

INDICE

Social card: arrivano le regole attuative	1	Cedenti e prestatori nazionali	18
Premessa	1	Comportamento dei cessionari/committenti nazionali	19
Le regole attuative	1	Detrazione/rimborso da parte del rappresentante	19
L'esenzione Iva contempla la responsabilità sulla corretta esecuzione dei servizi	3	Nomina del rappresentante e operazioni passive pregresse	20
Il caso trattato	3	Finanziaria 2009: la tassazione delle persone fisiche	23
Richiamo giurisprudenziale in materia	3	Detrazione per aggiornamento e formazione professionale (art. 2, comma 5)	23
Conclusioni	3	Detrazione per frequenza asili nido (art. 2, comma 6)	23
San Marino: regolamentazione della circolazione del contante	5	Detrazione per abbonamenti servizi di trasporto pubblico (art. 2, comma 7)	23
Premessa	5	Ristrutturazioni e manutenzioni di immobili (art. 2, comma 15)	24
Disciplina del trasporto transfrontaliero di denaro contante e strumenti analoghi	5	Rivalutazione degli immobili nel bilancio 2008	25
Obbligo di dichiarazione	5	Ambito soggettivo	25
Le novità del CUD 2009	7	Perimetro applicativo	26
Premessa	7	Valore economico	27
Ritenute Irpef	7	Modalità di rivalutazione	27
Ulteriore detrazione per famiglie numerose	7	Effetti della rivalutazione	28
Detrazioni per canoni di locazione	8	Versamento dell'imposta	28
Straordinari e premi di produttività detassati	8	Saldo attivo di rivalutazione	29
Novità della Sezione TFR	9	Affrancamento del saldo	29
Sostegno a favore dei contribuenti a basso reddito	10	Conclusioni	29
Nuovo riallineamento per marchi ed avviamento	11	CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO	31
Riallineamento ordinario	11		
Nuova sostitutiva per i beni immateriali	12		
Effetti della sostitutiva	13		
Riallineamento di attività diverse	14		
Conclusioni	14		
Rimborso del credito IVA: nomina del rappresentante fiscale in corso d'anno	17		
Quadro normativo	17		
Il rappresentante fiscale	17		

SOCIAL CARD: ARRIVANO LE REGOLE ATTUATIVE

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

Il Decreto attuativo n. 89030 del Ministero dell'Economia e delle finanze del 16 settembre 2008, emanato ai sensi dell'art. 81, comma 33 decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 e pubblicato sulla G.U. del 1° dicembre 2008, n. 281, così come **modificato con il successivo decreto n. 104376 del 7 novembre 2008**, ha stabilito le **modalità di emissione e di funzionamento** nonché i **requisiti** per l'ottenimento della c.d. "social card". Ulteriori chiarimenti sono arrivati con il messaggio esplicativo dell'Inps n. 26673 del 28 novembre 2008.

Premessa

Al fine di soddisfare le prioritarie esigenze di natura alimentare e successivamente anche energetiche e sanitarie dei cittadini meno abbienti, **il decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112**, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 ha provveduto **ad istituire** (articolo 81, comma 29) un **Fondo speciale** e una **carta acquisti o social card** (articolo 8, comma 32) finalizzata all'acquisto di tali beni e servizi con onere a carico dello stato.

La **Carta acquisti o social card** è una normale carta di pagamento elettronica, prepagata e ricaricabile con fondi pubblici, che potrà essere utilizzata per effettuare acquisti in tutti i negozi alimentari abilitati al circuito Mastercard, nonché per il pagamento delle bollette della luce e del gas. Inoltre, nei negozi che espongono lo stesso simbolo (carrellino) presente sulla carta potranno essere ottenuti degli sconti aggiuntivi.

Le regole attuative

Con il **Decreto attuativo n. 89030 del Ministero dell'Economia e delle finanze del 16 settembre 2008** (emanato ai sensi dell'art. 81, comma 33 decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112), **modificato con il successivo decreto n. 104376 del 7 novembre 2008** e pubblicato sulla G.U. del 1° dicembre 2008, n. 281, **sono state stabilite le modalità di individuazione dei requisiti, e di funzionamento della carta acquisti**.

Ma i chiarimenti in merito al contenuto dei citati Decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 89030 del 16 settembre 2008 e n.

104376 del 7 novembre 2008 sono arrivati **dall'Inps** che, **con il messaggio n. 26673 del 28 novembre 2008**, ha chiarito:

- le modalità di presentazione della domanda per ottenere la carta acquisti;
- i requisiti necessari per ottenere la carta;
- le modalità di accredito e di ricarica;
- il controllo periodico dei requisiti.

Le modalità di presentazione della domanda per ottenere la carta acquisti

I soggetti interessati devono:

- presentare la domanda presso un ufficio postale; questo, contestualmente alla presentazione, o entro 5 giorni in caso di momentanea disponibilità, rilascia la carta acquisti e trasmette in via telematica, la domanda all'Inps per le necessarie verifiche;

Osserva:

I moduli di domanda (**A001/08 e B001/08**) sono disponibili nella sezione dedicata alla Carta acquisti sul sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali, dell'INPS e presso gli uffici postali. Sul sito dei due dicasteri è, inoltre, possibile reperire anche la guida alla compilazione della domanda.

- dichiarare, tra le altre cose, sotto la loro responsabilità, di avere i requisiti previsti dalla legge;

La domanda può essere presentata anche da un soggetto terzo rispetto a colui in capo al quale devono essere verificati i requisiti previsti dalla legge; in particolare, possono presentare domanda e chiedere l'intestazione della carta acquisti:

- i tutori, gli esercenti la potestà e o soggetti affidatari. Peraltro, in caso di esercizio della potestà su più di un minore avente diritto può essere richiesto l'accredito di più benefici sulla medesima carta;
- i soggetti con impedimenti di natura fisica, dietro motivata richiesta degli stessi, la domanda può essere presentata da una persona di fiducia, previa delega da compilarsi secondo lo schema contenuto nel

modello reperibile sul sito internet dell'INPS. In questo caso, il soggetto non può essere indicato da più di due beneficiari, ad eccezione dei seguenti casi:

- tutori che posseggono più deleghe per espresso incarico dell'autorità giudiziaria;
- soggetti che, per ragioni del loro ufficio, utilizzano il beneficio per conto di ricoverati in case di cura o di assistenza per anziani oppure di residenti che vivono in comunità di anziani o comunità religiose.

I requisiti necessari per ottenere la carta acquisti

Può avere diritto ad ottenere una Carta Acquisti il cittadino/a italiano e residente in Italia regolarmente iscritto all'anagrafe:

- di età non inferiore a 65 anni:
 - con un imposta netta ai fini IRPEF che risulta pari a zero nell'anno di imposta oppure al secondo anno antecedente al momento della richiesta della Carta Acquisti;
 - con trattamenti pensionistici o assistenziali che, cumulati ai relativi redditi propri, sono di importo inferiore a 6.000 € all'anno o di importo inferiore a 8.000 € all'anno, se di età pari o superiore a 70 anni;
 - con un ISEE (Indicatore della situazione economica equivalente), in corso di validità, inferiore a 6.000 €;
 - non fruitore di vitto assicurato dallo Stato o da altre pubbliche amministrazioni in quanto ricoverato in istituto di cura di lunga degenza o detenuto in istituto di pena;
 - non da solo o insieme al coniuge:
 - ✓ intestatario/i di più di una utenza elettrica domestica;
 - ✓ intestatario/i di utenze elettriche non domestiche;
 - ✓ intestatario/i di più di una utenza del gas;
 - ✓ proprietario/i di più di un autoveicolo;
 - ✓ proprietario/i, con una quota superiore o uguale al 25%, di più di un immobile ad uso abitativo;
 - ✓ proprietario/i, con una quota superiore o uguale al 10%, di immobili non ad uso abitativo o di categoria catastale C7;
 - ✓ titolare/i di un patrimonio mobiliare, come rilevato nella
- di età inferiore a 3 anni:
 - con un ISEE (Indicatore della situazione economica equivalente), in corso di validità, inferiore a 6.000 €;
 - non essere, da solo o insieme all'esercente la potestà genitoriale/soggetto affidatario e all'altro esercente la potestà genitoriale/soggetto affidatario:
 - ✓ intestatario/i di più di una utenza elettrica domestica;
 - ✓ intestatario/i di più di una utenza elettrica non domestica;
 - ✓ intestatario/i di più di due utenze del gas;
 - ✓ proprietario/i di più di due autoveicoli;
 - ✓ proprietario/i, con una quota superiore o uguale al 25%, di più di un immobile ad uso abitativo;
 - ✓ proprietario/i, con una quota superiore o uguale al 10%, di immobili non ad uso abitativo o di categoria catastale C7;
 - ✓ titolare/i di un patrimonio mobiliare, come rilevato nella dichiarazione ISEE, superiore a 15.000 €.

Le modalità di accredito e di ricarica

Dopo aver verificato la sussistenza del diritto, l'Inps dà alle poste il nulla osta all'accredito. **L'accredito della Carta è bimestrale, ammonta a €80,00 (€ 40,00 mensili)** e decorre dal bimestre successivo alla presentazione della domanda (per chi la richiede entro il 31 dicembre 2008 avrà da subito 120). Le somme non spese nel bimestre di accredito possono essere utilizzate al massimo nei due bimestri successivi.

Il controllo periodico dei requisiti

L'Inps, anche dopo la consegna della carta acquisti (utilizzabile dal secondo giorno lavorativo successivo alla consegna, se non ci sono riscontri negativi nelle basi dati dell'Amministrazione sulle dichiarazioni effettuate) continuerà a verificare, anche telematicamente, il possesso e il mantenimento dei requisiti, incrociando i dati rilevati dalle varie pubbliche amministrazioni.

L'ESENZIONE IVA CONTEMPLA LA RESPONSABILITÀ SULLA CORRETTA ESECUZIONE DEI SERVIZI

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

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 466/E del 3 dicembre 2008** ha stabilito che quando la fornitura di servizi telematici, eseguiti da una società esterna agli istituti di credito, non si limita alla mera prestazione informatica, ma contempla anche la responsabilità sulla corretta esecuzione della prestazione, si applica **l'esenzione Iva**, di cui all'articolo 10 del dpr n. 633 del 1972.

Il caso trattato

L'Agenzia delle Entrate, è intervenuta, con la **risoluzione n. 466/E del 3 dicembre 2008**, in merito alle prestazioni di servizi effettuate da una società in outsourcing e concernenti infrastrutture tecnologiche e operative, finalizzate a processare le istruzioni impartite dai programmi per la realizzazione di servizi bancari e finanziari, nell'ambito di uno specifico contratto.

Con la Risoluzione in questione l'Agenzia ha esaminato la possibilità di applicare **l'esenzione Iva**, (ai sensi dell'art.10 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633) alle prestazioni in questione.

Nello specifico **l'Agenzia delle Entrate** ha trattato il caso di una società di software che ha chiesto di conoscere se alla fornitura dei servizi telematici da essa svolti in favore di enti creditizi e finanziari, possa applicarsi il regime di esenzione da Iva previsto dal citato **articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**.

Richiamo giurisprudenziale in materia

Nell'argomentare il proprio parere, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che già la Corte di Giustizia delle Comunità Europee aveva, in più pronunce, espresso il proprio orientamento in merito all'ambito di applicazione dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, norma che individua le operazioni esenti ai fini dell'IVA.

In particolare, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nella sentenza C-2/95 del 5 giugno 1997, si è espressa in merito alle

operazioni, indicate nell'articolo 10 del dpr n. 633/1972, **stabilendo che:**

- queste sono da considerarsi esenti anche se rese in forma elettronica, automatica o manuale e anche se il servizio è fornito con l'ausilio di un centro informatico o di terzi cui sia demandata l'attuazione delle operazioni;
- ai fini dell'esenzione, nel caso di affidamento a terzi, non è sufficiente che il servizio fornito sia un elemento indispensabile alla realizzazione di una prestazione finanziaria esente ma è necessario che lo stesso costituisca "un insieme distinto nella sua globalità, idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni per le quali è espressamente prevista l'esenzione";
- non sono esenti da IVA i servizi concernenti la semplice "fornitura di una prestazione materiale o tecnica, del materiale software e che a tal fine, è di fondamentale importanza verificare i contenuti contrattuali e l'assunzione della responsabilità per l'esecuzione dei servizi resi.

