occupati nell'anno 2007.

Se la media di periodo (es. 1/1/2008 – 31/12/2008) è superiore alla media "storica" (calcolata con riferimento all'anno 2007), il datore di lavoro può continuare a beneficiare dell'incentivo fiscale. In caso contrario, negli anni successivi (2009 e 2010) il datore di lavoro non può più fruire del bonus neoassunti .

Pertanto, l'ipotesi di decadenza deve essere valutata con parametri più ampi rispetto a quelli utilizzati per la fruibilità mensile del credito d'imposta, in quanto il datore di lavoro deve considerare tutte le tipologie di dipendenti in forza. Il legislatore, introducendo la causa di decadenza, ha inteso tutelare "l'effettività dell'incremento della base occupazionale raggiunta per effetto delle nuove assunzioni" (circ. Agenzia delle entrate 10 luglio 2008, n. 48, § 8 "Cause di decadenza").

La decadenza opera a partire dall'anno successivo a quello di rilevazione della diminuzione occupazionale complessiva.

Obbligo di comunicazione

I datori di lavoro ammessi al beneficio fiscale hanno l'obbligo di presentare una comunicazione telematica attestante il mantenimento dell'incremento occupazionale su base annua (art. 6, comma 4, del DM 12/3/2008). La comunicazione (mod. C/IAL) deve essere presentata **dal 1° febbraio al 31 marzo di ciascuno degli anni 2009, 2010 e 2011** al Centro Operativo di Pescara e costituisce il presupposto per fruire, nell'anno in cui la stessa deve essere presentata, della quota di credito già prenotata.

Il mancato invio della comunicazione comporta l'applicazione dell'istituto della decadenza.

Il modello C/IAL

Il modello di comunicazione C/IAL è composto da:

- il **frontespizio** contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali, i dati identificativi del datore di lavoro beneficiario del credito d'imposta, la dichiarazione resa dal medesimo e la sottoscrizione della comunicazione;
- il **quadro A**, contenente i dati relativi alle basi occupazionali di riferimento della verifica annuale del livello occupazionale;

- il **quadro B**, da compilare solo nel caso in cui il credito spettante sia inferiore a quello concesso, contenente i dati relativi al numero dei lavoratori per i quali spetta il credito e all'ammontare del credito d'imposta spettante.

Casi pratici

Esempio 1

Nel corso del 2008 il datore di lavoro ha assunto un lavoratore a tempo indeterminato, per il quale ha fruito del bonus fiscale nella misura di 333 euro mensili.

La media occupazionale complessiva rilevata nel 2008 è pari a 10.

La media "storica" complessiva (riferita all'anno 2007) è pari a 11.

Poiché si è verificata la causa di decadenza, il datore di lavoro non potrà più fruire del bonus fiscale a partire dall'anno 2009.

Il modello C/IAL non deve essere trasmesso all'Agenzia delle entrate.

Esempio 2

Nel corso del 2008 il datore di lavoro ha assunto un lavoratore a tempo indeterminato, per il quale ha fruito del bonus fiscale nella misura di 333 euro mensili.

La media occupazionale complessiva rilevata nel 2008 è pari a 10.

La media "storica" complessiva (riferita all'anno 2007) è pari a 9.

Il datore di lavoro, per continuare a fruire del bonus fiscale, è tenuto ad attestare il mantenimento del livello occupazionale, presentando all'Agenzia delle entrate, per via telematica, il modello di comunicazione C/IAL.

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA: LIMITI ALLA DEDUCIBILITÀ

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 5 del 2 febbraio 2009

A cura di Roberta Aiolfi e Valerio Artina

Dottori commercialisti in Bergamo

LA NOVITÀ

► Requisiti di inerenza e congruità

La Finanziaria 2008 ha previsto che le spese di rappresentanza siano deducibili nel periodo di imposta di sostenimento solo se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa.

Il Decreto 19 novembre 2008, pubblicato sulla G.U. n. 11 del 15 gennaio 2009, ha fissato i suddetti limiti per la deducibilità delle spese di rappresentanza; le disposizioni del suddetto decreto si applicano alle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

► Riferimenti normativi e di prassi

- Ministero dell'Economia e delle finanze, Decreto 19 novembre 2008

La Finanziaria 2008 ha previsto che "Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50".

Con decreto 19 novembre 2008 vengono fissate le **linee guida** da seguire per la determinazione delle spese di rappresentanza; è stata, quindi, interamente rivista la precedente normativa in materia di spese di rappresentanza, in base alla quale le spese di rappresentanza erano ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare, ripartito nell'arco di cinque anni.

Nuovi criteri di deducibilità

Il Decreto 19 novembre 2008 attua le disposizioni introdotte con la Finanziaria per il 2008 dettando disposizioni circa la **valutazione dell'inerenza e della congruità** applicabili alle spese di rappresentanza (art. 108, comma 2, secondo periodo, del T.U.I.R. - cfr. Tavola n. 1). Le disposizioni del suddetto decreto si applicano alle spese sostenute **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007** (per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, con decorrenza dal 2008).

In linea generale si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza le spese sostenute e documentate indicate nella Tavola n. 2.

Per quanto riguarda i **punti da 1 a 4** della Tavola n. 2 il criterio dell'inerenza deve considerarsi rispettato a priori; dovrà quindi essere verificato solo il **limite di deducibilità** con riferimento ai ricavi.

Per quanto riguarda, invece, il **punto 5** sarà necessario verificare la finalità promozionale o di pubbliche relazioni sia con riferimento alla "**ragionevolezza**", in considerazione dei potenziali benefici economici, che con riferimento alla coerenza rispetto a quanto praticato dal settore di appartenenza.

Il decreto chiarisce, quindi, che il **principio di riferimento** per le spese di rappresentanza è quello della **gratuità**: possono essere considerate spese di rappresentanza tutte le erogazioni gratuite di beni e servizi da parte dell'impresa.

Tavola n. 1 - Contenuto dell'art. 108, comma 2, secondo periodo, del T.U.I.R.

Art. 108, comma 2, secondo periodo, T.U.I.R. <i>omissis</i> ... Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.
---	---

E' comunque necessario che le spese sostenute siano **inerenti**, e quindi indirizzate a fini promozionali o di pubbliche relazioni. Un ultimo criterio dettato dal decreto è che la spesa sostenuta corrisponda a "criteri di **ragionevolezza**", questo in funzione dei possibili benefici economici che ne possono scaturire, o che, comunque, sia in linea con le pratiche commerciali di settore.

