

INDICE

730/2009: le istruzioni per agevolare l'assistenza fiscale	1	fabbricato	16
Conguagli	1	Contribuenti minimi	16
Compensi	1	Saldo attivo con rilevanza solo civilistica	16
Flusso informatico	2		
Controlli sulla documentazione	2	Diritto annuale per le imprese iscritte o annotate nel registro delle imprese	19
Cessazione del rapporto di lavoro	2	Schede riepilogative	19
Contribuenti minimi: ulteriori semplificazioni per gli adempimenti a loro carico	3	UNICO PF 2009: nuovo quadro familiari a carico	27
La semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi	3	Novità	27
I chiarimenti delle entrate	3	Individuazione del nucleo familiare	27
Nulla e non sanabile: ecco come viene considerata la dichiarazione Iva senza firma	5	Determinazione delle detrazioni per coniuge a carico	28
Irregolarità formali legate all'Iva: il caso	5	Determinazione delle detrazioni per figlio a carico	28
Dichiarazione IVA non sottoscritta inesistente e non sanabile	5	Ripartizione delle detrazioni dei figli tra coniugi	28
La dichiarazione ICI per l'anno 2009	7	Regole per la ripartizione delle detrazioni dei figli degli ex coniugi	29
Obbligo di presentazione della dichiarazione	8	Determinazione delle detrazioni per figli a carico	29
Soggetti obbligati a presentare la dichiarazione	9	Determinazione delle detrazioni per altri familiari a carico	30
Presentazione della dichiarazione	9	Struttura del prospetto	30
Pagamento ICI	10	Ulteriore detrazioni per i figli	31
Compilazione della dichiarazione	11	Indicazione del numero di figli residenti all'estero a carico del contribuente	32
Rivalutazione anche per gli impianti e i macchinari fissi al suolo	13	Bonus straordinario per famiglie: reddito complessivo del nucleo familiare	32
Impianti e macchinari infissi al suolo	13		
Aree fabbricabili	14		
Categorie omogenee	14		
Modalità di rivalutazione	14		
Criteri di rivalutazione per le aree sottostanti il			

730/2009: LE ISTRUZIONI PER AGEVOLARE L'ASSISTENZA FISCALE

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

Conguagli

L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare n. 21/E del 4 maggio 2009**, ha fornito una serie di chiarimenti per i sostituti d'imposta, Caf e professionisti abilitati, in merito all'assistenza fiscale prestata per la compilazione del Modello 730/2009.

In particolare, tra le novità per coloro che prestano assistenza fiscale, nella circolare n. 21/E del 4 maggio 2009, si legge quella legata al **conguaglio delle risultanze delle dichiarazioni**.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate specifica che l'articolo 42, comma 7-quinquies, lettera b), del D.L. n. 207/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 14/2009 ha modificato l'articolo 19 del decreto n. 164/1999, stabilendo che:

- **i sostituti d'imposta eseguono i conguagli sulle retribuzioni di "competenza" del mese di luglio**, mentre nella precedente formulazione la norma prevedeva che i conguagli fossero effettuati sulle retribuzioni "erogate" nel mese di luglio.

Per effettuare i conguagli a partire dalle retribuzioni di competenza del mese di luglio, i sostituti d'imposta devono tener conto dei risultati contabili delle dichiarazioni 730 dei propri sostituiti, evidenziati:

- nei modelli 730-3 che hanno loro stessi elaborato (in caso di assistenza fiscale "diretta")
- o
- nei modelli 730-4 loro trasmessi entro il 30 giugno 2009 dai CAF o dai professionisti abilitati (in caso di assistenza fiscale "indiretta").

Attenzione

A seguito delle nuove norme, dunque, va posta particolare attenzione al caso in cui il sostituto d'imposta riceva il risultato contabile oltre il suddetto termine. Infatti, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, in tal caso, il sostituto d'imposta può effettuare il conguaglio a partire dal "primo mese utile".

L'Agenzia delle Entrate, in riferimento al conguaglio, ha ricordato, inoltre, che a norma di quanto disposto dall'articolo 1, comma 137, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come

modificato dalla legge 9 marzo 2006, n. 80, **non devono essere effettuate operazioni di conguaglio, né a credito né a debito, se l'importo di ogni singola imposta o addizionale risultante dalla dichiarazione non supera il limite di 12 euro.**

Tuttavia, **danno luogo alle operazioni di conguaglio le somme a credito Irpef, addizionale comunale e regionale, anche di importo non superiore a 12 euro, se derivanti:**

- **dalla richiesta di utilizzare parte del credito per il pagamento del debito ICI** e risultanti nel prospetto di liquidazione mod. 730-3 se il sostituto d'imposta ha fornito assistenza diretta o nel risultato contabile mod. 730-4 nel caso l'assistenza sia stata prestata da un CAF o da un professionista abilitato.

Compensi

Un ulteriore chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate riguarda **i compensi che il contribuente deve corrispondere al Caf oppure al professionista che presta assistenza fiscale.**

In merito a tali compensi, l'Agenzia delle Entrate conferma, in particolare, che:

- nulla è dovuto al Caf o al professionista dai contribuenti che presentano il modello 730 compilato in tutte le sue parti;
- al Caf o al professionista è dovuto un corrispettivo solo nel caso in cui viene prestato altro tipo di attività "Extra" come, ad esempio:
 - nel caso in cui vi sia, da parte del contribuente, la richiesta di ricevere informazioni su eventuali comunicazioni provenienti dall'Agenzia delle Entrate.