Conclusioni

Nel caso in esame, **l'Agenzia delle Entrate** ha evidenziato che la società istante ha stipulato con l'ente creditizio un particolare contratto concernente la sua piena, diretta ed esclusiva responsabilità per la corretta esecuzione dei servizi, con il relativo impegno a risarcire, seppur nei limiti di un'apposita copertura assicurativa, i danni sofferti dai clienti in caso di inadempienze relative all'erogazione dei servizi.

In riferimento al tale livello di responsabilità, che la società istante assume per i servizi resi nei confronti dell'ente creditizio e finanziario, **e in riferimento all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia CEE nella sentenza C-2/95 del 5 giugno 1997**, **l'Agenzia delle Entrate ritiene che, in linea di principio, per i servizi telematici eseguiti da una società esterna agli istituti di credito si applica l'esenzione ai fini Iva, di cui all'articolo 10 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, quando la fornitura non**

si limita alla sola prestazione informatica, ma contempla anche la responsabilità sulla corretta esecuzione.

Così l'Agenzia delle Entrate, conclude precisando che:

- **rientrano nella previsione normativa di cui all'articolo 10, comma prima, n.1 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633 e quindi esenti da IVA** i servizi telematici relativi alle:
 - operazioni di prestito e finanziamento;
 - sofferenze;
 - servizio di portafoglio;
 - servizio di incasso effetti;
 - operazioni di raccolta;
 - conti bancari;
 - garanzie reali e personali;
 - servizi di pagamento;
 - pagamento utenze;
 - centrale rischi;
 - servizio condizioni;
 - reti
 - sistema di filiale – front office bancario;

Nota bene:

In merito al citato **sistema di filiale – front office bancario**, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che nel caso in cui lo stesso consista nella sola fornitura di un sistema informatico (hardware e software) idoneo a mettere in collegamento le filiali con il sistema informativo centrale, non è esente da Iva

- analogamente, **si considerano esenti da Iva** i servizi telematici relativi alle:
 - operazioni valutarie in cambi (articolo 10, n. 3 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633);
 - operazioni in titoli, esclusa la custodia e l'amministrazione, (articolo 10, n. 4 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633);

Per quanto riguarda, invece, i servizi telematici di:

- **"virtual banking"**,
 - l'Agenzia delle Entrate evidenzia che lo stesso è esente solo se utilizzato in via esclusiva per effettuare operazioni esenti, ai sensi dell'articolo 10 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633;
- **"informativa alla clientela"**,
 - l'Agenzia delle Entrate evidenzia che lo stesso è esente da imposta se relativo ad operazioni contabili effettuate sui conti correnti, a patrimoni gestiti o al portafoglio effetti, attesa la loro connessione oggettiva con operazioni esenti, ai sensi dell'articolo 10 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

SAN MARINO: REGOLAMENTAZIONE DELLA CIRCOLAZIONE DEL CONTANTE

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

Con il **decreto delegato n. 138 del 31 ottobre 2008 la Repubblica di San Marino**, in attuazione dell'articolo 90, comma 1, punto b) della legge n. 92 del 17 giugno 2008 (Disposizioni in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio del finanziamento del terrorismo) ha regolamentato il trasporto transfrontaliero di denaro e strumenti analoghi. **L'obiettivo del citato decreto è quello di monitorare i flussi di denaro contante di coloro che entrano ed escono dal territorio della comunità e contrastare l'introduzione di proventi di natura criminosa.**

Premessa

La Repubblica di San Marino, al fine adeguare il proprio ordinamento giuridico agli standard internazionali, si rende più europea e continua a legiferare in materia di riciclaggio di denaro di provenienza illecita e finanziamento del terrorismo.

Disciplina del trasporto transfrontaliero di denaro contante e strumenti analoghi

Di recente è stato emanato, in attuazione dell'articolo 90, comma 1 punto b), della legge 17 giugno 2008, n. 92 (Disposizioni in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo), il **decreto delegato n. 138 del 2008**, al fine di regolamentare il trasporto transfrontaliero di denaro contante e strumenti analoghi.

Osserva:

La **Legge 17 giugno 2008, n. 92** (Disposizioni in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento al terrorismo), ha abrogato la precedente normativa in materia, sostituendola con disposizioni più restrittive e severe. In particolare, la norma in questione:

- istituisce, presso la Banca Centrale, l'Agenzia di Informazione Finanziaria per la prevenzione e il contrasto del riciclaggio e del finanziamento al terrorismo;
- disciplina gli obblighi di adeguata verifica, in alcuni casi rafforzata, della clientela e di registrazione e segnalazione, ponendoli a carico di una vasta platea di soggetti finanziari e non finanziari e di professionisti,

specificamente individuati e stabilendo gravi sanzioni penali e amministrative per la loro inosservanza;

- amplia i casi di confisca obbligatoria;
- modifica i reati di riciclaggio, terrorismo e contro la pubblica amministrazione, con inasprimento delle sanzioni e previsione di nuove ipotesi criminose;
- introduce prescrizioni limitative sui libretti di deposito al portatore e sulle assemblee delle società anonime;

Il citato decreto delegato n. 138 del 2008, che di fatto recepisce il contenuto del regolamento (Ce) n. 1889 del 26 ottobre 2005, **ha l'obiettivo di monitorare i flussi del denaro contante di coloro che entrano ed escono dal territorio della comunità e contrastare l'introduzione dei proventi di natura criminosa.**

Osserva:

Per "denaro contante" si intendono:

- gli strumenti negoziabili al portatore, compresi gli strumenti monetari emessi al portatore quali travellers cheque, strumenti negoziabili (compresi assegni, effetti all'ordine emandati di pagamento) emessi al portatore, girati senza restrizioni, a favore di un beneficiario fittizio o emessi altrimenti in forma tale che il relativo titolo passi alla consegna, e strumenti incompleti (compresi assegni, effetti all'ordine e mandati di pagamento) firmati ma privi del nome del beneficiario;
- le banconote e monete in circolazione come mezzo di scambio.

Obbligo di dichiarazione

Nello specifico, in riferimento al trasporto transfrontaliero di denaro contante, viene stabilito che:

- ogni persona fisica che entra nel territorio della Repubblica di san marino o ne esce è tenuta a dichiarare il trasporto di denaro contante e di strumenti analoghi in euro o valute estere, di importo complessivamente superiore a 10. 000 euro o al relativo controvalore.

La dichiarazione può essere resa verbalmente, a richiesta del personale di Polizia, al momento dell'ingresso nel territorio o dell'uscita, ma qualora il dichiarante lo desideri, ha diritto di fornire le informazioni anche per iscritto e in tal caso sarà rilasciata, su richiesta, una copia autenticata.

In particolare, **nella suddetta dichiarazione, deve essere obbligatoriamente specificato:**

- il dichiarante, inclusi nome completo, data e luogo di nascita e cittadinanza;
- il proprietario del denaro contante;
- il destinatario del denaro contante;
- l'importo e la natura del denaro contante;
- l'origine e la destinazione del denaro contante;
- l'itinerario seguito;
- il mezzo di trasporto utilizzato.

Nota bene:

L'obbligo di dichiarazione non è soddisfatto se le informazioni fornite sono inesatte o incomplete.

Controlli e sanzioni in materia

Ai fini dell'adempimento dell'obbligo di dichiarazione:

- i funzionari delle autorità competenti sono autorizzati, alle condizioni previste dalla legislazione nazionale, **a sottoporre a misure di controllo** le persone fisiche, i loro bagagli e i loro mezzi di trasporto;
- qualora venga a verificarsi un caso di inadempimento dell'obbligo di dichiarazione, il denaro contante eccedente al limite di 10.000 euro può essere trattenuto in attesa con la relativa sanzione amministrativa.

Per le violazioni delle suddette norme, è prevista la facoltà di avvalersi dell'oblazione volontaria (non ammessa per somme eccedenti, pari a 250.000 euro) che consiste nel pagamento immediato ovvero entro 20 giorni dalla notificazione (con le modalità indicate nel provvedimento di accertamento della violazione) della sanzione applicata.

Osserva:

In caso di **pagamento immediato** della sanzione applicata, non si procede al sequestro del contante.

LE NOVITÀ DEL CUD 2009

di Andrea Barone

Premessa

Le principali novità della certificazione CUD 2009 riguardano l'ulteriore detrazione per famiglie numerose, le detrazioni per canoni di locazione e le somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario e per premi di produttività assoggettate ad imposta sostitutiva del 10 per cento.

Alcune variazioni sono state anche apportate nella sezione dedicata ai dati del TFR: in particolare è stata aggiunta la casella 109, nella quale deve essere riportato l'ammontare della detrazione forfetaria (importo massimo pari a 70 euro) prevista dal D.M. 20 marzo 2008.

Il CUD 2009 dovrà essere consegnato ai lavoratori entro la fine del mese di febbraio 2009.

Ritenute Irpef

Nel **punto 5** della certificazione va indicato il totale delle ritenute d'acconto che il contribuente dovrà esporre nella dichiarazione dei redditi che eventualmente dovrà presentare. Tale importo non è influenzato dagli eventuali crediti riconosciuti dal sostituto d'imposta; tuttavia, nel punto 5 deve essere riportato il credito attribuito dal precedente sostituto d'imposta (per famiglie numerose, per canoni di locazione) e recuperato dal successivo sostituto in sede di conguaglio riepilogativo.

Vediamo un esempio.

Esempio

Il sostituto "Alfa" ha riconosciuto 800 euro a titolo di detrazione per famiglie numerose: 150 euro entro la capienza dell'Irpef e 650 euro a titolo di credito.

Il sostituto "Beta" effettua il conguaglio riepilogativo, tenendo conto dell'operato del precedente sostituto. Poiché al dipendente spetta l'ulteriore detrazione per famiglie numerose nella misura di 600 euro soltanto (il 50% di 1.200 euro), il sostituto "Beta" provvede al recupero della quota di credito non spettante.

La situazione è la seguente:

- *Irpef al netto delle altre detrazioni (artt. 12 e 13 del Tuir): 350,00 euro*
- *Ulteriore detrazione riconosciuta nel limite di capienza dell'Irpef: 350,00 euro*
- *Credito riconosciuto: $(600 - 350) = 250,00$ euro*

Il sostituto "Beta" provvede a recuperare la somma di 400 euro $(650 - 250)$. L'importo recuperato deve essere esposto nel punto 5,

mentre nel punto 55 occorre riportare il codice "C".

Ulteriore detrazione per famiglie numerose

Nel CUD 2009 sono state introdotte tre nuove caselle nelle quali inserire i dati relativi alla detrazione per famiglie con almeno quattro figli a carico, introdotta dalla Finanziaria 2008.

In particolare, nel **punto 31** va indicato l'importo della detrazione fruita nel 2008 che ha trovato capienza nell'imposta lorda diminuita delle altre detrazioni di cui agli artt. 12, 13, 15 e 16, nonché delle detrazioni previste da altre disposizioni normative.

Si ricorda che la detrazione che non trova capienza nell'Irpef lorda costituisce un credito per il sostituto, automaticamente riconosciuto dal sostituto d'imposta nei limiti di capienza del monte ritenute disponibile. Nel **punto 32**, quindi, deve essere indicato l'importo della detrazione, relativa al periodo d'imposta 2008, che non ha trovato capienza nell'imposta lorda del dipendente ma che è stata comunque riconosciuta dal sostituto d'imposta.

Nel **punto 33**, invece, va indicato l'importo del credito, relativo al periodo d'imposta 2008, che non è stato riconosciuto. Si fa presente che in caso di compilazione del presente punto, il sostituto d'imposta deve precisare nelle annotazioni, utilizzando il codice *BH*, che qualora il contribuente non abbia altri redditi oltre quelli certificati può chiedere nella dichiarazione dei redditi il rimborso del credito non riconosciuto.

Esempio

Ipotizziamo il caso di un dipendente con moglie e quattro figli a carico per l'intero periodo d'imposta.