Spese di vitto e alloggio

Si evidenzia che, con decorrenza dal 1° gennaio 2009, la problematica delle spese di rappresentanza in commento si intreccia con il nuovo criterio di deducibilità delle **spese di ristorazione ed alberghiere** che saranno **deducibili** nel limite del 75% del relativo ammontare (art. 109, comma 5, T.U.I.R.).

La Circolare 5 settembre 2008, n. 53, aveva precisato che, considerato che la disposizione che limita al 75% la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande assume carattere di regola generale, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari, si configurino alla stregua di spese di rappresentanza.

Lavoro autonomo

Con particolare riferimento al reddito di lavoro autonomo la suddetta circolare n. 53/2008 ha precisato che, nel quadro delle regole sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo,

le spese di rappre-sentanza sono oggetto di una disciplina fiscale specifica, contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del T.U.I.R., che ne consente la deducibilità nei **limiti dell'1% dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta.

Anche se la nuova formulazione del comma 5 non prevede espressamente la riferibilità della nuova limitazione della deduzione (al 75%) alle spese di rappresentanza, una interpretazione logico-sistematica della nuova norma porta a ritenere che la nuova **riduzione al 75%** debba **concorrere con il limite specifico** già previsto per le spese di rappresentanza, analogamente a quanto previsto, in linea generale, dal primo periodo del comma 5 in discorso in relazione alla concorrenza del limite del 75% del costo con il tetto massimo rappresentato dal 2% dei compensi.

La limitazione al 75% della deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande deve trovare generale applicazione, a prescindere dalla finalità per cui la spesa relativa venga sostenuta. Il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75%, nel caso in cui si configuri come spesa di rappresentanza, deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

Le modifiche introdotte dal D.L. n. 112/2008 non interessano le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura, le quali restano quindi interamente deducibili.

Tavola n. 2 - Definizione di specifiche spese di rappresentanza

Tipologia di spesa	Descrizione
1 Spese per viaggi turistici	Spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa
2 Spese per feste, ricevimenti, altri eventi	Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose
3 Spese per feste, ricevimenti, altri eventi	Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa
4 Spese per feste, ricevimenti, altri eventi	Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa
5 Altre spese per beni e servizi distribuiti gratuitamente	Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza

Nuovi limiti di deducibilità

Le spese di rappresentanza, come sopra definite, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, laddove rispettino specifici limiti commisurati **all'ammontare dei ricavi e proventi** della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo (Tavola n. 3). Con riferimento all'individuazione dell'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica, si deve far riferimento alle **voci A1 ed A5 dello schema di conto economico** contenuto nell'articolo 2425 del codice civile.

Si ritiene, inoltre, che, per le **società holding**, potranno essere considerate, oltre ai ricavi e proventi di cui alle voci di conto economico A1 e A5, anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16 (Risoluzione 10 aprile 2008 n. 143/E).

Si consideri l'esempio di seguito riportato.

Esempio n. 1

Si supponga una società con ricavi e proventi conseguiti nel corso dell'esercizio oggetto di valutazione pari ad euro 60.000.000 e spese di rappresentanza, aventi i requisiti di inerenza e coerenza, sostenute e documentate pari ad euro 500.000.

In tal caso il limite delle spese di rappresentanza deducibili nell'arco dell'esercizio stesso è pari a euro 340.000 determinato come segue:

- 1,3% di euro 10.000.000 = euro 130.000
- 0,5% di euro 40.000.000 = euro 200.000
- 0,1% di euro 10.000.000 = euro 10.000

La differenza di euro 160.000 (= 500.000 - 340.000) non sarà deducibile né nell'esercizio di sostenimento delle spese né negli esercizi successivi.

Imprese di nuova costituzione

Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella

misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

Si consideri l'esempio n. 2.

Esempio n. 2

Si supponga una società costituita nel corso del 2008 che non ha alcun ricavo/provento nel medesimo esercizio, ma che ha attuato una serie di attività promozionali sostenendo spese per complessivi euro 100.000.

Nell'esercizio 2009 la società consegue ricavi della gestione caratteristica per euro 60.000.000 e sostiene spese di rappresentanza, aventi i requisiti di inerenza e coerenza, per euro 250.000.

In tal caso il limite delle spese di rappresentanza deducibili nell'arco dell'esercizio 2009 sarebbe pari ad euro 340.000 determinato come segue:

- 1,3% di euro 10.000.000 = euro 130.000
- 0,5% di euro 40.000.000 = euro 200.000
- 0,1% di euro 10.000.000 = euro 10.000

La società potrà quindi detrarre nel corso dell'esercizio 2009 la totalità delle spese di rappresentanza sostenute nel corso dell'esercizio pari ad euro 250.000 ed euro 90.000 delle spese sostenute nel 2008, per un totale di euro 340.000.

Nell'esercizio 2010 la società consegue ricavi della gestione caratteristica per euro 45.000.000 e sostiene spese di rappresentanza, aventi i requisiti di inerenza e coerenza, per euro 200.000.

In tal caso il limite delle spese di rappresentanza deducibili nell'arco dell'esercizio 2010 sarebbe pari ad euro 305.000 determinato come segue:

- 1,3% di euro 10.000.000 = euro 130.000
- 0,5% di euro 35.000.000 = euro 175.000

La società potrà quindi detrarre nel corso dell'esercizio 2010 la totalità delle spese di rappresentanza sostenute nel corso dell'esercizio pari ad euro 200.000 e la differenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008, pari ad euro 10.000 (euro 100.000 - euro 90.000), in quanto le spese di rappresentanza sostenute nel corso del 2010 sono inferiori all'importo deducibile nel corso dell'esercizio stesso.

Tavola n. 3 - Limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza

Percentuale	Ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica
1,3%	Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica fino a euro 10 milioni
0,5%	Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni
0,1%	Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente euro 50 milioni

Costi deducibili integralmente Beni distribuiti gratuitamente di importo non superiore ad euro 50

Per quanto riguarda il conteggio del limite della deducibilità delle spese di rappresentanza, non si devono considerare le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, che risultano deducibili per l'intero ammontare, come previsto dal terzo periodo del comma 2 dell'art. 108 del T.U.I.R., così come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. p), della legge n. 244/2007.

Tale importo deve assumersi al lordo dell'IVA eventualmente indetraibile (cfr. la Tavola n. 4) in base all'art. 19-bis1, comma 1, lett. h), come meglio indicato di seguito.