In riferimento **ai professionisti**, l'Agenzia delle Entrate specifica che:

- questo ha tempo fino al 30 giugno 2009 per ottenere l'iscrizione nell'elenco dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità, che si ottiene presentando una comunicazione alla direzione regionale delle Entrate competente per territorio;
- se l'iscrizione avviene dopo la suddetta data, lo stesso potrà prestare assistenza solo a partire dall'anno successivo;
- la semplice abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi non

esime dall'obbligo della suddetta comunicazione, essendo solo una delle condizioni per richiedere l'abilitazione al visto di conformità.

Flusso informatico

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate, diversa, è invece, la gestione del flusso informatico tra Caf, Agenzia ed i sostituti d'imposta che hanno il domicilio fiscale nelle seguenti province: Agrigento, Aosta, Arezzo, Ascoli Piceno, Asti, Belluno, Benevento, Biella, Brindisi, Caltanissetta, Campobasso, Chieti, Cosenza, Cremona, Crotona, Enna, Gorizia, Imperia, Isernia, L'Aquila, Lecco, Livorno, Lodi, Macerata, Matera, Oristano, Perugia, Pistoia, Pordenone, Potenza, Ravenna, Reggio Emilia, Rieti, Rimini, Rovigo, Salerno, Sassari, Savona, Taranto, Terni, Trento, Verbania, Verona e Viterbo.

L'elenco comprende sia le province dove l'operazione è partita in via sperimentale nel 2008 sia quelle aggiunte quest'anno con provvedimento del direttore dell'Agenzia del 23 gennaio 2009.

In base alle nuove disposizioni, l'Agenzia rende disponibile ai Caf l'elenco dei sostituti che, entro il 31 marzo scorso, hanno comunicato l'utenza telematica (Fisconline o Entratel) o il nome dell'intermediario presso cui intendono ricevere i dati contabili dei modelli 730-4 dei loro dipendenti.

I Centri di assistenza fiscale, a loro volta, trasmetteranno entro il 30 giugno alle Entrate i modelli 730-4, 730-4 rettificativi e 730-4 integrativi relativi ai dipendenti di quei sostituti d'imposta.

L'Agenzia - come previsto dal citato provvedimento direttoriale - comunicherà ai Caf la ricezione del modello 730-4 nei successivi cinque giorni, invierà ai sostituti d'imposta i risultati contabili delle dichiarazioni 730 entro dieci giorni dalla ricezione e confermerà ai centri di assistenza fiscale, entro due settimane, la disponibilità dei dati comunicati ai sostituti.

Controlli sulla documentazione

Per quanto riguarda, i **controlli sulla documentazione**, l'Agenzia delle Entrate specifica che spetta al Caf o al professionista abilitato il controllo dei dati dichiarati con le certificazioni allegate dal contribuente.

La circolare pone l'accento su:

- le ritenute indicate nella dichiarazione (Cud e altri certificati dei sostituti d'imposta);

- gli attestati di versamento degli acconti d'imposta effettuati direttamente dal contribuente;
- l'ultima dichiarazione presentata in caso di eccedenza d'imposta per la quale si è richiesto il riporto nella successiva dichiarazione dei redditi;
- la stipula del contratto di mutuo per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione della prima casa;
- le spese sostenute nel 2008 per gli oneri deducibili o per cui spetta la detrazione d'imposta (ad esempio, quelle per interventi di recupero del patrimonio edilizio).

Per quanto riguarda le spese sostenute per farmaci, dal 1° gennaio 2008 (come ribadito dalla circolare n. 18/E del 21 aprile scorso):

- l'acquisto va certificato esclusivamente con fattura o scontrino che specifichi la natura, la qualità e la quantità del medicinale e il codice fiscale del destinatario;

Per quanto riguarda gli oneri deducibili e/o detraibili, andrà verificata, in particolare:

- la documentazione relativa a premi di assicurazione sulla vita, al contratto di mutuo per l'acquisto, la costruzione o la ristrutturazione dell'abitazione principale, alla detrazione per le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e a quella per gli investimenti di riqualificazione energetica. Il controllo va effettuato per ogni utilizzo fatto per ottenere la detrazione, a meno che il Caf sia già in possesso della documentazione perché presentata negli anni precedenti.

Cessazione del rapporto di lavoro

In caso di cessazione del rapporto di lavoro, infine, l'Agenzia delle Entrate specifica che, prima dell'espletamento delle operazioni di conguaglio (ad esempio, per i dipendenti della scuola con contratto a tempo determinato dal settembre 2008 a giugno 2009) o con aspettativa senza retribuzione, il sostituto:

- non effettua il conguaglio a debito, ma comunica ai contribuenti gli importi della dichiarazione che provvederanno essi stessi a versare;
- mentre in caso di conguaglio a credito, il sostituto d'imposta recupera i rimborsi da operare mediante una riduzione del versamento delle ritenute sui compensi erogati agli altri dipendenti.

CONTRIBUENTI MINIMI: ULTERIORI SEMPLIFICAZIONI PER GLI ADEMPIMENTI A LORO CARICO

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

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione 108/E del 23 aprile 2009**, ai contribuenti esonerati dall'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale ai sensi dell'art. 2, D.P.R. n. 696/1996 può applicarsi il regime dei minimi, mantenendo comunque le semplificazioni degli obblighi di certificazione dei corrispettivi per essi previste. Devono, tuttavia, **annotare gli incassi in un apposito registro**. Tale annotazione ha anche lo scopo di controllare il limite di 30mila euro, al superamento del quale il contribuente non può più applicare il regime dei minimi (articolo 1, commi da 96 a 117 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, Finanziaria 2008).

La semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009**, è stata chiamata a fornire alcuni chiarimenti su un dubbio sollevato per i **contribuenti minimi**.

In particolare, con tale risoluzione è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di chiarire **se il regime dei minimi** di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, **sia applicabile ai contribuenti che godono della semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi** ai sensi dell'art. 2 del DPR 21 dicembre 1996, n. 696.

Come ricordato dall'Agenzia delle Entrate, il citato art. 2, comma 1, del DPR n. 696 del 1996 elenca tassativamente le **operazioni non soggette all'obbligo di rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale**, come ad esempio:

- le prestazioni di calzolai e ricamatrici che non si avvalgono di collaboratori o dipendenti;
- le prestazioni dei tassisti;
- le cessioni di tabacchi ecc..

La soppressione dell'obbligo del rilascio del documento fiscale risponde all'esigenza, secondo quanto ricordato dall'Agenzia delle Entrate, di non imporre agli operatori economici adempimenti che potrebbero risultare gravosi e privi di rilevanza ai fini di controllo.

Tali soggetti, però, **sono comunque tenuti ad osservare gli obblighi di registrazione dei corrispettivi**, ai sensi dell'art. 24 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

I chiarimenti delle entrate

I dubbi che l'Agenzia delle Entrate è stata chiamata a risolvere nascono proprio dal fatto che i contribuenti minimi, pur godendo di specifiche semplificazioni e numerose agevolazioni come l'esonero, **ai sensi del comma 109, della legge n. 244 del 2007**, dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi **previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972**, tuttavia, mantengono l'obbligo di certificare i corrispettivi.

A questo proposito, in riferimento alle normative sopraindicate, che dispongono esoneri e obblighi tra loro diversi e, a prima vista, difficilmente conciliabili, l'Agenzia delle Entrate, al fine di prospettare il proprio parere in merito all'argomento oggetto di interpello, mette in evidenza il fatto che:

- **sarebbe paradossale che i contribuenti in regime dei minimi**, regime introdotto proprio per semplificare al massimo gli adempimenti a carico dei contribuenti interessati, **non possano fruire dei particolari esoneri documentali**, ossia non possano fruire delle semplificazioni di cui già fruiscono in ragione della particolare attività esercitata.

Per motivi d'ordine logico-sistematico, **pertanto**, l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009**, ha stabilito che:

- **i soggetti di cui all'art. 2 del DPR n. 696 del 1996, già esonerati dall'obbligo di emettere scontrino o ricevuta fiscale, possono**, ove ne abbiano i requisiti, **accedere al regime dei "minimi" continuando a fruire dell'esonero** e ottemperando all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante **l'annotazione in un apposito registro cronologico**, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del DPR n. 633 del 1972.

Ne consegue, secondo il parere fornito dall'Agenzia delle Entrate, che:

- i soggetti in argomento potranno continuare a beneficiare dell'esonero dall'obbligo di documentare i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in ciascun giorno, salvo richiesta del cliente, sempre che ottemperino **all'obbligo di annotarli**, complessivamente, **nel registro dei corrispettivi** entro il giorno, non festivo, successivo;

Tale obbligo di registrazione, specifica l'Agenzia delle Entrate, da assolvere in alternativa alla certificazione dei corrispettivi, è, infatti, funzionale alla necessità di monitorare i ricavi conseguiti dal contribuente, al fine di verificare l'eventuale superamento del limite dei 30.000

euro, che costituisce requisito necessario per la permanenza nel regime agevolato.

Osserva

A tal proposito, le Entrate, richiamando la precedente circolare 7/E del 28 gennaio 2008, precisano che l'esonero dall'obbligo di registrazione non esclude che i contribuenti minimi possano, comunque, tenere i registri previsti dagli articoli 23 (fatture emesse), 24 (corrispettivi) e 25 (acquisti) del Dpr 633/1972, o il giornale di fondo del misuratore fiscale distinto per aliquote, per sua e altrui memoria e per la chiarezza necessaria ai fini di un eventuale controllo.

NULLA E NON SANABILE: ECCO COME VIENE CONSIDERATA LA DICHIARAZIONE IVA SENZA FIRMA

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

La sezione tributaria della **Corte di Cassazione**, con la **sentenza 26 marzo 2009, n. 7268**, ha stabilito che la **dichiarazione IVA non sottoscritta** dal contribuente è **nulla ed insanabile**, in quanto priva di un elemento essenziale per la produzione degli effetti che la legge le ricollega. Ciò posto ne deriva che l'Amministrazione finanziaria **può operare l'accertamento induttivo dell'imposta**, prescindendo dalle poste indicate in dichiarazione ed utilizzando presunzioni.

Irregolarità formali legate all'Iva: il caso

Con la sentenza n. **7268 del 26 marzo 2009** la **Corte di Cassazione** pronunciatisi, con linea dura, contro le irregolarità formali legate all'Iva, ha trattato il caso di una società, la quale, con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, promuoveva opposizione avverso l'avviso di accertamento notificatole a cura dell'Ufficio Iva per il pagamento di una somma rimborsata indebitamente, oltre alle sanzioni e interessi.