Reddito complessivo pari a 22.000 euro

Irpef lorda: 5.340,00 euro

Detrazione lavoro dipendente: 1.103,85 euro

Detrazione coniuge a carico: 690,00 euro

Detrazione figli a carico: 3.371,20 euro

Ulteriore detrazione per famiglie numerose: 1.200,00 euro

Irpef netta: $5.340,00 - (690,00 + 3.371,20) - 1.103,85 - 1.200,00 = 0,00$ euro

Detrazioni per famiglie numerose (punto 31) = $5.340,00 - (690,00 + 3.371,20) - 1.103,85 = 174,95$ euro

Credito spettante al lavoratore = $1.200,00 - 174,95 = 1.025,05$ euro

Il sostituto d'imposta ha attribuito, in sede di conguaglio, soltanto una quota parte dell'intero credito (400,00 euro) perché il monte ritenute del mese non era sufficientemente capiente per restituire l'intero importo.

Il credito non riconosciuto ammonta a:
(1.025,05 – 400,00) = 625,05 euro

ALTRI DATI

29	Imposta lorda	30	Detrazioni per carichi di famiglia	31	Detrazioni per famiglie numerose	32	Credito riconosciuto per famiglie numerose	33	Credito non riconosciuto per famiglie numerose
	5.340,00		5.261,20		174,95		400,00		625,05
34	Detrazioni per lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati	35	Detrazioni per oneri	36	Detrazioni per canoni di locazione	37	Credito riconosciuto per canoni di locazione	38	Credito non riconosciuto per canoni di locazione
	1.103,85								
39	Totale detrazioni	40	Credito d'imposta per le imposte pagate all'estero	44	Totale oneri sostenuti esclusi dai redditi indicati nei punti 1 e 2	45	Contributi previdenza complementare esclusi dai redditi di cui ai punti 1 e 2	46	Contributi previdenza complementare non esclusi dai redditi di cui ai punti 1 e 2
	5.340,00								

Detrazioni per canoni di locazione

Nella Sezione "Altri dati" troviamo anche tre nuove caselle riguardanti le detrazioni per canoni di locazione.

Nel **punto 36** va indicato l'importo delle detrazioni che ha trovato capienza nell'imposta lorda diminuita, nell'ordine, delle detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR. Se nel corso dell'anno 2008 si sono stipulati più contratti di locazione, nelle annotazioni (*cod. BG*) devono essere indicati con i codici 1, 2, 3 e 4 le diverse

tipologie di canoni di locazione di cui ai commi da 01 a 1-ter dell'art. 16 del TUIR, il numero dei giorni per i quali l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale nonché la percentuale di spettanza della detrazione.

Nel **punto 37** va indicato l'importo del credito di cui al comma 1-sexies dell'art. 16 del TUIR riconosciuto dal sostituto d'imposta, mentre nel **punto 38** occorre riportare l'importo del credito non riconosciuto dal sostituto.

Straordinari e premi di produttività detassati

SOMME EROGATE PER PRESTAZIONI DI LAVORO STRAORDINARIO E PER PREMI DI PRODUTTIVITÀ E ALTRE AGEVOLAZIONI

SOMME EROGATE PER PRESTAZIONI DI LAVORO STRAORDINARIO E PER PREMI DI PRODUTTIVITÀ									
77	Totale redditi	78	Totale ritenute operate	79	Ritenute sospese	80	Veclere istruzioni	81	Ammontare non imponibile addetti alla guida

Nei **punti da 77 a 81** vanno indicati gli importi relativi alle somme erogate per prestazioni di lavoro straordinario, supplementare e per premi di produttività ai sensi del D.L. 27 maggio 2008 n. 93, convertito con modificazioni dalla Legge 24 luglio 2008, n. 126. Il Decreto ha stabilito una misura agevolativa che consiste nell'applicazione alle suddette somme, nel limite complessivo di 3.000 euro lordi, di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento. L'agevolazione fiscale era riservata ai lavoratori dipendenti del settore privato, titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato, che nel 2007 avevano percepito redditi di lavoro dipendente per un ammontare non superiore a 30.000 euro lordi.

In particolare, nel **punto 77** occorre indicare la quota della somma erogata per prestazioni di

lavoro straordinario, supplementare e per premi di produttività **fino a 3.000 euro**. L'importo è al netto dei contributi obbligatori per legge.

Nel caso in cui sul suddetto importo sia stata applicata l'imposta sostitutiva del 10 per cento indicare l'importo dell'imposta nel **punto 78**.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta abbia assoggettato a tassazione ordinaria l'importo di dette somme non eccedenti i 3.000 euro, tale importo, oltre ad essere ricompreso nel punto 1 della certificazione, dovrà essere indicato anche nel punto 77, avendo cura di barrare la **casella 80**. In tale ipotesi nessun importo dovrà essere evidenziato nel punto 78. Nelle annotazioni (*cod. AF*) occorre, quindi, indicare la motivazione per la quale il sostituto d'imposta ha proceduto ad applicare la tassazione ordinaria su dette somme.

Esempio 1

Erogazione di somme per lavoro straordinario con applicazione dell'imposta sostitutiva.
 Importo erogato: Punto 77 = 2.000,00 euro
 Imposta sostitutiva : punto 78 = 200,00 euro
 Il punto 1 non ricomprende la somma di 2.000 euro.

Esempio 2

Erogazione di somme per lavoro straordinario per un importo eccedente il limite consentito di 3.000 euro e applicazione dell'imposta sostitutiva fino a concorrenza del plafond individuale.
 Importo erogato 4.000,00 euro: Punto 77 = 3.000,00 euro
 Imposta sostitutiva: punto 78 = 300,00 euro
 Il punto 1 ricomprende la somma di 1.000 euro (4.000 - 3.000 = 1.000 euro).

Esempio 3

Erogazione di somme per lavoro straordinario con richiesta da parte del lavoratore di applicazione del regime ordinario di tassazione.
 Importo erogato 2.000,00 euro: Punto 77 = 2.000,00 euro
 Imposta sostitutiva: punto 78 = non valorizzato.
 Punto 79 = non valorizzato
 Punto 80 = barrato.
 Il punto 1 ricomprende i 2.000 euro assoggettati a tassazione ordinaria.

Esempio 4

Il sostituto "A" ha corrisposto 2.000 euro per lavoro straordinario; la somma è stata assoggettata a tassazione ordinaria. Successivamente, il sostituto "A" è stato incorporato dal sostituto "B" e si è estinto. Il sostituto "B" ha corrisposto 1.000 euro per lavoro straordinario; la somma è stata assoggettata ad imposta sostitutiva del 10 per cento (imposta sostitutiva: 1.000 x 10% = 100 euro). In sede di conguaglio, il lavoratore ha richiesto al sostituto "B" di assoggettare ad imposta sostitutiva del 10 per cento anche le somme erogate dal soggetto "A" per lavoro straordinario.

CUD 2009 sostituto "B"

SOMME EROGATE PER PRESTAZIONI DI LAVORO STRAORDINARIO E PER PREMI DI PRODUTTIVITA' E ALTRE AGEVOLAZIONI	SOMME EROGATE PER PRESTAZIONI DI LAVORO STRAORDINARIO E PER PREMI DI PRODUTTIVITA'				
	Totale redditi	Totale ritenute operate	Ritenute sospese	Vedere istruzioni	Ammontare non imponibile addetti alla guida
77	2.000 + 1.000	78 300,00	79	80	81

È importante sottolineare che lo straordinario erogato all'erede va comunque indicato nella sezione. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 59/2008 riporta, infatti: " [...] alle prestazioni di lavoro straordinario e a quelle premiali resta applicabile l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 10 per cento prevista dal decreto-legge n. 93 del 2008, ferma restando la necessità che ricorrano le condizioni e i requisiti ivi previsti, da riferirsi al soggetto che ha prodotto il reddito (de cuius)."

Nel **punto 81** ("Ammontare non imponibile addetti alla guida") va indicato l'importo del lavoro straordinario che non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini fiscali e contributivi ai sensi dell'art. 83-bis, comma 25, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, effettuato nel medesimo anno dai prestatori di lavoro addetti alla guida dipendenti delle imprese autorizzate all'autotrasporto di merci.

Novità della Sezione TFR

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO, INDENNITÀ EQUIPOLLENTI, ALTRE INDENNITÀ E PRESTAZIONI IN FORMA DI CAPITALE

INDENNITÀ E SOMME SOGGETTE A TASSAZIONE SEPARATA (da non indicare nella dichiarazione dei redditi)				
Indennità, acconti, anticipazioni e somme erogate nell'anno	Acconti ed anticipazioni erogati in anni precedenti	Detrazione	Ritenuta operata nell'anno	Ritenute sospese
107	108	109	110	111
Ritenute operate in anni precedenti	Ritenute di anni precedenti sospese	Quota spettante per indennità erogate ai sensi art. 2122 c.c.	TFR maturato fino al 31/12/2007 e rimasto in azienda	TFR maturato fino al 31/12/2007 e versato al fondo
112	113	114	115	116
TFR maturato dal 1/1/2008 al 31/12/2008 e rimasto in azienda	TFR maturato dal 1/1/2008 al 31/12/2008 e versato al fondo			
117	118			

Nella Sezione "Trattamento di fine rapporto, indennità equipollenti, altre indennità e prestazioni in forma di capitale" è stato inserito il **punto 109** ("Detrazione"), che accoglie la detrazione forfetaria prevista dal Decreto 20 marzo 2008 per ridurre il prelievo fiscale sui TFR.

I **punti da 115 a 118**, che corrispondono ai punti da 101 a 104 del CUD 2008 (redditi 2007) e che servono "a garantire la massima trasparenza rendendo edotti i lavoratori dell'ammontare del TFR accantonato", devono sempre essere compilati, anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro e

indipendentemente dall'erogazione di somme da indicare nel punto 107. Poiché gli importi si intendono al lordo di eventuali acconti, anticipazioni e saldi, le caselle devono essere valorizzate anche per coloro che hanno cessato il rapporto di lavoro nel 2008 e che sono stati integralmente liquidati.

Si precisa, inoltre, che i punti 115 e 117 comprendono la rivalutazione al netto dell'imposta sostitutiva dell'11 per cento, mentre i punti 116 e 118 comprendono le maggiorazioni per ritardato versamento.

Sostegno a favore dei contribuenti a basso reddito

SOSTEGNO A FAVORE DEI CONTRIBUENTI A BASSO REDDITO	Rimborso per il contribuente 276	Rimborso per coniuge a carico 277	Rimborso per familiari a carico 278	Richiesta di non corresponsione 279	Somma recuperata 280
--	-------------------------------------	--------------------------------------	--	---	-------------------------

Nella Sezione è stato inserito il **punto 280** ("Somma recuperata"), che riporta l'ammontare del beneficio tributario che il sostituto ha recuperato a seguito di comunicazione da parte del sostituto di non spettanza di tale beneficio.

NUOVO RIALLINEAMENTO PER MARCHI ED AVVIAMENTO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 2 del 12 gennaio 2009
A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITA'

► Riallineamento dei beni immateriali

Con la Manovra per il 2009 (D.L. n. 185/2008) il Le-gislatore rimette mano alla disciplina delle operazio-ni straordinarie, stabilendo che:

- con il pagamento di un imposta sostitutiva del 16 per cento, si ottiene il riallineamento dei disvalori per i marchi e l'avviamento, ed è possibile ammortizzare detti beni in nove quote (anziché in diciotto);
- oltre alle operazioni poste in essere per il 2008, la nuova sostitutiva si rende applicabile anche per il pregresso.

Se in precedenza ci si è avvalsi della sostitutiva or-dinaria, per applicare la nuova sostitutiva si rende necessario ricalcolare ed integrare il versamento di quanto dovuto.