Tavola n. 4 - Determinazione dell'imponibile ai fini dell'integrale deducibilità degli omaggi

Aliquota IVA	Valore unitario massimo
4%	Imponibile euro 48,08
10%	Imponibile euro 45,45
20%	Imponibile euro 41,67

Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti

Sono interamente deducibili, non essendo considerate spese di rappresentanza, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Per le imprese la cui **attività caratteristica** consiste nell'**organizzazione di manifestazioni fieristiche** e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili.

Non sono soggette altresì ai predetti limiti le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti **beni e servizi prodotti dall'impresa** o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

In tutti i casi sopra esposti la deducibilità delle erogazioni e delle spese ivi indicate è, tuttavia, subordinata alla tenuta di **un'apposita documentazione** dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Richiesta di informazione da parte dell'Agenzia

Con riferimento alle spese che possono essere considerate "di rappresentanza" come sopra definito, l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono **invitare** i contribuenti a fornire **indicazione**, con riferimento all'ammontare complessivo, distinto per natura, **delle erogazioni effettuate** nel periodo d'imposta e **dell'ammontare dei ricavi e proventi** derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità. L'invito può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro e l'ammontare complessivo delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti interamente deducibili.

IVA

L'imposta sul valore aggiunto sulle spese di rappresentanza è indetraibile, salvo per le **cessioni gratuite**, per le quali l'art. 19-bis1, comma 1, lett. h), D.P.R. n. 633/1972 prevede che il limite previsto per la detraibilità della relativa imposta sia rimasto fermo ad euro 25,82.

Si evidenzia, inoltre, che la detrazione IVA per **prestazioni alberghiere/ristorazione**, entrata in vigore dal 1° settembre 2008, non si estende ai servizi che rientrano nella definizione di spese di rappresentanza, come chiarito nella Circolare 5 settembre 2008 n. 53/E. Per tali spese, infatti, continua a trovare applicazione la disposizione dell'art. 19-bis1, lett. h) – non modificata dal D.L. n. 112/2008 – che sancisce l'oggettiva indetraibilità dell'imposta afferente tali spese.

IRAP

Si ricorda che, con decorrenza dal 2008, il limite di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui al decreto 19 novembre 2008 non avrà alcuna ripercussione per le **società di capitali** e per le società **di persone/imprese individuali in contabilità ordinaria che hanno effettuato l'opzione** in quanto non assumono rilevanza le variazioni ai fini delle imposte sui redditi e valgono i dati di bilancio (quindi anche la voce B14 del conto economico, dove devono essere indicate le spese di rappresentanza).

Per le **imprese individuali** e le **società di persone** che **non hanno optato per l'applicazione delle regole di determinazione dell'IRAP** previste per le società di capitali, invece, le spese di rappresentanza non saranno deducibili in quanto non rientranti nell'elenco dei costi deducibili previsti dalla normativa IRAP.

Contribuenti minimi

Come indicato nella Circolare 28 gennaio 2008 n. 7/E, con riferimento ai contribuenti minimi, tenendo conto della particolarità del relativo regime che prevede una modalità semplificata di determinazione del reddito ai sensi del comma 104 dell'art. 1, legge n. 244/2007, non trovano applicazione le specifiche norme del T.U.I.R. che limitano la deducibilità di taluni costi. Conseguentemente anche le spese per omaggi, vitto e alloggio potranno essere portate in **deduzione per l'intero importo pagato** semprechè la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi. La deducibilità dei costi e delle spese sostenute ai fini della determinazione del reddito dei soggetti minimi, infatti, è comunque subordinata alla circostanza che gli stessi siano inerenti all'attività esercitata.

Fiscalità differita

Per quanto riguarda i **quinti di spese** di rappresentanza relative agli esercizi precedenti l'introduzione della nuova normativa, gli stessi potranno essere portati in deduzione proseguendo il relativo "ammortamento"; di conseguenza dovrà essere effettuato lo **storno** della fiscalità differita ad essi riferita.

Con riferimento, invece, alla nuova modalità di deducibilità delle spese di rappresentanza, invece, la fiscalità differita dovrà essere rilevata solo in caso di **inizio attività** con deduzione delle spese di rappresentanza nei primi due esercizi di conseguimento dei ricavi, sempre che vengono rispettati i limiti per la relativa deducibilità.

RILEVANZA DELL'EFFETTO TRASLATIVO NELLA LOCAZIONE CON CLAUSOLA DI TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETÀ

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 6 del 9 febbraio 2009
A cura di Roberta Braga
Dottore commercialista in Mantova

LA NOVITA'

► **Locazione con clausola riserva proprietà**

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 11/E/2009, è intervenuta nuovamente sugli aspetti fi-scali dell'istituto della locazione con clausola di trasferimento della proprietà, stabilendo il principio secondo il quale il verificarsi dell'effetto traslativo è voluto da ambedue le parti contraenti fin dal momento della stipula del negozio giuridico.

Pertanto, la produzione degli effetti fiscali e contabili sul bilancio si origina già all'atto della conclusione del contratto, indipendentemente dal rinvio del perfezionamento formale del trasferimento della proprietà.

In precedenza, la Risoluzione n. 338/E/2008 aveva chiarito che la proprietà del bene si considera trasferita alla data della conclusione del contratto di affitto con la pattuizione della relativa clausola di trasferimento

► **Riferimenti di prassi**

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 9 gennaio 2009, n. 11/E

L'effetto traslativo nella locazione con clausola di trasferimento della proprietà

Analogamente alla vendita con riserva della proprietà, la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti contraenti è caratterizzata dall'evento del **differimento del passaggio della proprietà** al momento conclusivo del rapporto tra il soggetto dante causa e quello avente causa.

Tuttavia, a differenza della vendita con riserva di proprietà, nella quale la predetta dilazione assolve una funzione di garanzia contro i rischi di inadempimento dell'avente causa rispetto ad un pagamento del prezzo a rate o comunque differito, nella locazione con patto di futura vendita vincolante per ambedue i contraenti, il rapporto si configura come un **vero e proprio contratto di locazione**, con tutte le conseguenze

che ne derivano in termini di suddivisione degli oneri e dei rischi tra le parti interessate.

Il criterio di competenza economica

Secondo l'art. 109, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986, i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della Sezione I (Determinazione della base imponibile) non stabiliscono diversamente, partecipano alla formazione del reddito **nell'esercizio di competenza**.

In deroga alla regola generale, i ricavi, le spese e gli altri componenti che **non sono ancora certi o di ammontare determinato o determinabile** nell'esercizio di competenza devono essere computati nel reddito imponibile nell'esercizio nel quale tali condizioni vengono soddisfatte.