In particolare la società:

- rappresentava che l'avviso pervenutogli era infondato, in quanto **la relativa dichiarazione, priva di sottoscrizione, era stata sostituita da un'altra regolare nel termine previsto**, pertanto chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato.

mentre l'ufficio:

- eccepiva l'infondatezza del ricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnativa, stante che l'avviso si basava su un **accertamento induttivo** svolto dopo che:
 - era stato rilevato che **la prescritta dichiarazione era priva di sottoscrizione** e che nessuna (nuova) altra sostitutiva gli era mai pervenuta.

La Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso introduttivo con sentenza n. 236 del 1994 ma, ostile alla relativa decisione, l'Agenzia delle Entrate, successivamente proponeva appello, dinanzi alla commissione tributaria regionale, la quale, con sentenza n. 4 dell'8.1.2002, ha rigettato il gravame, osservando che:

- la mancata sottoscrizione della dichiarazione non comportava la nullità di essa, e comunque la contribuente aveva provveduto a presentarne altra regolare nel termine, senza che l'amministrazione avesse assunto alcuna posizione sul punto.

Dichiarazione IVA non sottoscritta inesistente e non sanabile

Contrari a questa pronuncia, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate, hanno proposto **ricorso per cassazione** deducendo:

- la violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 55 del Dpr 633/72 (accertamento induttivo) e dell'articolo 2697 del codice civile (onere della prova), nonché omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'articolo 360, nn. 3 e 5 del cpc, in quanto la mancata sottoscrizione della dichiarazione comporta, contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione tributaria regionale, l'inesistenza della stessa.

Sulle basi di quanto motivato dal Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate, **la Corte di Cassazione, in accoglimento del ricorso dagli stessi presentati e ritenendo l'eccezione fondata**, con la sentenza n. **7268 del 26 marzo 2009** ha stabilito che:

- la **dichiarazione IVA non sottoscritta**, non essendo riferibile ad alcun dichiarante, in quanto priva di un elemento essenziale (la firma) per la produzione degli effetti che la legge le ricollega, deve essere considerata **inesistente** sul piano giuridico e **non sanabile, né a norma dell'art. 3 della legge 22 dicembre 1980 n. 882¹**,

¹ L'art. 3 della legge 22 dicembre 1980, n. 882, prevede che:
"Sono considerate valide:....."

3) *le dichiarazioni dei redditi ed i certificati di cui all'art. 3, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*" (dichiarazioni delle persone fisiche), "non sottoscritti in violazione del terzo e quarto comma dell'art. 8 dello stesso decreto"....

né a norma dell'art. 21 della legge n. 154/1989, che dettano entrambi disposizioni relative alla sanatoria delle irregolarità formali in relazione alle sole dichiarazioni dei redditi non sottoscritte, poiché **il legislatore non ha esteso tali sanatorie anche alle dichiarazioni Iva.**

Ciò posto, in tema di **accertamento dell'IVA**, qualora sia stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale, l'**accertamento induttivo** dell'imposta può essere fondato non

solo su **prove documentali**, ma anche su indizi aventi i caratteri di **gravità, precisione e concordanza** per ricavarne una valida presunzione ai sensi degli articoli 53, 54 e 55, D.P.R. n. 633/1972 e 2727 c.c..

Tale presunzione ha il **valore autonomo di prova** della pretesa fiscale e produce, quindi, l'effetto di spostare sul contribuente l'onere della prova contraria.

LA DICHIARAZIONE ICI PER L'ANNO 2009

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 24 del 15 giugno 2009

A cura di Fabio Bonicalzi

Dottore commercialista in Varese

L'ADEMPIMENTO

► Dichiarazione ICI

Il D.M. 12 maggio 2009 ha approvato il nuovo modello di dichiarazione Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) con il quale denunciare le variazioni influenti sull'ammontare del tributo verificatesi nel corso del 2008. Il modello di dichiarazione vale sia per l'anno 2008 che per gli anni successivi. Il nuovo modello presenta le caratteristiche di quello precedente (D.M. 23 aprile 2008).

► Soggetti obbligati

I mutamenti di soggettività passiva avvenuti nel corso dell'anno a cui si riferisce la dichiarazione devono essere dichiarati, nei soli casi in cui sussiste il relativo obbligo, sia da chi ha cessato di essere soggetto passivo e sia da chi ha iniziato ad esserlo.

► Termini di presentazione

La dichiarazione ICI va presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento.

► Termini di versamento

Il versamento è effettuato entro il 16 giugno 2009 utilizzando il nuovo bollettino di c/c postale approvato con D.M. 25 marzo 2009, oppure il modello F24.

Il modello di dichiarazione ICI relativo al 2008 e per gli anni successivi e le istruzioni alla sua compilazione sono stati approvati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 12 maggio 2009, emanato ai sensi dell'art. 10, comma 5, del D.Lgs. n. 504/1992. Il nuovo modello sostituisce quello approvato con D.M. 23 aprile 2008.

A partire dall'anno 2008, la dichiarazione ai fini dell'ICI deve essere presentata nei casi in cui le **modificazioni soggettive ed oggettive** che danno luogo ad una diversa determinazione dell'imposta dovuta attengono a **riduzioni d'imposta** e nelle ipotesi in cui dette modificazioni non sono immediatamente fruibili da parte dei Comuni attraverso la consultazione della banca dati catastale.