► Riferimenti normativi

- D.L. 29 novembre 2008 n.185, art.15, commi da 10 a 12

A circa un anno dall'introduzione della disciplina di **imposizione sostitutiva** sulle **operazioni di riorganizzazione aziendale** il Legislatore rilancia adesso la posta, prevedendo l'istituzione di una **nuova imposta sostitutiva**, con la quale si intende per molti versi concedere nuove **chance** al contribuente con riferimento ad **alcuni beni** per i quali la sostitutiva a regime non si è rivelata particolarmente appetibile, complice il lungo arco temporale in cui si snodano gli ammortamenti fiscali, oppure non era sostanzialmente applicabile. Con i commi da 10 a 12 dell' art. 15, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, ci si è presi cura, in particolare, dei **disallineamenti** dei **marchi** e dell'**avviamento**, od ancora delle **altre attività immateriali**, emergenti a seguito di operazioni di conferimento, fusione o scissione, che possono essere azzerati attraverso il pagamento di un imposta sostitutiva pari al **16%**, da versare in **unica soluzione** entro **giugno** del **2009**.

L'operazione costituisce una vera e propria deroga alla disciplina introdotta dalla Legge Finanziaria per il 2008 (collocata nell'art. 176, comma 2-ter del T.U.I.R.), che comporta, come

è noto, il pagamento di una sostitutiva il cui importo può andare dal 12 al 16% dei maggiori valori oggetto di riallineamento, mentre il contribuente può adesso decidere di accollarsi **l'aliquota più alta**, ma l'impulso ad accettare la proposta dell'Amministrazione finanziaria è da ricondurre, essenzialmente, al fatto che per i marchi o l'avviamento emergono effetti del tutto peculiari, con particolare riferimento alle modalità con le quali viene ad essere calcolato **l'ammortamento** sui valori dei beni (riallineati). In caso di adesione quest'ultimo potrà, infatti, essere applicato nell'arco temporale di **nove anni**, anziché in 18 anni, in deroga a quanto disposto al riguardo dall'art. 103 del T.U.I.R.. In via preliminare è bene prendere le mosse da una sintetica descrizione della regola generale, vale a dire dal riallineamento ordinario di cui all'art. 176, comma 2-ter del T.U.I.R..

Riallineamento ordinario

Con il comma 46, art. 1, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria), nell'ambito della rimodulazione della disciplina delle operazioni di **riorganizzazione aziendale** è stata introdotta, a far data dal **2008**, un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui **redditi** e dell'**IRAP** che consente di attribuire rilevanza ai maggiori valori civili emersi in capo al soggetto risultante dall'operazione straordinaria. Per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni è necessario provvedere al pagamento di un importo che è graduato in funzione crescente rispetto ai disvalori da riallineare. Più precisamente, è previsto il pagamento di un importo:

- pari al **12%** sulla parte fino a 5 milioni di euro;
- pari al **14%** per la parte da 5 a 10 milioni di euro;
- pari al **16%** per la parte che eccede i 10 milioni di euro.

In pratica, con il pagamento della sostitutiva il contribuente supera il regime di **neutralità fiscale** previsto in linea generale nei casi di operazioni straordinarie, con effetti, in quanto al riconoscimento dei maggiori ammortamenti connessi al riallineamento, a partire dal **periodo d'imposta** nel corso del quale è esercitata l'opzione.

Detta opzione deve essere esercitata **distintamente** per ciascuna operazione, e va posta in essere nella dichiarazione dell'esercizio in cui è stata realizzata l'operazione straordinaria, o, al più tardi, in quello successivo, e comporta il pagamento, entro il termine di versamento delle relative imposte, della prima rata, pari al **30%**. Al riguardo, con il D.M. 25 luglio 2008 del MEF, è stato precisato che con il versamento della prima rata si considera perfezionata a tutti gli effetti l'opzione, mentre con la Circolare 25 settembre 2008, n. 57/E, dell'Agenzia delle Entrate è stato chiarito che al riguardo è possibile anche avvalersi della facoltà di differire ai trenta giorni successivi il versamento di ciascuna delle tre rate, applicando la consueta maggiorazione dello 0,40%.

E' prevista, peraltro una **disciplina transitoria** che si rende applicabile alle operazioni straordinarie poste in essere entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (comma 47, art. 1, della Legge n. 244/2007), nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo d'imposta o del periodo successivo. Tra le altre cose, con la circolare n. 57/E del 2008 è stato escluso che in assenza dell'opzione per la sostitutiva di cui al citato comma 2-ter, art. 176 del T.U.I.R., i maggiori valori civili possano comunque essere **riconosciuti ai fini IRAP** per i soggetti che applicano le regole di **derivazione** dal bilancio previste dall'art. 5 del decreto IRAP.

Nuova sostitutiva per i beni immateriali

L'introduzione della nuova sostitutiva, che comporta il pagamento dell'aliquota più alta prevista a regime, pari al **16%**, è accompagnata, e non poteva essere diversamente, da alcuni benefici per il contribuente, che sostanzialmente consistono nella possibilità di **ridurre** il periodo di ammortamento fiscale (= maggiori quote deducibili in corso d'anno), relativamente ai maggiori valori oggetto di riallineamento. Viene, dunque, offerta la possibilità:

- per i **marchi e l'avviamento**, di superare quanto previsto, in particolare, dall'art. 103, del T.U.I.R., portando il periodo di ammortamento dai 18 anni contemplati dalla norma a **nove anni**;
- per le **altre attività immateriali** diverse dall'avviamento e dai marchi d'impresa, tra le quali deve intendersi compresa qualsiasi **immobilizzazione immateriale a vita indefinita**, di avvalersi di un ammortamento fiscale che è commisurato ai maggiori valori oggetto di riallineamento, seguendo cioè l'ammortamento operato in bilancio, rimanendo fermo che l'ammortamento fiscale deve essere completato **almeno in nove quote**. Ne deriva che se per esempio l'ammortamento civilistico di un determinato

bene immateriale è spalmato su cinque anni (ammortamento annuo di bilancio = 1/5) la norma consente di applicare quote di ammortamento fiscale entro il limite annuo di **1/9**.

Più nel dettaglio, in deroga alle disposizioni del citato comma 2-ter dell'art. 176 del T.U.I.R., ai sensi di quanto previsto dal comma 10, art. 15, del D.L. n. 185/2008, i contribuenti possono assoggettare i maggiori valori attribuiti in bilancio all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali all'imposta sostitutiva di cui al medesimo comma 2-ter, con l'aliquota del **16%**, versando in **unica soluzione** l'importo dovuto entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, vale a dire, in linea generale, entro il **16 giugno del 2009**. Si prenda in considerazione il seguente esempio n. 1.

ESEMPIO N. 1

A seguito di un operazione straordinaria intervenuta nel corso del periodo d'imposta 2008, la società Alfa presenta disallineamenti tra il valore civile e quello fiscale dell'avviamento per un importo pari a 1.000.000 di euro. Se la società Alfa decide di avvalersi della possibilità di riconoscere fiscalmente il maggiore valore dell'avviamento, dovrà provvedere ad effettuare il versamento di un importo pari a 160.000 euro entro il 16 giugno 2009, ma è da ritenere che anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria ammetta il ricorso al differimento del pagamento entro i 30 giorni successivi, previa pagamento della maggiorazione dello 0,40%.

La sostitutiva può essere applicata con riferimento:

- alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (**2008**);
- anche alle operazioni effettuate **entro** il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (ad esempio nel 2007).

In quest'ultimo caso, se alla data del 29 novembre 2008 per tali operazioni è stata già esercitata l'opzione prevista dall'art. 1, comma 47, della Legge n. 244/2007 (sostitutiva ordinaria), il contribuente può **riliquidare** l'imposta sostitutiva dovuta **versando la differenza** entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (e dunque entro **giugno 2009**). Si prenda in considerazione il seguente esempio n. 2.

ESEMPIO N. 2

Si ipotizzi che per il caso di cui all'esempio n. 1 (disallineamento pari ad 1.000.000 di euro, ascrivibile all'avviamento), l'operazione straordinaria sia stata perfezionata nel corso del 2007, anziché nel 2008, e che la società Alfa abbia deciso di applicare sin da subito la sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del T.U.I.R., versando pertanto entro il 30 settembre 2008 l'importo corrispondente alla prima rata della sostitutiva, vale a dire il 30% del 12% di 1.000.000 di euro = 36.000 euro, rimanendo ferma la necessità di ottemperare al versamento delle altre due rate, rispettivamente a giugno 2009 (40%) ed a giugno 2010 (30%). In questo caso se la società Alfa intende avvalersi della nuova sostitutiva è tenuta a calcolare l'importo che deve essere versato nel complesso ai sensi di quanto previsto dal D.L. n. 185/2008, che è pari a 160.000 euro (= 16% di 1.000.000 di euro), ed a versare in un'unica soluzione, tenuto conto di quanto già assolto (pari a 36.000 euro) la differenza, e quindi un importo pari a 124.000 euro, entro la scadenza del 16 giugno 2009.

Effetti della sostitutiva

Quanto agli **effetti** dell'operazione in parola, i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'**inizio del periodo d'imposta** nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva (nell'esempio n. 1 dall'inizio del 2009), ma emerge che la deduzione di cui all'art. 103 del T.U.I.R. e agli artt. 5, 6 e 7 del D.Lgs. n. 446/1997, del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa può essere effettuata **in misura non superiore ad un nono**, a prescindere dall'imputazione al conto economico a **decorrere** dal periodo di imposta **successivo** a quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva (nell'esempio n. 1 dal 2010).

Per quanto concerne le regole contabili va ricordato, in particolare, che per i beni a **vita utile indefinita** lo **IAS** n. 38 non prevede la pratica dell'ammortamento, richiedendo invece, almeno annualmente, l'applicazione del cd. "*test di impairment*", in base al quale se ad esempio l'avviamento (iscritto ad esempio in base ad una operazione straordinaria) ha perso valore oppure si è deteriorato, la **svalutazione** deve essere imputata a conto economico. Ipotizzando ad esempio che per una determinata annualità non siano emerse perdite di valore, dal punto di vista fiscale è possibile, in linea generale, far valere in dichiarazione una quota di ammortamento per un importo pari ad 1/18 (ved. nuovo comma 3-bis, art. 103, del T.U.I.R.) ed è chiaro che con il raddoppiamento della misura della quota di ammortamento si perviene all'effetto sostanziale di contrarre sensibilmente l'imposizione (ordinaria) per tutto il lasso temporale in cui si snoda l'ammortamento fiscale. Inoltre, sul piano

"domestico" è previsto che l'ammortamento dell'avviamento deve avvenire entro un periodo non superiore a **cinque anni**, ma è consentito ammortizzare **sistematicamente** l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa (art. 2426 c.c.). Per il **marchio** v'è da dire che l'ammortamento segue il concetto generale della vita utile del bene intangibile, che in alcuni casi è riconducibile al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui si riferisce, ovvero, qualora tale ricostruzione non sia possibile, convenzionalmente per un periodo di 20 anni, ferma restando che di anno in anno il valore recuperabile va confrontato con il valore contabile, così che se quest'ultimo è superiore al primo si rende necessario svalutare il bene immateriale.

Per quanto concerne l'**IRAP** è il caso di aprire una piccola finestra sulle regole introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 224). E', infatti, prevista una parziale derivazione delle componenti utili per il calcolo del valore della produzione netta dai dati di bilancio, salvo una specifica eccezione recata dall'art. 5, comma 3, del decreto IRAP proprio per i marchi e l'avviamento. In questo caso, infatti, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione nel conto economico è previsto il concorso alla formazione della base imponibile IRAP dei costi sostenuti per l'acquisizione dei marchi d'impresa ed a titolo di avviamento in misura non superiore ad un diciottesimo. Anche in questo caso, pertanto, il pagamento della sostitutiva apre le porte ad un incremento della quota di ammortamento rilevante, che viene **portata da 1/18 ad 1/9**. Si prenda in considerazione il seguente esempio n. 3.

ESEMPIO N. 3

A seguito di un'operazione di conferimento aziendale realizzata nel periodo d'imposta 2008 la società Beta presenta in bilancio un marchio che evidenzia un disallineamento per un valore pari a 2.000.000 di euro. La società Beta decide di applicare la sostitutiva, versando entro giugno del 2009 l'importo di 320.000 euro. A partire dal 2009 viene ad essere riconosciuto fiscalmente il maggiore valore del bene immateriale, e, a partire dal 2010 è possibile far valere in dichiarazione l'**ammortamento** pari ad 1/9 del valore riconosciuto. Analoghi effetti si producono anche ai fini IRAP, laddove la società dichiarante, anziché tenere conto delle quote di ammortamento emergenti dal conto economico dovrebbe poter applicare una quota di ammortamento pari ad 1/18, ma se, come nel caso specifico, viene applicata la nuova sostitutiva la quota di ammortamento che troverà spazio nel quadro IQ (se si chiamerà sempre così) sarà pari ad 1/9.