In particolare, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data nella quale avviene la consegna o la spedizione dei beni mobili e la stipulazione dell'atto di compravendita per gli immobili e per le aziende oppure alla differente e successiva data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di un altro diritto reale.

Non assumono alcuna rilevanza le **clausole di riserva della proprietà**.

Infine, per espressa previsione legislativa, ai fini della **determinazione dell'esercizio di competenza**, la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti viene assimilata alla vendita con riserva di proprietà.

Il principio di derivazione

In base al principio di dipendenza che presiede alla **determinazione del reddito di impresa**, il reddito imponibile si ottiene apportando determinate variazioni in aumento o in diminuzione al risultato netto del conto economico (utile o perdita), che scaturiscono dall'utilizzo dei criteri sanciti nelle successive disposizioni della Sezione I del Testo unico delle imposte sui redditi (art. 83, comma unico, del D.P.R. n. 917/1986).

Nell'ambito di tali variazioni figurano anche quelle che si riferiscono all'individuazione dell'esercizio di competenza per i componenti positivi o negativi di reddito.

Pertanto, nel caso dei soggetti che **non** si avvalgono dei **principi contabili internazionali**, il reddito d'impresa, secondo l'anzidetto principio di derivazione, si determina aggiungendo all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione che derivano dall'applicazione delle disposizioni fiscali contenute nella predetta Sezione I del T.U.I.R.

Per contro, con riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base ai **principi contabili internazionali** di cui al Regolamento CE n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della Sezione I, i criteri di qualificazione, di imputazione temporale e di classificazione in bilancio previsti dai principi contabili citati.

L'interpretazione della Risoluzione dell'Agenzia Entrate n. 11/E/2009

La fattispecie esaminata

E' stata sottoposta all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello di una società italiana che ha stipulato una **serie di contratti con alcune società** di diritto spagnolo per la costruzione e l'acquisizione di rimorchiatori.

Da un lato, la società italiana ha commissionato la costruzione dei rimorchiatori ad un cantiere navale situato in Spagna, finanziandone la **costruzione con l'accensione di un prestito di natura ipotecaria** per **cederli** poi ad una società di *leasing* spagnola ad un **prezzo prefissato** pari a quello lordo pattuito nei contratti di costruzione. Dall'altro lato, è previsto che la società di *leasing* spagnola **conceda i rimorchiatori in leasing ad un Gruppo di interesse economico di diritto spagnolo**, che li **consegnerebbe**, infine, alla società italiana in base ad un **contratto di locazione a scafo nudo** con opzione di acquisto alla scadenza.

Per la società istante, al momento della consegna dei rimorchiatori da parte del cantiere spagnolo, avranno contestualmente efficacia gli altri contratti sottoscritti dalla stessa e il risultato ottenuto mediante l'utilizzo della struttura finanziaria di diritto spagnolo è del tutto analogo a quello ottenibile con la semplice e definitiva esecuzione del contratto di costruzione.

Conseguentemente, per la rappresentazione in **bilancio** della struttura contrattuale richiamata, occorre attenersi al **principio della prevalenza della sostanza sulla forma**.

Così, dal punto di vista civilistico, i rimorchiatori compaiono in bilancio tra le **immobilizzazioni materiali** e le relative quote di ammortamento

sono imputate a conto economico, a partire dall'esercizio di entrata in funzione degli stessi.

Sotto il **profilo fiscale**, per la società istante, non si deve rilevare alcuna variazione in aumento o in diminuzione rispetto al risultato d'esercizio e, quindi, l'impostazione adottata in sede di redazione del bilancio dispiega i suoi effetti anche ai fini della **determinazione del reddito imponibile** ai fini dell'imposta sul reddito delle società.

Il parere dell'Amministrazione finanziaria

Per l'Agenzia, che si è espressa con la Risoluzione n. 11/E/2009, nel caso di specie, è necessario verificare se la scelta civilistica di iscrivere nel conto economico le quote di ammortamento dei beni oggetto del contratto di locazione con opzione di acquisto alla scadenza, sin dall'esercizio di entrata in funzione dei cespiti, assume rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito fiscale.

Dal momento che i rimorchiatori fin dalla loro consegna rimangono sempre nella **sfera di disponibilità della società italiana istante**, che ha il diritto di imporre nome e bandiera italiana ai rimorchiatori e di iscrivere nel registro delle navi in Italia (cd. contratti di locazione a scafo nudo), **con opzioni di acquisto e di vendita** al termine degli stessi vincolanti per ambedue i contraenti, e considerato che gli effetti di tali contratti sono del tutto **assimilabili ad una locazione con clausola di trasferimento della proprietà**, risulta lecito applicare il disposto dell'art. 109, comma 2, lettera a), del T.U.I.R.

Qualora la struttura contrattuale posta in essere dalle parti sia realmente riconducibile ad una locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti, i rimorchiatori si possono considerare fin dalla consegna quali **beni strumentali relativi all'impresa** e, pertanto, ammortizzabili anche fiscalmente al costo di fatto sostenuto.

Tuttavia, l'Agenzia non è entrata nel merito della questione, tenuto conto dell'inidoneità dell'interpello - che rappresenta, invero, uno strumento finalizzato all'interpretazione della normativa tributaria - a qualificare i presupposti giuridici per l'applicazione della norma.

Coerentemente con tali affermazioni, l'Agenzia delle Entrate, mediante la **Risoluzione n. 338/E/2008**, ha specificato che nell'ipotesi di contratto locatizio con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, sia agli effetti fiscali che a quelli della redazione del bilancio, il **bene** si reputa **trasferito già alla data della conclusione del negozio**, in quanto la produzione dell'effetto traslativo è differita nel tempo all'esclusivo fine di garanzia, ma si deve ritenere voluta da tutti e due i contraenti sin dal momento nel quale la pattuizione è conclusa.

Si veda l'esempio applicativo di seguito riportato

Esempio

Una società per azioni, che svolge un'attività manifatturiera, stipula, in data 2 gennaio 2009, un contratto di locazione con clausola di riserva della proprietà vincolante per ambedue le parti.

Oggetto dell'accordo è un macchinario specifico del valore di acquisizione di euro 75.200, che è soggetto ad ammortamento con aliquota fiscale massima del 15%. Il bene, consegnato immediatamente, entra in funzione fin da subito.