Si ricorda che l'art. 37, comma 53, del D.L. n. 223/2006 ha **soppresso l'obbligo**, facente capo al contribuente, di presentare:

- la dichiarazione o denuncia di variazione ICI

di cui all'art. 10 comma 4 del D.Lgs. n.504/1992;

- ovvero, per i Comuni il cui regolamento dell'imposta avesse disposto in tal senso, la comunicazione di cui all'art. 59, comma 1, lett. l) n. 1) del D.Lgs. n. 446/1997.

La **soppressione dell'adempimento dichiarativo** non riguarda la generalità dei casi, bensì le sole ipotesi in cui le variazioni soggettive ed oggettive influenti sull'ammontare dell'imposta dovuta siano desumibili da atti per la cui registrazione, trascrizione e volturazione catastale risulta applicabile il **modello unico informatico** (MUI) di cui all'art. 3-bis del D.Lgs. n. 463/1997.

Infatti, le variazioni connesse a tali atti, quale il trasferimento della proprietà immobiliare che avviene a seguito di compravendite, permuta, conferimenti, ecc. possono essere conosciute dai Comuni tramite l'accesso alle banche dati catastali.

L'Agenzia del Territorio, con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio 18 dicembre 2007, ha accertato lo stato di effettiva operatività del sistema di condivisione, da parte dei Comuni, delle banche dati catastali, sancendo così la decorrenza della soppressione dell'obbligo dichiarativo.

Il MUI è, infatti, il modello che i notai utilizzano per effettuare, con procedure telematiche, la registrazione, la trascrizione, l'iscrizione e l'annotazione nei registri immobiliari, nonché la voltura catastale di atti relativi a diritti sugli immobili.

Tutti i **notai utilizzano obbligatoriamente il MUI**:

- **dal 15 giugno 2004** per:
 - gli atti di compravendita di immobili;
 - gli adempimenti relativi agli atti di cessione e costituzione, effettuati a titolo oneroso, dei diritti reali di proprietà e di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie.
- **dal 1° giugno 2007** per tutti gli altri atti formati o autenticati da tale data.

Non è, inoltre, necessaria la presentazione della dichiarazione se il contribuente ha seguito le specifiche modalità per il riconoscimento di agevolazioni stabilite dal Comune nel proprio regolamento.

Il modello di dichiarazione è **utilizzabile anche per anni successivi** a meno che intervengano modifiche che rendano indispensabile

l'emanazione di un nuovo modello e di nuove istruzioni.

Obbligo di presentazione della dichiarazione

Le dichiarazioni ICI deve essere presentata quando:

- gli **immobili godono di riduzioni dell'imposta** (art. 8, comma 1 e art. 9 D.Lgs. n. 504/1992) quali:
 - i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati. Al fine dell'applicazione della riduzione dell'imposta al 50% per i fabbricati è necessario che sussistano congiuntamente l'inagibilità o l'inabitabilità e l'assenza di utilizzo. Si precisa, inoltre, che l'inagibilità o inabitabilità deve consistere in un degrado fisico sopravvenuto (fabbricato diroccato, pericolante, fatiscente) non superabile con interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria. L'inagibilità o l'inabitabilità è accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario. In alternativa, il contribuente può presentare una dichiarazione sostitutiva ai sensi del D.P.R. n. 445/2000. In entrambi i casi, l'applicazione dell'agevolazione decorre dal momento in cui le procedure sono state attivate ed alla dichiarazione deve essere allegata idonea documentazione. Il Comune, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, può, comunque, stabilire ulteriori modalità di attestazione di tale condizione.
 - i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale e dai medesimi condotti. Rientrano in tale tipologia di immobili le aree fabbricabili possedute e condotte da detti soggetti, sulle quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura ed all'allevamento di animali. Le riduzioni vanno dichiarate sia nel caso in cui si acquista sia in quello in cui si perde il relativo diritto;
- gli **immobili** sono stati **oggetto di atti** per i quali **non è stato utilizzato il MUI**. In questa tipologia rientra anche il caso degli immobili ubicati nei comuni dove le funzioni amministrative statali in materia di catasto sono delegate alle province autonome di Trento e di Bolzano-Bozen.
- il **Comune non** è comunque **in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria**, quali:
 - l'immobile è stato oggetto di locazione finanziaria. Si precisa che se è stato stipulato un contratto di locazione finanziaria riguardante fabbricati il cui valore deve essere calcolato sulla base delle scritture contabili ai sensi del comma 3 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, poiché la variazione della soggettività passiva si verifica nell'anno successivo alla data della stipula del contratto stesso, la dichiarazione deve essere presentata nell'anno che segue l'intervenuta variazione;
 - l'immobile è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;
 - l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto ad oggetto un'area fabbricabile. In questi casi, nonostante il dato relativo alla variazione catastale sia fruibile dal Comune, tuttavia l'informazione relativa al valore dell'area deve essere dichiarata dal contribuente, così come devono essere dichiarate le variazioni del valore dell'area successivamente intervenute, poiché detti elementi non sono presenti nella banca dati catastale.
 - il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile o viceversa;
 - l'area è divenuta edificabile in seguito alla demolizione del fabbricato;
 - l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia (non a proprietà indivisa), in via provvisoria;
 - l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio. Ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale per una parte dell'anno;
 - l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituiti in attuazione dell'art. 93 del D.P.R. n. 616/1977. Ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'alloggio in questione è rimasto inutilizzato o non è stato adibito ad abitazione principale per una parte dell'anno;
 - l'immobile ha perso oppure ha acquistato durante l'anno di riferimento il diritto all'esenzione o all'esclusione dall'ICI. Non si deve comunque presentare la dichiarazione nel caso in cui l'esenzione riguardi l'abitazione principale disposta dall'art. 1 del D.L. n. 93/2008;
 - l'immobile ha acquisito oppure ha perso la caratteristica della ruralità;
 - per il fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, ovvero iscritto, ma senza attribuzione di rendita, interamente posseduto da imprese e