V'è da dire che le specifiche disposizioni di cui al comma 10, art. 15, del D.L. n. 185/2008 nulla dispongono in merito agli effetti di eventuali cessioni e/o nuove operazioni straordinarie intervenute nel cd. **periodo di sorveglianza** (anteriormente cioè all'inizio del quarto periodo successivo a quello dell'opzione), per cui si potrebbe ipotizzare, così come è stato già segnalato sui quotidiani specializzati del settore, che non si producono effetti analoghi a quelli previsti per la sostitutiva a regime.

A parere di chi scrive il dettato normativo non appare dei più lineari al riguardo, in quanto le indicazioni ricavabili dal predetto comma 10 sembrano fare riferimento comunque all'art. 176, comma 2-ter, del T.U.I.R., individuando per così dire una particolare caratterizzazione della medesima imposta sostitutiva. Non resta, quindi, che aspettare i chiarimenti che verranno.

Infine, a partire dal medesimo periodo di imposta sono deducibili le quote di ammortamento del maggior valore delle **altre attività immateriali** nel limite della quota imputata a conto economico e, comunque, in misura non superiore ad un nono del valore stesso. Al riguardo la relazione illustrativa al Provvedimento in esame precisa che può trattarsi di qualsiasi **immobilizzazione immateriale a vita indefinita**.

Riallineamento di attività diverse

Il comma 11, art. 15, del D.L. n. 185/2008, prevede che le disposizioni del comma 10 si rendono applicabili anche per riallineare i valori fiscali ai maggiori valori attribuiti in bilancio ad **attività diverse** da quelle indicate nel medesimo comma 10, ed al riguardo la relazione illustrativa al provvedimento in esame fa esplicito riferimento ad i **crediti** verso la clientela (delle banche), specificando che si tratta di un **estensione** dell'ambito applicativo del comma 2-ter, art. 176 del T.U.I.R. (sostitutiva a regime). Tuttavia, in questo caso i maggiori valori, unitamente ad eventuali maggiorazioni, sono assoggettati a tassazione con **aliquota ordinaria, separatamente** dall'imponibile complessivo, rispettivamente dell'IRES e dell'IRAP, versando in **unica soluzione** l'importo dovuto.

E' poi previsto che l'opzione può essere esercitata anche con riguardo a **singole fattispecie**, intendendo per tali i componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la **medesima natura** ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura.

Anche in questo caso la sostitutiva di cui al comma 11 si applica alle operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (2008), ma anche a quelle effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, rimanendo fermo che qualora alla data del 29 novembre 2008 per

tali operazioni sia stata già esercitata l'opzione per la sostitutiva ordinaria, il contribuente procede a **riliquidare** l'imposta sostitutiva dovuta versando la differenza entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (anche qui a giugno 2009).

Conclusioni

Dopo la "pioggia" di sostitutive della fine del 2007 anche quest'anno il legislatore non si è fatto mancare ulteriori opzioni per il contribuente, andando finanche a rimettere sul piatto della bilancia nuovi elementi di attrattiva in merito ad alcune situazioni che così com'erano non avrebbero incontrato il favore di una grossa fetta della platea dei contribuenti. E' il caso, in particolare, del riallineamento dei marchi e dell'avviamento, che in forza del lungo periodo di ammortamento fiscale (18 anni), non consentono, a parere dei più, di ottenere significativi e tangibili vantaggi in termini di maggiori quote di ammortamento fiscale connesse alla (sostanziale) rivalutazione dei valori di riferimento. Ed ecco allora che dal cilindro spunta fuori anche la riduzione del periodo di ammortamento, accompagnata tuttavia dal blocco dell'aliquota sulla percentuale del 16%. E' chiaro, per inciso, che il tutto risente in misura non trascurabile delle pressanti esigenze di gettito dell'Erario, per il quale anche una mera operazione di anticipazione di risorse dalle imprese allo Stato, che prima o poi sarà restituita sotto la veste dei maggiori ammortamenti IRES ed IRAP, determina comunque effetti positivi, sebbene di breve periodo.

Venendo a profili più pratici, è chiaro che la congerie di imposte sostitutive in essere allo stato dell'arte richiede un opportuna operazione di **raccordo**, da porre in essere in via interpretativa, anche rispetto ad altri istituti presenti nel nostro panorama fiscale.

A puro titolo esemplificativo, andrebbero chiariti i rapporti con il cd. **bonus aggregazioni**, avendo a mente le precisazioni già fornite di recente dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 57/E del 2008), in merito alla sovrapposizione con la sostitutiva "ordinaria" di cui al comma 2-ter, art. 176 del T.U.I.R.. Dato, in particolare, che la nuovissima sostitutiva mette sul piatto, oltre al riconoscimento fiscale dei maggiori valori, anche ulteriori benefici per il contribuente (riduzione del periodo di ammortamento), si può già prefigurare qualche difficoltà interpretativa al riguardo. Ad esempio, per un disallineamento complessivo pari a 6.000.000 di euro relativo ad un'operazione straordinaria posta in essere nel corso del 2008, se la conferitaria decide di avvalersi della più recente **chance** andrebbe chiarito se l'imposta sostitutiva del 16% va calcolata sul valore **al netto** del cd. **bonus**, che è pari a 5.000.000 di euro.

In questo senso si è espressa, in particolare, l'Agenzia delle Entrate in merito ai rapporti tra bonus e sostitutiva ordinaria, ma il fatto è che questi due istituti tendevano a perseguire il medesimo effetto (**riconoscimento** fiscale dei **maggiori valori**), mentre invece quando si guarda alla nuova sostitutiva emerge che il fine perseguito può essere anche un altro, vale a dire il raddoppio della quota di ammortamento fiscale sul valore del bene. Se infatti è vero che il contribuente versa all'Erario maggiori imposte (4% in più) è altrettanto vero che qualora entrasse in gioco il solo disallineamento eccedente (pari ad 1.000.000 di euro), a fronte di una spesa abbastanza contenuta si rischierebbe di ottenere potenzialmente maggiori

quote di ammortamento sul valore complessivo del disallineamento, il che non sembrerebbe un effetto giustificabile dal punto di vista sistematico. Concludendo, in ogni caso le considerazioni in esame valgono anche per l'ipotesi della **riliquidazione**. Se cioè la società conferitaria ha fruito per il 2007 sia del bonus che della sostitutiva ordinaria di cui al comma 2-ter, art. 176 del T.U.I.R. per l'importo che eccede i 5.000.000 di euro (es: eccedenza pari ad 1.000.000 di euro), toccherebbe poi adesso stabilire come riliquidare il tutto applicando la nuova sostitutiva parti al 16% da versare in un'unica soluzione.

RIMBORSO DEL CREDITO IVA: NOMINA DEL RAPPRESENTANTE FISCALE IN CORSO D'ANNO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 2 del 12 gennaio 2009

A cura di Roberto Fanelli* e Rosj Catalano**

* Revisore contabile e pubblicitista

** Dottore commercialista e revisore contabile

La nomina del rappresentante fiscale permette all'operatore non residente in Italia di adempiere a tutti gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto, ivi compresa, quindi, la possibilità di richiedere il rimborso del credito IVA per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato. Nel caso di nomina del rappresentante fiscale in corso d'anno, il soggetto non residente può chiedere il rimborso ai sensi dell'art.38-ter per gli acquisti di beni e servizi effettuati fino al giorno della nomina e ai sensi dell'art.38-bis, per gli acquisti effettuati dal rappresentante fiscale.

Quadro normativo

Il D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191 ha introdotto la possibilità per gli operatori residenti all'estero di "**identificazione diretta**" nel territorio dello Stato.

In particolare, il secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che "gli obblighi e i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato...".

Pertanto, l'**operatore economico non residente** in Italia per adempiere o esercitare direttamente tutti gli obblighi e i diritti derivanti da operazioni ivi poste in essere può:

- avvalersi di una **stabile organizzazione**;
- nominare un **rappresentante fiscale** nel territorio dello Stato (art. 17, comma 2);
- **identificarsi direttamente** presso l'Amministrazione finanziaria italiana (art. 35-ter).

Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente né abbiano nominato un rappresentante fiscale, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i

servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni (art. 17, comma 3).

Il rappresentante fiscale

Sulla base di quanto disposto dal secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, il soggetto non residente che intende intraprendere un'attività nel territorio dello Stato ha facoltà di nominare un **rappresentante fiscale** che "**risponde in solido** con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto". La nomina deve essere effettuata nelle **forme** previste dall'art. 1, comma 4, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, secondo il quale la rappresentanza deve risultare da un atto pubblico, da una scrittura privata registrata o, qualora l'incarico comporti passaggio di beni, da una lettera annotata in un apposito registro presso l'Ufficio competente in base al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato. La nomina può altresì risultare dalla dichiarazione di variazione dati di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972.

La nomina del rappresentante fiscale è **comunicata** all'altro contraente **anteriamente** all'effettuazione dell'operazione.

La nomina del rappresentante è possibile anche in presenza di una **stabile organizzazione**, in considerazione della netta demarcazione tra le operazioni poste in essere dalla stabile organizzazione (che devono transitare nella contabilità IVA della stabile organizzazione medesima) e quelle effettuate direttamente dal non residente (che possono essere fatturate e contabilizzate dal non residente stesso in caso di identificazione diretta ovvero dal rappresentante fiscale).

Inoltre, pur in presenza di rappresentante fiscale, non tutte le operazioni effettuate nel territorio dello Stato dal non residente devono necessariamente transitare tramite rappresentante fiscale, nel senso che il soggetto non residente ha la possibilità di porre in essere **operazioni** in Italia **senza** l'intervento del **rappresentante** in precedenza nominato per effettuare altre operazioni (R.M. n. 18/E del 19

Comportamento dei cessionari/committenti nazionali

Nell'ipotesi di **nomina del rappresentante in corso d'anno** i cessionari/committenti nazionali, soggetti passivi d'imposta, che effettuano acquisti presso il non residente per il "tramite" del rappresentante fiscale, devono distinguere gli acquisti effettuati:

- fino al giorno antecedente alla nomina;
- dal giorno della nomina.

Gli acquisti di beni e servizi effettuati presso non residenti da soggetti passivi d'imposta nazionali **fino al giorno antecedente alla nomina** del rappresentante, devono essere autofatturate, ai sensi dell'art.17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e l'autofattura deve essere annotata, come noto, sia nel registro acquisti sia nel registro delle vendite (qualora il soggetto non residente, nei casi consentiti, si sia identificato direttamente nel territorio dello Stato, la fattura deve essere emessa dal non residente, come un normale soggetto d'imposta nazionale).

Gli acquisti di beni e servizi effettuati presso non residenti da soggetti passivi d'imposta nazionali **dal giorno della nomina** del rappresentante devono essere fatturati dal rappresentante fiscale, che assume la veste di soggetto identificato nel territorio dello Stato.

Tuttavia, pur in presenza di nomina del rappresentante fiscale, taluni acquisti effettuati

presso non residenti, anche se le operazioni vengono compiute per il tramite del rappresentante fiscale, devono essere **obbligatoriamente autofatturate** dall'acquirente nazionale, se soggetto passivo d'imposta Tali operazioni sono riepilogate nella Tavola n. 2.

Detrazione/rimborso da parte del rappresentante

La **nomina del rappresentante fiscale** consente al soggetto non residente di **esercitare i medesimi diritti** cui sono ammessi i contribuenti nazionali e, in particolare, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972) con possibilità di ottenere il **rimborso dell'imposta eccedente** (ai sensi dell'art. 38-bis) nei limiti consentiti dall'art. 30 del medesimo decreto (Risoluzione n. 31/E del 1° marzo 2005).

In **manca del rappresentante fiscale**, invece, il soggetto non residente può ottenere il rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio dello Stato ai sensi dell'art.38-ter del D.P.R. n. 633/1972, ovvero presentando un'apposita istanza di rimborso al Centro di Servizio di Pescara, nei termini ed in presenza delle condizioni previsti dalla citata disposizione.