E' corretto iscrivere il cespite in bilancio, nello stato patrimoniale, tra le immobilizzazioni materiali per euro 75.200, sottoponendolo ad **ammortamento a partire dall'esercizio 2009**, considerato che la sua entrata in funzione avviene con decorrenza dal 2 gennaio 2009, a prescindere dalla circostanza che non sia ancora stato perfezionato, sotto il profilo formale, il trasferimento della proprietà.

La **quota fiscale massima annua di ammortamento** risulta pari a euro 11.280 (euro 5.640 per il primo esercizio).

LIBRI SOCIALI IN FORMA DIGITALE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 7 del 16 febbraio 2009

A cura di Cinzia de Stefanis
Consulente societaria e pubblicista in Firenze

LA NOVITA'

► Dalla carta al formato digitale

La Legge Finanziaria 2009, approvata lo scorso 22 dicembre, ha previsto numerosi interventi riguardanti la tassazione diretta in capo alle persone fisiche. Di seguito si commentano brevemente gli interventi più rilevanti per la tassazione IRPEF delle persone fisiche.

► Riferimenti normativi

Legge 22 dicembre 2008, n.203 art. 2

L'art. 16, commi 12-bis e 12-ter, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nell'ottica di **semplificazione** e di **riduzione dei costi** dell'impresa, ha aggiunto (con l'art. 16, comma 12-bis) l'art. 2215-bis del codice civile nel corpo del codice civile, finalizzato a disciplinare la **tenuta informatica delle scritture** contabili delle imprese.

Il nuovo art. 2215-bis del codice civile, rubricato "Documentazione informatica", stabilisce che i **libri, i repertori** e tutti i **documenti obbligatori** possono essere formati e tenuti su **supporto informatico**.

I **dati contenuti** nei **documenti** devono essere **accessibili liberamente** e, dunque, **consultabili in ogni momento** con i mezzi messi a disposizione del soggetto tenentario. Le informazioni contenute nei documenti costituiscono **informazione primaria e originale**, da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge.

Attenzione

I libri, i registri e le scritture contabili tenute con strumenti informatici hanno la stessa **efficacia probatoria** sancita agli articoli 2709 e 2710 del codice civile.

Conservazione e deposito: lettura della situazione passata

Dalla lettura delle norme civilistiche si evincono due precisi obblighi:

- 1) l'**obbligo di conservazione** (art. 2220 c.c.);
- 2) l'**obbligo di deposito** (artt. 2312 e 2496 c.c.).

L'obbligo di deposito riguarda sia i libri sociali prescritti dall'art. 2421 c.c., sia le scritture contabili obbligatorie prescritte dall'art. 2214 c.c. È ammessa anche la facoltà di deposito dei documenti sociali diversi dai libri per i quali esiste l'obbligo.

A norma dell'art. 2220 c.c., le **scritture** devono essere "**conservate**" per **dieci anni** dalla data dell'ultima registrazione.

Per lo stesso periodo devono conservarsi le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie delle fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti.

L'ultimo comma dell'art. 2220 del codice civile, aggiunto dall'art. 7-bis, comma 4, del D.L. n. 357/1994, stabilisce inoltre, che "Le scritture e documenti di cui al presente articolo possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini, sempre che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti".

Va, comunque, ricordato che la disposizione normativa non trovò una repentina applicazione, in quanto, ai fini delle norme tributarie, era legata all'emanazione di un decreto del Ministero delle Finanze, arrivato dieci anno dopo con il D.M. 23 gennaio 2004.

L'obbligo di conservazione vale sia per le scritture obbligatorie che per quelle facoltative e permane a carico dell'imprenditore anche dopo la cessazione dell'impresa.

Sempre in relazione alla **tenuta delle scritture contabili** è stato operata dalla Finanziaria 2008 un ulteriore aggiornamento al D.L. n. 357/1994; in particolare, l'art. 7, comma 4-ter, stabilisce che la **tenuta delle scritture contabili** con **sistemi meccanografici** è considerata, a tutti gli effetti di legge, **regolare** in difetto di trascrizione su supporto cartaceo.

Attenzione

Le scritture e i documenti cui fa riferimento l'ultimo comma dell'art. 2220 del codice civile, aggiunto dall'art. 7-bis, comma 4, del D.L. n. 357/1994 sono quelli indicati all'art. 2214 del codice civile, ossia **libro giornale, libro inventari, libri sociali, fatture, registri IVA** e le altre scritture contabili richieste dalla natura e dimensioni dell'impresa.

Le modalità di vidimazione informatica

Con l'introduzione del **nuovo articolo 2215-bis** del codice civile, l'art. 16, comma 12 bis, del D.L. n. 185/2008 convertito, ha introdotto una **nuova modalità di bollatura e vidimazione**, che riguarda i **libri informatici** e non più quelli cartacei. A tal'uopo è necessario far presente che la legge n. 383/2001 aveva abolito la bollatura e vidimazione per i documenti cartacei.

Le nuove disposizioni normative per attestare la **regolarità dei documenti** e delle **scritture contabili**, in caso di tenuta informatica degli stessi, sono assolte, con **cadenza trimestrale** (con riferimento alle registrazioni dei tre mesi precedenti), mediante **apposizione di marca temporale e firma digitale** dell'imprenditore o di altro soggetto delegato.

Come assolvere l'imposta di bollo

L'argomento delle **modalità di assolvimento** dell'imposta di bollo sui documenti informatici è stato affrontato all'art. 7 del D.M. 23 gennaio 2004, nel quale vengono stabiliti i seguenti punti:

1. l'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante **versamento** nei modi di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle Entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta;