- distintamente contabilizzato, sono stati contabilizzati costi aggiuntivi a quelli di acquisizione;
- l'immobile, già censito in catasto in una categoria del gruppo D, interamente posseduto da imprese e distintamente contabilizzato, è stato oggetto di attribuzione di rendita d'ufficio;
 - l'immobile è stato oggetto in catasto di dichiarazione di nuova costruzione ovvero di variazione per modifica strutturale oppure per cambio di destinazione d'uso (DOC-FA);
 - è intervenuta, relativamente all'immobile, una riunione di usufrutto;
 - è intervenuta, relativamente all'immobile, un'estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie, a meno che tale estinzione non dipenda da atto per il quale sono state applicate le procedure telematiche del MUI;
 - l'immobile è di interesse storico o artistico ai sensi dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 42/2004;
 - le parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117, n. 2 del codice civile sono accatastate in via autonoma. Nel caso in cui venga costituito il condominio, la dichiarazione deve essere presentata dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini;
 - l'immobile è oggetto di diritti di godimento a tempo parziale di cui al D.Lgs. n. 427/1998 (multiproprietà). L'art. 19 della legge n. 388/2000 ha, infatti, stabilito che solo il pagamento dell'ICI deve essere effettuato dall'amministratore del condominio o della comunione, mentre l'obbligo di presentazione della dichiarazione resta a carico dei singoli soggetti passivi;
 - l'immobile è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;
 - si è verificato l'acquisto o la cessazione di un diritto reale sull'immobile per effetto di legge (ad esempio, l'usufrutto legale dei genitori);
 - l'immobile è stato oggetto di vendita all'asta giudiziaria;
 - l'immobile è stato oggetto di vendita nell'ambito delle procedure di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa.

Soggetti obbligati a presentare la dichiarazione

I mutamenti di soggettività passiva avvenuti nel corso dell'anno a cui si riferisce la dichiarazione devono essere dichiarati, nei soli casi in cui sussiste il relativo obbligo, sia da chi ha cessato di essere soggetto passivo e sia da chi ha iniziato ad

esserlo.

Si ricorda che:

- soggetto passivo del tributo è anche il **gestore dei beni** facenti parte del **patrimonio immobiliare pubblico** ai sensi del D.L. n. 351/2001;
- nel caso in cui venga costituito il condominio, la dichiarazione deve essere **presentata dall'amministratore del condominio** per conto di tutti i condomini. Qualora l'amministrazione riguardi più condomini, per ciascuno di essi va presentata una distinta dichiarazione, escludendo in ogni caso gli immobili appartenenti all'amministratore;
- nel caso di **multiproprietà**, l'obbligo di presentazione della dichiarazione è a carico dei **singoli soggetti passivi**;
- nel caso in cui l'immobile è stato oggetto di vendita nell'ambito delle **procedure di fallimento** o di liquidazione coatta amministrativa, la dichiarazione deve essere presentata dal **curatore** o dal **commissario liquidatore**.

Presentazione della dichiarazione

La dichiarazione ICI deve essere **presentata al Comune** nel cui territorio sono **ubicati gli immobili**.

Se gli immobili sono **ubicati in più Comuni** devono essere compilate tante dichiarazioni per quanti sono i Comuni (in ciascuna di esse, naturalmente, verranno indicati i soli immobili situati nel territorio del Comune al quale la dichiarazione viene inviata). Se l'immobile è situato nel territorio di più Comuni, lo si considera interamente situato nel Comune nel quale si trova la maggior parte della sua superficie.

Nel caso in cui **più persone** siano **titolari di diritti reali sull'immobile** (es.: più proprietari; proprietà piena per una quota e usufrutto per la restante quota) ciascun contitolare è tenuto a dichiarare la quota ad esso spettante. Tuttavia, è consentito ad uno qualsiasi dei titolari di presentare la dichiarazione congiunta, purché comprensiva di tutti i contitolari;

La dichiarazione deve essere presentata anche dai **residenti all'estero** che posseggono **immobili in Italia**.

La dichiarazione, unitamente agli eventuali modelli aggiuntivi, deve essere **consegnata direttamente al Comune indicato sul frontespizio**, il quale deve rilasciarne apposita ricevuta.

La dichiarazione può anche essere **spedita in busta chiusa**, a mezzo del servizio postale, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, all'Ufficio tributi del comune, riportando sulla busta la dicitura Dichiarazione ICI, con l'indicazione dell'anno di riferimento.

In tal caso, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata all'ufficio postale.

La spedizione può essere effettuata anche

dall'estero, a mezzo lettera raccomandata o altro equivalente, dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

Si raccomanda di presentare insieme sia l'originale per il comune che la copia per l'elaborazione meccanografica.

Riguardo alle scadenze per la presentazione della dichiarazione ICI, le istruzioni precisano che occorre osservare gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi (cfr. Tavola n. 1).