Tavola n. 2 - Emissione di autofattura

Oggetto	Norma di riferimento D.P.R. n. 633/1972
Cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e cessioni di energia elettrica	Art. 7, comma 2, terzo periodo
Locazione , anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto	Art. 7, comma 4, lett. d)
Prestazioni pubbлицarіe	
Consulenza e assistenza tecnica o legale	
Formazione e addestramento del personale	
Servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione	
Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici	
Elaborazione e fornitura di dati	
Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative	
Prestiti di personale	
Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a: a) diritti d'autore ; b) invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili; c) marchi e insegne; d) diritti o beni similari ai precedenti	
Concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica	
prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni	
Cessione di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti	

Il citato art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972, in particolare, consente di ottenere il rimborso dell'imposta qualora il soggetto non residente non svolga attività in Italia (ad eccezione delle "prestazioni di trasporto e relative prestazioni

accessorie non imponibili ai sensi dell' art. 9, nonché delle prestazioni indicate all'art. 7, quarto comma, lett. d)"). Inoltre, nell'ottica di una interpretazione delle norme nazionali conforme alle Direttive comunitarie, l'Agenzia delle Entrate

(Risoluzione n. 137/E dell'8 aprile 2008) ha ritenuto esperibile il rimborso ai non residenti soggetti passivi UE anche nel caso in cui questi abbiano posto in essere, in Italia, operazioni attive assoggettate al regime dell'autofattura, in quanto privi di rappresentante fiscale e di identificazione diretta (c.d. **reverse charge facoltativo**). Si veda la Tavola 3.

Nel caso in cui il non residente intenda intraprendere un'attività nel territorio dello Stato, egli è tenuto a nominare un rappresentante fiscale ovvero ad identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 al fine di esercitare i medesimi diritti cui sono ammessi i contribuenti nazionali e, in particolare, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (artt. 19 e seguenti) con possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta eccedente (art. 38-bis) nei limiti consentiti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, come già detto, il rappresentante fiscale può esercitare il diritto al rimborso ovvero alla detrazione secondo le ordinarie disposizioni, in relazione alle operazioni compiute successivamente alla sua nomina. Né potrebbe essere altrimenti, considerato che il rappresentante fiscale risponde **in solido**, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con il soggetto rappresentato (art. 17 del D.P.R. n. 633/1972).

Pertanto, se il non residente esercita un'attività in Italia (escluse le operazioni previste dall'art.38-ter ed indicate nella tavola 3) e non procede alla nomina del rappresentante fiscale né alla identificazione diretta, non può ottenere il rimborso dell'IVA gravante sugli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio nazionale.

Nomina del rappresentante e operazioni passive pregresse

Sulla scorta della posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate con le già citate risoluzioni n. 301/E del 12 settembre 2002 e n. 31/E del 1 marzo 2005, emerge che il soggetto non residente, che abbia nominato un rappresentante fiscale (o si sia identificato direttamente) in corso d'anno, può **ottenere il rimborso** dell'imposta:

- **ai sensi dell'art.38-ter**, per le operazioni effettuate fino al giorno anteriore alla identificazione diretta o alla nomina del rappresentante;
- **secondo le regole ordinarie** (artt. 30 e 38-bis) per le operazioni effettuate dal giorno della identificazione o della nomina del rappresentante.

Infatti, il non residente può avvalersi della procedura prevista dall'art. 38-ter **fino al giorno antecedente la nomina del rappresentante fiscale** (ai sensi di tale disposizione, la domanda di rimborso va presentata annualmente per importi inferiori a 200 euro, mentre per importi pari o superiori a tale cifra la stessa istanza può essere presentata anche in relazione a periodi inferiori all'anno); in tal caso, l'importo da chiedere a rimborso deve essere calcolato "in relazione agli acquisti effettuati fino al giorno antecedente la nomina del rappresentante ovvero l'identificazione diretta" (così la risoluzione n. 31/E, cit.).

In tali casi, potrebbe porsi la questione se il rappresentante fiscale, nominato in corso d'anno possa procedere, annotando le fatture di acquisto emesse anteriormente alla sua nomina nel proprio registro degli acquisti, alla detrazione dell'imposta ed al recupero del tributo nell'ambito della propria contabilità, senza dover attivare, per la stessa annualità, la procedura di cui all'art.38-ter.

Al proposito, potrebbe risultare utile richiamare il disposto dell'art.19, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che il **diritto alla detrazione** "può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo", il che potrebbe consentire al rappresentante (che, si ricorda, non è un soggetto distinto dal non residente ma costituisce la sua "proiezione" nel territorio nazionale) di annotare le fatture emesse prima della sua nomina nel proprio registro acquisti, esercitando in tal modo i diritti di detrazione e (eventualmente) di rimborso previsti dalla normativa.

Tavola n. 3 - Operazioni attive che non precludono ai soggetti non residenti senza rappresentante fiscale e senza identificazione diretta di richiedere il rimborso ex art.38-ter

- Trasporti internazionali e relative prestazioni accessorie;
- prestazioni di trasporto intracomunitario e relative prestazioni accessorie;
- prestazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, per le quali debitore dell'imposta è solo il cessionario o committente residente nel territorio dello Stato (c.d. *reverse charge* obbligatorio);
- cessioni di beni o prestazioni di servizi per i quali il destinatario soggetto passivo abbia adempiuto agli obblighi di pagamento del tributo mediante autofattura in luogo del cedente o prestatore non residente (c.d. *reverse charge* facoltativo)

Tale facoltà - che sarebbe, comunque, **alternativa** alla possibilità di chiedere il rimborso avvalendosi della procedura di cui all'art.38-ter, attivabile, come si è già detto, solo per gli acquisti effettuati fino alla nomina o alla identificazione diretta - parrebbe ammessa dalla prassi amministrativa succitata, quando il soggetto non residente abbia effettuato nel territorio dello Stato, prima della nomina del rappresentante, sia operazioni attive sia operazioni passive. In tale eventualità, infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, il soggetto non residente potrebbe ottenere il rimborso ai sensi dell'art.38-bis, conseguente alla detrazione dell'imposta gravante sugli acquisti di cui agli art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, dimostrando "di avere effettuato tali acquisti in relazione ad un'attività economica avviata. In caso contrario il diritto alla detrazione non potrà essere esercitato. Detto altrimenti, la circostanza che il soggetto non residente si **identifichi tardivamente** non può pregiudicare l'esercizio dei diritti sostanziali connessi con l'attività esercitata" (risoluzione n. 31/E del 1 marzo 2005).

La stessa prassi amministrativa ritiene che la tardiva nomina del rappresentante o dell'identificazione diretta produrrebbe effetti sul piano sanzionatorio, in quanto ciò "presuppone verosimilmente la mancata emissione delle fatture, nonché l'omessa tenuta della contabilità secondo le modalità previste dalla legge", nonché l'omessa comunicazione d'inizio dell'attività e la "omessa presentazione della dichiarazione IVA". In realtà, tali violazioni potrebbero essere contestate al non residente solo nell'ipotesi in cui le operazioni attive, territorialmente rilevanti in Italia, siano poste in essere nei confronti di cessionari o committenti privi di soggettività passiva; infatti, qualora le **cessioni** o **prestazioni** siano effettuate dal non residente **nei confronti di soggetti passivi nazionali**, non vi è alcun obbligo di nominare il rappresentante fiscale o di procedere alla identificazione diretta, in quanto è il cessionario o committente nazionale, soggetto passivo d'imposta, a dover documentare (autofattura) e registrare le operazioni.

FINANZIARIA 2009: LA TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. xx del xx gennaio 2009

A cura di Ilaria Mariani

Associazione italiana Dottori commercialisti

LA NOVITA'

▶ **Detrazioni IRPEF**

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

Detrazione per aggiornamento e formazione professionale (art. 2, comma 5)

Viene prevista l'attribuzione, per l'anno 2009, di una **detrazione IRPEF** pari al **19%** delle spese sostenute da parte dei docenti per l'attività di autoaggiornamento e di formazione professionale.

Quanto ai soggetti destinatari dell'agevolazione, la norma chiarisce che hanno diritto alla **detrazione i docenti di scuole di ogni ordine e grado**, anche non di ruolo con incarico annuale.

Come per ogni altra detrazione di imposta, requisito fondamentale è che la spesa sia stata sostenuta e che sia rimasta a carico del soggetto che usufruisce dell'agevolazione.

La spesa massima su cui calcolare la detrazione è pari ad euro 500,00 (la detrazione massima è pari ad euro 95,00 = 19% di 500,00).

Identica agevolazione era prevista, con riferimento all'anno 2008, dall'art. 1, comma 207, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008).

Detrazione per frequenza asili nido (art. 2, comma 6)

Viene prevista l'attribuzione di una **detrazione IRPEF** pari al **19%** delle spese sostenute per il pagamento di **rette** relative alla **frequenza di asili nido**.

La spesa massima su cui calcolare la detrazione è pari ad euro 632,00 per ciascun figlio (la

detrazione massima per ciascun figlio è pari ad euro 120,08 = 19% di 632,00).

Si tratta della trasformazione a regime (a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008) della agevolazione introdotta - con riferimento al solo anno 2005 - dall'art. 1, comma 335, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge Finanziaria per il 2006), poi prorogata con riferimento all'anno 2006 e 2007 rispettivamente dalla legge Finanziaria per il 2007 e dalla legge Finanziaria per il 2008.

Quanto alle modalità applicative dell'agevolazione, è possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006 dell'Agenzia delle Entrate, in relazione alla prima introduzione della stessa:

- per "**Asilo nido**" si deve intendere qualsiasi struttura - sia essa privata o pubblica - diretta a garantire la formazione e la socializzazione dei bimbi di età compresa tra 3 mesi e 3 anni e a sostenere le famiglie;
- sono detraibili le **somme sostenute nell'anno**, con applicazione del principio di cassa, a prescindere dall'anno scolastico di riferimento;
- ha diritto alla detrazione il **genitore che effettivamente sostiene l'onere**, indipendentemente dalla intestazione del documento (che può essere intestato ad un genitore, ad entrambi i genitori o al bimbo);
- il diritto alla detrazione è riconosciuto per la spesa **documentata sostenuta**, indipendentemente da quale sia il giustificativo della stessa (fattura, ricevuta bancaria, bollettino postale, ricevuta, quietanza di pagamento).

Detrazione per abbonamenti servizi di trasporto pubblico (art. 2, comma 7)

Viene prevista l'attribuzione, per l'anno 2009, di una **detrazione IRPEF** pari al **19%** delle spese sostenute per l'**acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale**.

La spesa massima su cui calcolare la detrazione è pari ad euro 250,00 (la detrazione massima è pari ad euro 47,50 = 19% di 250,00).

Identica agevolazione era prevista, con riferimento all'anno 2008, dall'art. 1, comma 309, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008).

La norma specifica che la detrazione spetta a condizione che le spese sostenute non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo (ad esempio, nel caso in cui il costo dell'abbonamento risulti inerente e quindi deducibile dal reddito d'impresa).

La detrazione, come era stato chiarito con riferimento all'anno 2008, spetta anche se la spesa è stata sostenuta nell'interesse di un familiare a carico ex art. 12 del T.U.I.R., ovvero che soddisfi i seguenti requisiti:

- **grado di parentela:** deve trattarsi di coniuge, figli (compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi, gli affidati e affiliati), altre persone di cui all'art. 433 c.c. conviventi con il soggetto;
- **livello di reddito:** il familiare non deve essere titolare di un reddito complessivo superiore ad euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili.

Ristrutturazioni e manutenzioni di immobili (art. 2, comma 15)

Viene prevista l'ennesima proroga, fino all'anno **2011**, delle seguenti agevolazioni riguardanti la **ristrutturazione edilizia** degli **immobili ad uso abitativo** e le **spese** sostenute dalle imprese costruttrici per il **recupero edilizio** di interi fabbricati:

- **detrazione IRPEF** pari al **36%** delle spese sostenute;
- applicazione **aliquota IVA agevolata** del **10%**.