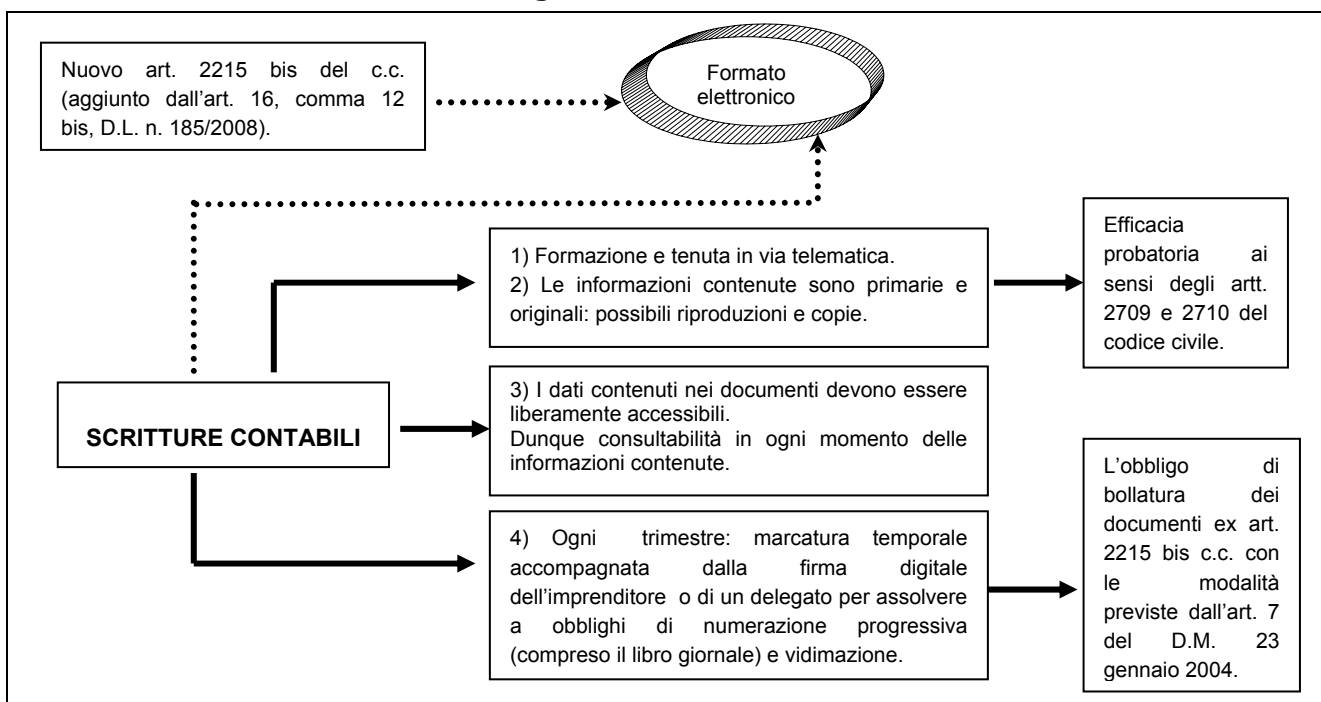
2. entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle Entrate competente una **comunicazione** contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui sopra, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, risultante dalla comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso;
3. l'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 della tariffa, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (libro giornale, libro degli inventari), tenuti su supporto di memorizzazione ottico con altro mezzo idoneo a garantire la non modificabilità dei dati memorizzati, è dovuta nella **misura di 14,62 euro ogni 2500 registrazioni** o frazioni di esse ed è versata nei modi indicati sopra.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 161/E del 9 luglio 2007, ha finalmente chiarito che per **"registrazione"** si deve intendere ogni singolo accadimento contabile a prescindere dal complesso delle righe di dettaglio.

Quanto al libro giornale, per registrazione si intende ogni operazione economica, rilevata in partita doppia, a prescindere dal numero delle righe di dettaglio trasmesse. Relativamente al libro degli inventari, invece, per accadimento contabile si intende la registrazione relativa ad ogni singolo cespite, nonché la registrazione della nota integrativa.

Si veda la Tavola riassuntiva n. 1.

Tavola n. 1 - Libri sociali in formato digitale



L'OPZIONE IRAP PER IL 2009 PER SOCIETÀ DI PERSONE E PERSONE FISICHE IN CONTABILITÀ ORDINARIA

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 7 del 16 febbraio 2009
A cura di Mascia Dalmaggioni e Valerio Artina
Studio Artina in Bergamo

L'ADEMPIMENTO

► Comunicazione dell'opzione IRAP

Con il decreto "anti-crisi" è stata prevista la scadenza il prossimo 1° marzo 2009, la presentazione, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, del Modello per la comunicazione dell'opzione IRAP.

Interessate a tale adempimento sono le società di persone e le imprese individuali in contabilità ordinaria che decidono di determinare la base imponibile ai fini IRAP secondo le regole dettate dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 per le società di capitali e gli enti commerciali.

La **determinazione della base imponibile** IRAP per le società di capitali e le imprese individuali e le società di persone segue criteri differenti, infatti:

- per le **società di capitali** l'art. 5, D.Lgs. n. 446/1997 dispone che la determinazione della base imponibile sia legata ai dati del conto economico e sia assolutamente indifferente alle variazioni fiscali previste dal T.U.I.R. (principio di derivazione dal bilancio);
- per le **società di persone** e le **imprese individuali**, la determinazione della base imponibile è determinata seguendo quanto disposto dal primo comma dell'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997, di seguito precisato, tenendo conto delle norme vigenti per la determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF.

Determinazione base imponibile IRAP per imprese individuali e società di persone

La base imponibile IRAP delle imprese individuali e delle società di persone è determinata, secondo il **criterio ordinario** individuato dal primo comma dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, dalla differenza tra:

- l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a), b), f), e g) del T.U.I.R., delle variazioni delle rimanenze finali di beni e delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (artt. 92 e 93 T.U.I.R.) e

- l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni materiali e immateriali.

Non sono **deducibili**, invece, i seguenti costi:

- le spese per il personale dipendente e assimilato;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- l'imposta comunale sugli immobili.

I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini IRPEF.

Con Circolare 28 ottobre 2008, n. 60/E sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito al c.d. "**regime naturale**" delle imprese individuali e delle società di persone. In particolare, è stato specificato che i componenti negativi, relativi alle voci di costo delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali ed immateriali sono individuati in base alla classificazione civilistica del bilancio. La normativa sul reddito d'impresa non disciplina, infatti, espressamente tali componenti di costo e, pertanto, il richiamo operato dal legislatore a tali voci deve essere interpretato nel senso che gli stessi, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile IRAP applicando i corretti principi contabili. I costi per servizi, invece, possono essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992.

Opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo il criterio previsto per le società di capitali

Il secondo comma dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997 prevede la facoltà per le società di persone e le imprese individuali, in contabilità ordinaria di **optare** per la determinazione del valore della produzione netta delle società di capitali e degli enti commerciali secondo le regole dettate nell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Per le società di capitali e gli enti commerciali il **valore della produzione netta** deriva direttamente dalle **risultanze di bilancio** essendo irrilevanti ai fini IRAP le variazioni fiscali operate in sede di imposte sui redditi. In particolare, il valore della produzione netta è determinato come "differenza tra il valore e i costi della produzione di cui al primo comma lett. A e B dell'art. 2425 Codice Civile, con esclusione delle voci 9), 10), lett. c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal Conto economico dell'esercizio". Non sono deducibili le spese per il personale, le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti.