Tavola n. 1 – Termini di presentazione e versamento ICI

Soggetti interessati		Termine di presentazione ⁽¹⁾	Termini di pagamento	
			Acconto	Saldo
Persone fisiche	Mod. 730/2009 al sostituto d'imposta	30 aprile 2009	16 giugno 2009	16 dicembre 2009
	Mod. 730/2009 al CAF o professionista abilitato	31 maggio 2009		
	Mod. UNICO 2009 cartaceo, tramite posta	30 giugno 2009		
	Mod. UNICO 2009 in via telematica	30 settembre 2009		
Società di persone, associazioni tra artisti e professionisti, società semplici e soggetti equiparati		30 settembre 2009		
Soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ⁽²⁾		30 settembre 2009		

⁽¹⁾ Il Comune è libero di stabilire altre modalità di trasmissione della dichiarazione e di fissare un diverso termine per la sua presentazione.

⁽²⁾ Per le società di capitali ed enti il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la dichiarazione ICI deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta che comprende il 31 dicembre 2008.

Pagamento ICI

L'ICI viene **pagata nello stesso anno in cui si realizza il presupposto** impositivo (cfr. Tavola n. 1). La dichiarazione, invece, deve essere **presentata nell'anno successivo** a quello in cui il pagamento è stato effettuato.

L'art. 37, comma 55, del D.L. n. 223/2006 prevede la possibilità, per i contribuenti interessati, di versare l'ICI con le modalità del Capo III del D.Lgs. n. 241/1997, utilizzando cioè il modello F24 contenente la Sezione "ICI ed altri tributi locali" e facendovi valere eventuali crediti fiscali e contributivi ammessi in compensazione.

Anche in questo caso, si tratta di una facoltà e non di un obbligo, di modo che resta possibile effettuare il **versamento dell'ICI** secondo le modalità tradizionali (es. utilizzando il **bollettino di c/c postale** conforme al modello ministeriale).

Il nuovo bollettino approvato con D.M. 25 marzo 2009 sostituisce quello approvato con D.M. 3 aprile 2008.

Il nuovo modello deve essere utilizzato, a decorrere dai pagamenti in acconto riferiti all'annualità 2009 (entro il **16 giugno 2009**), per il versamento dell'imposta comunale sugli immobili **a favore del:**

- **Comune**, nel caso di riscossione diretta del tributo (art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997). Lo stesso modello deve essere utilizzato nell'ipotesi in cui il comune si avvalga dei servizi accessori al conto corrente postale;
- **agente della riscossione** (art. 10, comma 3, D.Lgs. n. 504/1992);
- soggetto a cui l'ente locale ha **affidato la**

riscossione del tributo (art. 52, comma 5, lett. b, D.Lgs. n. 446/1997).

Il contribuente può effettuare il versamento dell'imposta tramite **servizio telematico** gestito da Poste Italiane S.p.A.; in tal caso, riceve la conferma dell'avvenuta operazione con le modalità previste per il Servizio di collegamento telematico. Unitamente alla **conferma** di avvenuta operazione, il contribuente riceve **l'immagine virtuale del bollettino** ovvero una comunicazione in formato testo contenente tutti i dati identificativi del bollettino e del bollo virtuale di accettazione.

L'immagine virtuale del bollettino o la comunicazione in formato testo costituisce la prova del pagamento e del giorno in cui esso è stato eseguito.

Intestazione del conto corrente

Se il Comune **riscuote direttamente** l'ICI, il bollettino deve essere intestato all'ente stesso seguito dalla dicitura "ICI".

Se invece la **riscossione è affidata ad altri soggetti**, il conto corrente postale deve essere intestato a questi ultimi, seguito dall'indicazione del comune di ubicazione dell'immobile e dalla dicitura ICI. La denominazione dell'ente locale riportata nell'intestazione del conto deve identificare in maniera univoca il comune competente, che deve essere riconducibile ad uno specifico numero di conto appositamente dedicato.

Bollettini di versamento prestampati

Il Comune e gli altri soggetti incaricati della riscossione possono **integrare i bollettini** di conto corrente postale prestampando, oltre al numero del conto corrente postale e alla relativa intestazione, anche l'eventuale importo del tributo predeterminato e l'eventuale codice cliente, negli spazi appositamente previsti, sia nel corpo del bollettino che nella zona di lettura ottica, aggiungendo anche i dati identificativi del versante ed i relativi codici alfanumerici nella sola zona ad essi dedicata denominata "Zona Cliente".

Disponibilità gratuita dei bollettini

Il Comune e gli altri soggetti incaricati del servizio di riscossione devono provvedere a far **stampare**, a proprie spese, un **congruo numero di bollettini**, assicurandone la disponibilità gratuita presso i propri uffici, nonché presso gli uffici postali compresi nel proprio territorio.

Novità

Nel nuovo modello di versamento, rispetto a quello approvato con D.M. 3 aprile 2008, sono state **eliminate le caselle** che consentivano al contribuente di riportarvi l'**importo dell'ulteriore detrazione per l'abitazione principale** di cui al comma 2-bis dell'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992, abrogato dall'art. 1, comma 3, del D.L. n. 93/2008.

Compilazione della dichiarazione

La **prima delle due facciate** del modello ICI è dedicata all'**indicazione del Comune** destinatario e dei **dati identificativi del contribuente** e dei contitolari, laddove venga presentata una dichiarazione congiunta, nonché dell'eventuale "dichiarante", qualora diverso dal contribuente.