Gli interventi agevolabili sono:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio. Sono detraibili le spese che soddisfano le seguenti caratteristiche:
 - sono sostenute nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2008 ed il 31 dicembre 2011;
 - sono sostenute per le ristrutturazioni edilizie relative a manutenzione ordinaria e straordinaria realizzate su immobili a prevalente destinazione abitativa;
- interventi di restauro conservativo. Sono detraibili le spese che soddisfano le seguenti caratteristiche:
 - sono sostenute nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2008 ed il 31 dicembre 2011;

- sono sostenute per il restauro, il risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia di interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile;
- l'alienazione o assegnazione dell'immobile deve avvenire entro il 30 giugno 2012.

Quanto alle **regole applicative** della norma, ci si può riferire a quanto stabilito a suo tempo per la medesima agevolazione. In particolare:

- **sogetti titolari della detrazione:** hanno diritto all'agevolazione i soggetti che sostengono le spese, a condizione che detengano l'immobile oggetto dell'intervento a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto, locazione, comodato, imprenditori individuale, socio di s.n.c., s.a.s., società semplice, familiare convivente del soggetto che detiene l'immobile in base ad uno dei precedenti titoli;
- **condizioni per usufruire dell'agevolazione:** per avere diritto all'agevolazione è necessario:
 - presentare la comunicazione preventiva al centro operativo di Pescara;
 - presentare, se necessario, la comunicazione preventiva all'ASL;
 - presentare, se necessario, la DIA preventiva al Comune;
 - provvedere al pagamento delle fatture mediante bonifico bancario;
 - verificare che la fattura riporti l'indicazione del costo della manodopera;
 - sostenere la spesa nel corso dell'anno, in applicazione del criterio di cassa;
- **misura della detrazione:** la spesa massima detraibile è pari ad euro 48.000 per ciascun immobile. La detrazione deve essere ripartita in quote costanti in 10 anni (5 anni o 3 anni se il contribuente ha più di 75 o 80 anni).

È opportuno ricordare che ai fini della detrazione IRPEF e non dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata, in base a quanto stabilito dall'art. 1, comma 19, della legge Finanziaria per il 2008, è necessario che nella fattura venga evidenziato il costo della manodopera sostenuto per l'esecuzione dell'intervento.

RIVALUTAZIONE DEGLI IMMOBILI NEL BILANCIO 2008

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. xx del xx gennaio 2009
A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITA'

► Sostitutiva per la rivalutazione

Con il decreto "anti-crisi" è stata prevista la facoltà di rivalutare i beni immobili che le imprese evidenziano nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2007. L'operazione:

- comporta il pagamento, in unica soluzione od in tre rate, entro la scadenza del 16 giugno 2009, di un'imposta sostitutiva pari a seconda dei casi al 10 o al 7 per cento;
- va messa nera su bianco nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008;
- implica che il saldo attivo di rivalutazione va imputato a capitale od in apposita riserva in sospensione d'imposta, che si può affrancare versando una sostitutiva pari al 10 per cento.

► Riferimenti normativi e di prassi

D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 15, commi da 16 a 23

Con il decreto "anti-crisi" è stata prevista la facoltà di rivalutare i beni immobili che le imprese evidenziano nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2007. L'operazione:

- comporta il pagamento, in unica soluzione od in tre rate, entro la scadenza del 16 giugno 2009, di un'imposta sostitutiva pari a seconda dei casi al 10 o al 7 per cento;
- va messa nera su bianco nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008;
- implica che il saldo attivo di rivalutazione va imputato a capitale od in apposita riserva in sospensione d'imposta, che si può affrancare versando una sostitutiva pari al 10 per cento.

Con i commi da 16 a 23, art. 15, del D.L. n. 185/2008 (cd. decreto "anti-crisi", di seguito si prenda in considerazione il solo comma) l'esecutivo rimette sul tavolo la possibilità di rivalutare gli **immobili delle imprese**, versando entro il **16 giugno del 2009** la **prima o l'unica rata** attraverso cui è possibile **incrementare il valore fiscale del bene**. Le modalità applicative della misura in esame ricalcano per molti versi quelle che caratterizzavano la *chance* offerta con la legge n. 342/2000, che tuttavia presentava un ambito di applicazione più ampio, riservato cioè

ai beni materiali ed immateriali ed alle partecipazioni di controllo o di collegamento, ed in questo senso la normativa di riferimento presenta un esplicito rinvio alle relative disposizioni applicative, ovviamente per quanto **compatibili**, il che induce a rispolverare anche la prassi dell'epoca (in tal senso anche le misure previste successivamente, ad esempio con l'art. 3 della legge n. 448/2001). La rivalutazione concerne i beni presenti nel bilancio chiuso al 31 dicembre **2007** (per i "solari"), e va messa nero su bianco innanzi tutto sul piano civilistico, al momento di chiudere i conti del bilancio dell'esercizio successivo (**2008**). L'operazione comporta:

- il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali con la misura del **10 per cento** per gli immobili **ammortizzabili** e del 7 per cento relativamente agli immobili non ammortizzabili;
- la necessità di imputare a capitale od in una specifica riserva in **sospensione d'imposta** il saldo attivo di rivalutazione derivante dalla rivalutazione, riserva che risulta **affrancabile** previo pagamento di un'ulteriore quota di imposizione sostitutiva, pari al **10 per cento**.

Anche in questo caso è previsto un cd. **periodo di sorveglianza**, nel corso del quale le eventuali cessioni dei beni interessati dalla rivalutazione comportano il ripristino della situazione *ab origine*, il che vuol dire, in altri termini, che per calcolare il componente di reddito derivante dalla cessione ritorna in gioco il valore originario del bene (non rivalutato), ferma restando, peraltro, la restituzione di quanto versato sotto forma di **credito d'imposta**.

Ambito soggettivo

La facoltà di avvalersi della rivalutazione dei beni immobili è accordata ai soggetti in regime d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali, a prescindere dal regime contabile adottato, e dunque sia alle **imprese in regime di contabilità ordinaria** che a quelle in **regime semplificato**.

La disposizione (comma 16) fa riferimento, più in particolare, ai soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R., nonché alle

società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio. Sono incluse, pertanto, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Si rendono poi applicabili anche le disposizioni contemplate dall'art. 15 della legge n. 342/2000, per cui la rivalutazione può riguardare anche i beni relativi alle attività commerciali esercitate dalle **imprese individuali** e dagli enti pubblici e privati di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. (soggetti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale), nonché alle società ed enti di cui alla lett. d) del comma 1 dello stesso art. 73 e alle persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante **stabili organizzazioni**.

In via interpretativa è stato poi a suo tempo chiarito che la rivalutazione si rende applicabile anche alle società cooperative a mutualità prevalente indipendentemente dalla circostanza che le medesime fruiscono di un regime di parziale detassazione degli utili (circ. n. 18/E del 2006). Nei casi di affitto o di usufrutto la rivalutazione può essere posta in essere dall'**affittuario** o dall'**usufruttuario**, sempre che non sia prevista un'esplicita deroga a quanto previsto dall'art. 2561 c.c. (obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili). Al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda sarà trasferita al concedente, comprensiva dei beni rivalutati e della relativa riserva di rivalutazione, sempre che quest'ultima non sia stata già utilizzata per copertura di perdite o distribuita. L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituirà per quest'ultimo credito d'imposta (cit. circ. 18/E del 2006).

Perimetro applicativo

Il comma 16 prevede la facoltà di rivalutare, anche in deroga all'art. 2426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, i beni immobili risultanti dal **bilancio** in corso al 31 dicembre **2007**, fatta eccezione:

- per le **aree fabbricabili**; a tali fini una determinata si considera "fabbricabile" quando risulti tale da un piano regolatore generale approvato entro la data di chiusura del bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (Agenzia delle Entrate, circ. 18/E del 2006);

- per gli immobili alla cui **produzione o al cui scambio** è diretta l'attività di impresa (es: immobili magazzino delle imprese che operano nel settore edile).

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'**esercizio successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2007 (esercizio **2008**), per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data del 29 novembre 2009 (data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008).

In base a quanto previsto dal comma 17 la rivalutazione deve riguardare **tutti i beni** appartenenti alla stessa **categoria omogenea**, ed al riguardo occorre fare riferimento ad un **unico criterio** di valutazione per tutti i beni ad essa appartenenti, al fine di tutelare la veridicità e la correttezza della situazione patrimoniale e finanziaria del soggetto che intende rivalutare.

Il comma 17 prevede, peraltro, che gli **immobili ammortizzabili** (strumentali) e quelli non ammortizzabili si intendono compresi in **distinte categorie**. Quest'ultima categoria è costituita dagli immobili patrimonio (art. 90 del T.U.I.R.) e dalle aree non fabbricabili.

Ne consegue che l'eventuale esclusione dalla rivalutazione di un bene immobile appartenente alla categoria di riferimento implica il venire meno degli effetti della rivalutazione per **tutti i beni** inclusi nella medesima categoria, ferma restando che gli immobili ad **uso promiscuo** possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea (cfr. D.M. 162/2001). Si prenda in considerazione la seguente esemplificazione.

ESEMPIO n. 1

La società Beta presenta nel bilancio al 31 dicembre 2007 due beni immobili ammortizzabili: per il primo immobile la rivalutazione effettuata in ossequio alle regole di cui si dirà appresso comporta l'incremento del valore da 700.000 euro a 1.000.000 euro, mentre per il secondo l'operazione porterebbe il valore attuale di 2.000.000 di euro a 3.000.000 di euro. La società decide di rivalutare nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008 solo il primo immobile, versando entro il 16 giugno 2009 un importo pari a 10.000 euro (= prima rata pari ad 1/3 sul valore complessivo di 30.000 euro, pari al 10% della rivalutazione). In questo caso la società Beta si espone all'applicazione di eventuali riprese in aumento in sede di accertamento (ed alle relative sanzioni previste per l'ipotesi di infedele dichiarazione), in quanto non verranno riconosciute fiscalmente le maggiori quote di ammortamento applicate in dichiarazione (più precisamente a partire dal Mod. Unico 2012) facendo riferimento al nuovo e più alto valore dell'immobile strumentale, oppure all'atto dell'alienazione del bene non sarà riconosciuto il maggiore valore fiscale preso a base per il calcolo della plusvalenza da assoggettare a tassazione.

In realtà, in base a quanto chiarito con la circolare n. 18/E del 2006, dell’Agenzia delle Entrate, la società Beta potrebbe anche rimediare alla propria “disattenzione”, versando in sede di accertamento la maggiore imposta connessa alla rivalutazione del secondo bene, oltre che le sanzioni e gli interessi, ma appare chiaro che nel caso in esame, se l’operazione non era stata posta in essere per esigenze di liquidità, il contribuente non potrebbe probabilmente accollarsi un esborso così rilevante in sede di accertamento, specie se si considera che in questo caso il ravvedimento non consente di ottenere il riconoscimento fiscale della rivalutazione in ordine al secondo immobile, per cui l’unica opzione praticabile è quella di riporre la massima attenzione all’atto di pianificare la rivalutazione del proprio parco immobili.

E’ poi previsto che la rivalutazione deve essere **annotata** nel relativo inventario e nella nota integrativa.

In base a quanto disposto a suo tempo con l’art. 2 del D.M. n. 162/2001, la rivalutazione può riguardare:

- anche gli immobili **acquistati nel corso del 2007** e risultanti dal relativo bilancio; a tal fine i beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento del diritto di proprietà o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprietà, mentre per i beni provenienti da società fuse o scisse bisogna fare riferimento alla data di acquisizione da parte delle società stesse;
- anche gli immobili **completamente ammortizzati**, a patto che detti beni risultino dal bilancio o dal rendiconto, oppure, per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro IVA degli acquisti.