Per le **imprese individuali** e le **società di persone** che adottano la **contabilità ordinaria** si presentano, dunque, **due diverse possibilità di determinazione della base imponibile IRAP** (si veda la Tavola n. 1).

La scelta comporta importanti **conseguenze** dal punto di vista fiscale: le imprese individuali e le società di persone che si trovano a dover scegliere devono innanzitutto considerare che nell'ipotesi di determinazione ordinaria della base imponibile i componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'IRPEF, mentre secondo le regole previste per le società di capitali il valore della produzione netta deriva direttamente dalle risultanze del bilancio.

Nella Tavola n. 2 viene proposto un confronto delle diverse metodologie di determinazione del valore della produzione netta al fine di giudicare la **convenienza dell'esercizio dell'opzione**.

Un'altra delle differenze di maggior rilievo è legata al **trattamento delle plusvalenze e delle minusvalenze**: irrilevanti nel metodo ordinario, rilevanti, qualora non derivino da fatti straordinari, secondo quanto previsto nella determinazione delle società di capitali.

Tavola n. 1 - Scelte possibili per la determinazione del valore della produzione netta

Imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria	
Criterio ordinario previsto per le imprese individuali e le società di persone:	determinazione del valore della produzione netta in cui i componenti rilevanti ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997 secondo la qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevole ai fini IRPEF.
Opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo il criterio previsto per le società di capitali	di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997: derivazione dal bilancio.

Tavola n. 2 - Confronto per valutare la convenienza della scelta

	Metodo ordinario	Metodo per opzione
Plusvalenze e minusvalenze	Irrilevanti	Tassabili o deducibili solo se iscritte nelle voci A5 e B14. Per gli immobili non strumentali rilevano in ogni caso anche se inserite alle voci E20 e E21
Sopravvenienza attive e passive	Irrilevanti	Tassabili o deducibili solo se iscritte nelle voci A5 o B14 oppure se correlate a componenti rilevanti di precedenti esercizi
Costi di esercizio diversi da acquisti di beni, servizi, ammortamenti e locazioni	Indeducibili	Deducibili salvo esclusione
Qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle componenti rilevanti	Secondo le regole del reddito d'impresa	Secondo i principi contabili adottati dall'impresa

Con la Circolare 28 ottobre 2008, n. 28/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel regime ordinario di determinazione della base imponibile IRAP delle società di persone le **plusvalenze relative a beni strumentali** non

rilevano anche qualora non derivino da operazioni di trasferimento d'azienda, contrariamente a quanto avviene per le società di capitali che si trovano a contabilizzare tali plusvalenze alla voce A5 di Conto economico.

Non rilevano, altresì, le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (cd. **beni-patrimonio**), che in ogni caso rilevano nella base imponibile IRAP delle società di capitali (sia se indicate in bilancio alla voce A5 sia se indicate alla voce E20 del Conto economico). Conseguentemente, tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile IRAP, la norma per le imprese individuali e società di persone in regime naturale non fa rientrare le minusvalenze, le quali non rilevano nel calcolo dell'imponibile. Al fine, inoltre, di coordinare la nuova disciplina delle imprese individuali e delle società di persone con le regole precedenti, la medesima circolare ha chiarito che le imprese individuali e le società di persone che rimangono nel regime naturale devono in ogni caso aumentare la base imponibile medesima delle quote delle plusvalenze rateizzate per effetto della disciplina previgente.

Per completezza riteniamo opportuno segnalare che a seguito della pubblicazione delle bozze del nuovo Modello IRAP 2009 sul sito dell'Agenzia delle Entrate, non ancora approvate alla data dell'entrata in stampa del presente lavoro, alcuni autori hanno sollevato alcuni dubbi sul trattamento delle plusvalenze secondo quanto indicato nelle istruzioni in bozza del modello, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile delle società di capitali. In particolare, della società di capitali, nella sezione IV del quadro IC, al rigo IC45, le imprese dovranno inserire, come stabilito dalla norma, le plusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili patrimonio, mentre in IC49 l'importo delle altre plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali ove queste non fossero state imputate alla voce A5 del conto economico. Questo potrebbe portare a pensare che, sulla base delle istruzioni in bozza, risultino tassabili i plusvalori derivanti sia dalla fisiologica sostituzione dei cespiti a causa della loro obsolescenza fisica e/o tecnologica sia quelli, di natura straordinaria, originati da operazioni di ristrutturazione e riconversione produttiva. Si auspica, quindi, che venga presto fornito un chiarimento in proposito, visto che il differente trattamento delle plusvalenze è uno degli aspetti critici nella scelta per l'opzione.

Termine di presentazione

La comunicazione deve essere presentata **entro sessanta giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita l'opzione o la revoca**. Le imprese individuali e le società con esercizio coincidente con l'anno solare che per il 2009 vogliono determinare la base imponibile ai fini IRAP secondo le regole dettate dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 per le società di capitali e gli enti commerciali, devono

presentare il Modello entro il **1° marzo 2009**. Si ricorda che chi avesse già effettuato la comunicazione lo scorso anno per la determinazione della base imponibile IRAP relativa all'esercizio 2008 non deve ripresentare il modello; l'opzione è, infatti, **irrevocabile per tre periodi d'imposta**. Inoltre, al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che l'impresa non eserciti la revoca dell'opzione precedentemente comunicata. In quest'ultimo caso l'impresa o la società determinano il valore della produzione netta secondo le regole del comma 1 dell'art. 5-bis; anche in questo caso, l'opzione è irrevocabile per un triennio e tacitamente rinnovabile.

Modalità di presentazione

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate **esclusivamente in via telematica**. La trasmissione telematica dei dati contenuti nell'istanza è effettuata utilizzando il software "COMIRAP", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel sito www.agenziaentrate.it.

La trasmissione dei dati contenuti nella comunicazione può essere effettuata:

- **direttamente dal contribuente** abilitato dall'Agenzia delle Entrate;
- **tramite i soggetti incaricati** di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni (professionisti, associazioni di categoria, CAF...).

L'intermediario è tenuto a rilasciare all'interessato, contestualmente alla ricezione dell'istanza o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, l'**impegno a trasmettere** in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in essa contenuti, precisando se la comunicazione è stata compilata dal richiedente o predisposta dall'intermediario.

L'intermediario deve, inoltre, rilasciare al contribuente un **esemplare della comunicazione**, i cui dati sono stati trasmessi in via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato, unitamente a **copia** della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuta presentazione. La comunicazione si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate e la **prova** della presentazione è data dalla comunicazione rilasciata dalla stessa Agenzia che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Il contribuente dovrà aver cura di **conservare** tutta la documentazione, previa sottoscrizione della comunicazione a conferma dei dati ivi indicati.