Per i soggetti in contabilità semplificata l’art. 15, comma 2, della legge n. 342/2000 prevede che la rivalutazione va effettuata per i beni che risultino acquisiti entro il 31 dicembre 2007 dai registri di cui agli artt. 16 e 18 del D.P.R. n. 600/1973, e che la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un **apposito prospetto** bollato e vidimato che dovrà essere presentato, a richiesta, all’amministrazione finanziaria, dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

Valore economico

Come si evince dalla relazione illustrativa al decreto “anti-crisi”, la **finalità** che si intende perseguire è quella di consentire l’**adeguamento ai valori effettivi** della rappresentazione contabile dei beni immobili. Del resto, la rivalutazione in esame trova un preciso limite nel **valore economico**

effettivamente attribuibile al bene immobile, avendo riguardo a tali fini alla consistenza, alla capacità produttiva, all’effettiva possibilità di utilizzazione economica nell’impresa, ed ai valori correnti del bene, vale a dire il **valore di mercato** (cfr. art. 11, comma 2, della legge n. 342/2000).

In questo senso l’art. 6, comma 1, del D.M. n. 162/2001 prevede che anche ai fini fiscali, il valore attribuito ai singoli beni in esito alla rivalutazione, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato, tenuto conto dei prezzi correnti, o al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica nell’impresa. Peraltro, in tale sede è previsto che il **valore netto** del bene risultante dal bilancio nel quale la rivalutazione è eseguita, **aumentato della maggiore quota di ammortamento** derivante dal valore rivalutato, non può essere superiore al valore realizzabile o fondatamente attribuito.

Modalità di rivalutazione

Quanto alle **modalità di contabilizzazione** della **rivalutazione** l’art. 5 del citato D.M. n. 162/2001 dispone che per i beni ammortizzabili materiali, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, si può procedere:

- rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere **invariata la durata del processo** di ammortamento e la misura dei coefficienti; in questo caso si rende necessario calcolare un coefficiente di adeguamento da utilizzare per rivalutare il costo storico ed il valore del fondo (cfr. circolare n. 57/E del 2001, Agenzia delle Entrate);
- rivalutando soltanto i valori dell’attivo lordo (rivalutazione del solo costo storico); tale metodo determina o un allungamento del processo di ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente ovvero, se le imprese intendono lasciare inalterata la durata del periodo di vita utile del cespite, un incremento del coefficiente, in tale ultimo caso stanzieranno quote di ammortamento maggiori di quelle che si sarebbero determinate applicando il coefficiente precedentemente utilizzato, facendone menzione in nota integrativa;
- riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. Tale metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario e risulta, pertanto, meno vantaggioso da un punto di vista strettamente fiscale. In passato è stato utilizzato al fine di eliminare le rettifiche di valore effettuate ai soli fini fiscali (es. ammortamenti anticipati) in modo da restituire al bilancio d’esercizio una

rappresentazione più corretta e veritiera del valore del bene, ma tale finalità risulta ormai superata in seguito all'avvenuto "disinquinamento" dalle interferenze fiscali pregresse (cit. circ. 18/E 2006).

In ogni caso, il criterio adottato deve essere indicato nella **nota integrativa al bilancio**.

Infine, va ricordato che l'art. 11 della legge n. 342/2008 prevede che gli **amministratori e il collegio sindacale** devono indicare e motivare nelle loro relazioni i **criteri** seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione **non eccede** il limite del valore economico di cui sopra, mentre nell'inventario relativo all'esercizio in cui la rivalutazione viene eseguita (2008) deve essere indicato anche il **prezzo di costo** con le eventuali rivalutazioni eseguite, in conformità a precedenti leggi di rivalutazione, dei beni rivalutati.

Effetti della rivalutazione

In base a quanto previsto dal comma 20, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal **terzo esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Si tratta, pertanto, del periodo d'imposta **2011**, per cui i maggiori ammortamenti potranno essere fatti valere a partire dal Mod. Unico 2012, ed analoghe considerazioni valgono se si guarda al valore da prendere in considerazione ai fini di cui all'art. 102, comma 6, del T.U.I.R., vale a dire all'atto di quantificare le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione non incrementative, che come è noto sono deducibili in corso d'anno per una percentuale non superiore al 5 per cento del costo dei beni ammortizzabili.

Nelle more (vale a dire prima del 2011, ad esempio per il 2009) emergerà pertanto, un **disallineamento** tra valore civile e fiscale del bene immobile che potrebbe rendere necessario apportare in dichiarazione una variazione in aumento per sterilizzare la quota parte di ammortamento da bilancio che non risulta ancora fiscalmente deducibile, ma è da ritenere, peraltro, che, considerato il lungo periodo di ammortamento fiscale degli immobili (pari a circa 33 anni, percentuale del 3%) il maggiore interesse degli operatori del settore si concentrerà sulla possibilità di estromettere il bene immobile subito al di fuori del cd. periodo di sorveglianza.

Si tratta, peraltro, di un ulteriore caso in cui viene intaccato, sebbene temporaneamente, ai fini **IRAP**, il (nuovo) principio di **derivazione** dai dati del bilancio introdotto con la Legge finanziaria per il 2008 (Legge n. 244 del 2007, ved. art. 5 del decreto IRAP, per le società di capitali e gli enti commerciali).

Anche in questo caso è previsto un periodo di sospensione, nel corso del quale l'eventuale alienazione del bene comporta il ripristino della situazione *ab origine*. Se, in particolare, la cessione a titolo oneroso (o l'assegnazione del bene ai soci, o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore) del bene rivalutato avviene prima dell'**inizio del quarto periodo d'imposta successivo** a quello di riferimento, e cioè prima della data del 1° gennaio **2012**, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, vengono meno degli effetti fiscali della rivalutazione, e, sul piano pratico, le eventuali plus/minusvalenze derivanti dall'alienazione dovranno essere determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione (comma 21).

Ne consegue, peraltro, che in questo caso al contribuente spetta la restituzione di quanto già versato a titolo di imposta sostitutiva, sotto la forma di un **credito d'imposta**, mentre d'altro canto potranno essere svincolate le riserve in sospensione d'imposta.

Versamento dell'imposta

Per il **versamento delle imposte sostitutive** connesse alla rivalutazione del bene o all'affrancamento delle riserve in sospensione d'imposta il comma 22 prevede due percorsi alternativi:

- versamento in un'**unica soluzione**, entro il termine del 16 giugno 2009, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- versamento in **tre rate**, di cui la prima va versata entro il 16 giugno 2009 (sempre per i "solari") e le altre due alle scadenze di giugno del 2010 e del 2012. In questo caso, sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali in misura pari al **3 per cento** annuo.

Con particolare riferimento alla **seconda opzione**, v'è da dire che la normativa primaria non si sofferma esplicitamente sulla consistenza di ciascuna delle tre rate, ma è da ritenere che al riguardo valgano i criteri previsti dall'art. 12 della legge n. 342/2000 (che tuttavia non è espressamente richiamato dalla norma di riferimento) o dall'art. 2, comma 1, del D.M. n. 86/2002, che inducono ad optare (così ci si è regolati nell'esemplificazione di cui sopra) per un versamento in tre **rate di pari importo**.

Per gli importi da versare è inoltre prevista la possibilità di **compensazione** ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997, e va segnalato che recentemente l'Agenzia si è dimostrata tendenzialmente favorevole a che il pagamento di ciascuna rata possa avvenire entro i 30 gg. successivi a quello della scadenza, applicando la ben nota maggiorazione dello 0,40% (cfr. circ. 57/E del 2008, ad esempio).

Saldo attivo di rivalutazione

In base a quanto previsto dal comma 18 anche in questo caso il saldo attivo risultante dalla rivalutazione deve essere imputato al **capitale** o accantonato in una speciale **riserva** designata con riferimento al D.L. n. 185/2008, che costituisce riserva in **sospensione d'imposta**, e va esclusa ogni diversa utilizzazione. Va detto che in base a quanto previsto dal comma 20 l'imposta sostitutiva versata per ottenere la rivalutazione del bene va computata in **diminuzione** del saldo attivo della rivalutazione. Il saldo è iscritto in bilancio in contropartita della rivalutazione per un importo corrispondente al maggior valore dei beni al netto dell'imposta sostitutiva.

L'art. 13 della legge n. 342/2000 stabilisce al riguardo le seguenti regole:

- la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere **ridotta** soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 c.c..
- in caso di utilizzo della riserva a **copertura di perdite**, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è **reintegrata** o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 c.c.;
- se il saldo attivo viene **attribuito ai soci** o ai partecipanti mediante riduzione della riserva ovvero mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o del fondo patrimoniale, le somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, **concorrono** a formare il **reddito imponibile** della società o dell'ente e il reddito imponibile dei soci o dei partecipanti;
- a questi ultimi fini si considera che le **riduzioni del capitale** deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione, abbiano anzitutto per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve;
- nell'esercizio in cui si verifica l'attribuzione ai soci, al soggetto che ha eseguito la rivalutazione è attribuito un **credito** d'imposta ai fini dell'IRPEF o dell'IRES pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata nei precedenti esercizi.

A quest'ultimo riguardo, qualora il soggetto dichiarante abbia applicato entrambe le aliquote (10% e 7%) e poi attribuito ai soci solo in parte la riserva in parola potrebbe maturare qualche complicazione nel determinare l'ammontare effettivamente spettante al socio a titolo di credito d'imposta. Al riguardo l'Amministrazione

finanziaria, con la circolare n. 207 del 2000, ha a suo tempo stabilito che l'importo dell'imposta riferita alla quota di saldo attivo distribuito sarà individuato mediante un **calcolo medio ponderato**.

Affrancamento del saldo

Il comma 19 prevede la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione con l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali in misura pari al **10 per cento**. Per il versamento di tale sostitutiva valgono i tempi e le modalità previsti dal comma 22, che fa rinvio alle disposizioni previste dalla legge n. 342/2000. Pertanto, anche in questo caso il versamento può essere effettuato, ad esempio, entro la scadenza del **16 giugno 2009**.

A tali fini, in base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 18/E del 2006, la base imponibile sulla quale applicare l'aliquota del 10 per cento va assunta considerando il saldo attivo di rivalutazione **al lordo dell'imposta sostitutiva** assolta all'atto di rivalutare il bene, e ciò per preservare, sostanzialmente, una linearità d'azione rispetto al caso in cui il predetto saldo sia attribuito ai soci.

A seguito dell'affrancamento la distribuzione della riserva non dà più luogo a materia imponibile per la società che ha posto in essere la rivalutazione, ma viene meno, insieme alla tassazione delle riserve, anche l'attribuzione del credito d'imposta. Per quanto riguarda i soci percettori delle somme affrancate, rimangono invece applicabili le consuete regole previste dal T.U.I.R., ed in particolare va ricordato che ad esempio per un socio possessore di una partecipazione qualificata (od in regime di reddito d'impresa) si rende applicabile la nuova percentuale di concorso all'imponibile pari al 49,72 per cento degli utili percepiti. Valgono, peraltro, per intero, anche le presunzioni recate dall'art. 47, comma 1, del T.U.I.R.

Peraltro, è appena il caso di sottolineare che l'affrancamento del saldo attivo non produce effetti sul regime di sospensione del riconoscimento del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione. In altre parole, anche se si provvede all'affrancamento della relativa riserva, i maggiori valori fiscali attribuiti ai beni per effetto della rivalutazione vengono comunque riconosciuti solo a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione o il riallineamento sono eseguiti (vale a dire, per i "solari", dal 2011).

Conclusioni

Si può ben dire che i provvedimenti che consentono di rivalutare i beni dell'impresa presentano oramai un carattere ciclico, che

viaggia di pari passo con le pressanti e mai sopite esigenze di gettito erariale. Si tratta, infatti, di misure che consentono di far cassa senza introdurre nuovi balzelli, e che vengono applicate solo per effetto di una specifica scelta del contribuente, il quale, dopo aver fatto un po' di conti, ritiene di trovare giovamento dall'operazione di scambio con l'Erario, sebbene solo in un arco temporale di medio-lungo periodo. Da questo punto di vista l'attuale fase di recessione economica e di crisi finanziaria delle imprese non sembra agevolare il ricorso

alla rivalutazione dei beni immobili, tenuto conto, peraltro, del lungo periodo di ammortamento di questi beni, si può in qualche modo affermare che l'operazione non presenta un ritorno del tutto soddisfacente in termini di maggiori quote di ammortamento fiscale, peraltro applicabili a far data dal 2011, per cui è da ritenere che maggiore interesse possa maturare tra chi prevede, senza troppa fretta, di dover estromettere dal patrimonio aziendale i predetti beni.

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