Il modello

Il modello di comunicazione è disponibile in formato elettronico sui siti Internet www.agenziaentrate.it e www.finanze.gov.it dal quale può essere prelevato gratuitamente.

Il modello (cfr. Tavola n. 3) è composto da **8 sezioni**:

- **comunicazione**: in questa sezione va barrata la casella "opzione" o la casella "revoca" a seconda della volontà di aderire all'opzione al fine di determinare il valore della produzione netta secondo le regole stabilite dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/97 oppure revocare tale opzione, in modo da determinare il valore della produzione netta secondo le regole stabilite dal comma 1 dell'art. 5-bis per gli imprenditori individuali e le società di persone. Si ricorda che la decisione presa, in un caso o nell'altro, è irrevocabile per almeno tre anni;
- **dati del contribuente**: va inserito il cognome e il nome in caso di imprenditore individuale, la ragione sociale in caso di società di persone, il codice fiscale e la partita Iva del contribuente che intende effettuare la comunicazione;
- **imprenditore individuale**: per l'imprenditore individuale i dati vengono completati con informazioni di carattere anagrafico, trattasi di indicare il comune (o lo Stato estero), la provincia e la data di nascita, il sesso, l'indirizzo della residenza anagrafica o, se diverso l'indirizzo del domicilio fiscale;
- **società di persone**: per le società di persone viene invece richiesto, in aggiunta, l'indirizzo della sede legale o del domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale;
- **soggetti non residenti**: per i soggetti non residenti in Italia che realizzano un valore della produzione derivante dall'esercizio di attività commerciali, svolte nel territorio dello Stato per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio devono

compilare anche tale sezione; vanno indicati: lo Stato estero di residenza, il codice dello stato estero di residenza e il codice di identificazione fiscale estero. Il codice dello Stato estero va desunto dall'elenco dei Paesi esteri riportato nell'Appendice alle istruzioni del modello di dichiarazione Unico pubblicato sul sito www.agenziaentrate.it. Il codice di identificazione fiscale estero viene rilasciato, qualora previsto dalla normativa e dalla prassi del Paese estero, dall'Autorità fiscale o, in mancanza, da un'Autorità amministrativa dello Stato estero;

- **rappresentante firmatario della comunicazione**: in questa sezione vanno indicati i dati relativi al rappresentante legale della società, in mancanza, di chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto, o al rappresentante negoziale che sottoscrive la comunicazione. I dati da indicare sono oltre il cognome, nome e indirizzo del rappresentante firmatario della comunicazione, il suo codice fiscale, qualora il rappresentante legale sia una società, il codice fiscale di quest'ultima; va indicato anche il codice carica, che si desume dalla tabella presente nelle istruzioni per la presentazione di UNICO;
- **firma della dichiarazione**: la dichiarazione va firmata dal contribuente che comunica la revoca o l'opzione, in caso di società va firmata dal rappresentante firmatario della comunicazione;
- **impegno alla presentazione telematica**: in questa sezione vanno indicati: il codice fiscale dell'intermediario, l'impegno a presentare la comunicazione telematica (a tal fine sono presenti due caselle, una casella va barrata se la comunicazione è predisposta dal contribuente, l'altra va barrata se la comunicazione è predisposta dal soggetto che la trasmette), la data e la firma.

Tavola n. 3 – Modello comunicazione opzione IRAP



COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE PER LA DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA DI CUI ALL'ARTICOLO 5-BIS, COMMA 2, DEL D.LGS. N. 446 DEL 1997

COMUNICAZIONE		OPZIONE <input type="checkbox"/>		REVOCA <input type="checkbox"/>		
DATI DEL CONTRIBUENTE	Cognome e nome ovvero Ragione sociale					
	Codice fiscale			Partita IVA		
Imprenditore individuale	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)	Data di nascita giorno mese anno		
				Sesso (barrare la relativa casella) M F		
	Residenza anagrafica o (se diverso) Domicilio fiscale	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.	Codice comune
		Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico	
	Frazione					
Società di persone	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.	Codice comune	
	Sede legale	Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico	
		Frazione				
	Comune		Provincia (sigla)	C.a.p.	Codice comune	
	Domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale)	Tipologia (via, piazza, ecc.)	Indirizzo		Numero civico	
		Frazione				
Soggetti non residenti	Stato estero di residenza		Codice Stato estero	Codice di identificazione fiscale estero		
RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA COMUNICAZIONE	Codice fiscale del firmatario			Codice carica	Codice fiscale società	
	Cognome			Nome		
				Sesso (barrare la relativa casella) M F		
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita		Provincia (sigla)		
FIRMA DELLA COMUNICAZIONE	FIRMA					
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario					
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente					
	Impegno a presentare in via telematica la comunicazione del contribuente predisposta dal soggetto che la trasmette					
	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO					
Riservato all'intermediario	Data dell'impegno		giorno mese anno			

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
04/02/2009 PM	Avellino	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	Mitos Tel. 0825277101
04/02/2009 PM	Firenze	Finanziaria e Iva	BERARDO	WKIC Toscana Tel. 0583424700
10/02/2009 PM	Milano	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	WKIC Lombardia Tel. 029033121
11/02/2009 AM	Roma	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	WKIC Lazio Tel. 0645428950
12/02/2009 AM	Roma	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	Centrosistemi Tel. 0682097985 Datamate Tel. 0687148378
12/02/2009 AM	Perugia	Finanziaria e Iva	BARONE	WKIC Umbria Tel. 075393102
17/02/2009 AM	Bologna	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	WKIC Emilia Tel. 053525962
18/02/2009 AM	Venaria Reale TO	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	INSOFT OSRA Tel. 0114514367
18/02/2009 PM	Venaria Reale TO	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	Osra Tel. 011273661
19/02/2009 AM	Ivrea	Finanziaria e Iva	GIGLIOTTI	Osra Service Tel. 0125252508
19/02/2009 AM	Cuneo	Finanziaria e Iva	BARONE	A & C Servizi Tel. 0171 415111
18/03/2009 PM	Bologna	Bilancio e Novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Emilia Tel. 053525962
19/03/2009 PM	Venaria Reale TO	Bilancio e Novità fiscali	CIGNA	Osra Tel. 011273661
26/03/2009 PM	Novara	Bilancio e Novità fiscali	CIGNA	WKIC Castelletto Tel. 0331073112