La **seconda facciata** è destinata alla **descrizione degli immobili** per i quali sussiste l'obbligo della dichiarazione.

Se un modello non è sufficiente ne vanno utilizzati altri avendo cura, in questo caso, di indicare, nell'apposito spazio posto in calce alla seconda facciata di ciascun modello adoperato, il numero totale dei modelli compilati.

Il modello di dichiarazione è composto di **tre esemplari**, di cui uno per il Comune, un secondo necessario per l'elaborazione meccanografica ed un terzo riservato al contribuente.

La compilazione va effettuata con la massima chiarezza e ciascun esemplare deve contenere gli stessi dati.

I modelli possono essere ritirati gratuitamente presso gli Uffici comunali e sono anche disponibili sul sito internet www.finanze.gov.it.

Tavola n. 2 - Sanzioni (art. 14 D.Lgs. n. 504/1992)

Mancata presentazione della dichiarazione	Dal 100% al 200% del tributo dovuto, con un minimo di euro 51
Dichiarazione infedele	Dal 50% al 100% della maggiore imposta dovuta
Errori non incidenti sull'ammontare dell'imposta	Da euro 51 a euro 258
Mancata esibizione o trasmissioni di atti e documenti, mancata restituzione o compilazione di questionari entro 60 giorni o dalla richiesta	Da euro 51 a euro 258
Omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'ICI	30% dell'importo non versato, o versato in ritardo
Mancata identificazione del soggetto che esegue i versamenti o per l'imputazione della somma versata	Da euro 103 a euro 516

Ravvedimento

La **sanzione** è **ridotta**, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

- ad **1/12 del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel **termine di 30 giorni** dalla data della sua commissione;
- ad **1/10 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della

dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

- ad **1/12 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

RIVALUTAZIONE ANCHE PER GLI IMPIANTI E I MACCHINARI FISSI AL SUOLO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 22 del 1° giugno 2009
A cura di Sonia Viscione

LA NOVITÀ

► Rivalutazione dei beni immobili

Con la circolare n. 22/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate ritorna ad occuparsi della procedura di rivalutazione dei beni immobili presenti nel bilancio delle imprese, precisando, tra le altre cose, che:

- possono essere rivalutati anche gli impianti ed i macchinari infissi al suolo;
- la qualificazione delle aree occupate da un fabbricato nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili è obbligatoria e non facoltativa, ma il contribuente può decidere di rivalutare la sola area ovvero il solo fabbricato;
- i diversi metodi di rivalutazione possono essere adottati anche contestualmente per rivalutare il medesimo bene

► Riferimenti di prassi

Agenzia delle Entrate, Circolare 6 maggio 2009, n. 22/E

A meno di due mesi dai chiarimenti forniti con la circolare n. 11/E del 19 marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate torna ad interessarsi della procedura di **rivalutazione dei beni immobili d'impresa**, introdotta, come è noto, con i commi da 16 a 23 dell'art. 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009, e modificata, in un secondo momento, per "mano" del D.L. n. 5 del 10 febbraio 2009.

Con la circolare 6 maggio 2009, n. 22/E, vengono diffusi, in particolare, ulteriori tasselli interpretativi con riferimento al trattamento da riservare agli impianti ed ai macchinari infissi al suolo ed alle aree sottostanti i fabbricati strumentali, mentre interessanti indicazioni sono emerse anche in merito all'ambito soggettivo di applicazione del più recente appuntamento con la disciplina di rivalutazione, che comprende anche i cd. "minimi", nonché in relazione alle concrete modalità che dal punto di vista tecnico possono essere adoperate per tradurre in pratica, nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2008, l'operazione in parola.

Va ricordato, in via preliminare, che, per effetto del susseguirsi dei ripensamenti del Legislatore, le

percentuali concretamente applicabili a titolo di imposta sostitutiva alla base imponibile emergente a seguito della rivalutazione dei beni immobili, apparse di recente nella **nuova versione della modulistica** approvata con il provvedimento direttoriale 29 aprile 2009 (recante, in particolare, Modificazioni delle istruzioni e dei modelli di dichiarazione "UNICO 2009-SP", "UNICO 2009-ENC", "UNICO 2009-SC", "Consolidato nazionale e mondiale 2009" ed "IRAP 2009"..) sono pari, a seconda dei casi, al 3 od all'1,5%. Quanto invece ai riflessi fiscali dell'operazione, i maggiori valori fiscali sono **riconosciuti** solo dal **2013**, ed il cd. periodo di sorveglianza è destinato a "trascinarsi" lungo un arco temporale di **sei anni**.

Impianti e macchinari infissi al suolo

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che possono essere rivalutati anche gli impianti e i **macchinari infissi al suolo**, vale a dire quelli che non possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità (cfr. circolare n. 38/E dell'11 aprile 2008, in materia di credito d'imposta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate).

In particolare, a parere dell'Agenzia delle Entrate, per interpretare quanto previsto dal comma 16 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008, secondo cui la rivalutazione può riguardare esclusivamente beni immobili, ad **esclusione delle aree fabbricabili** e degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, si rende opportuno fare riferimento a quanto previsto dall'art. 812 c.c., in base al quale per immobili si intendono gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, ed in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è **incorporato al suolo**.

L'Agenzia delle Entrate precisa, altresì, che la rivalutazione può essere effettuata solo sui beni immobili che risultano iscritti nello stato patrimoniale alla voce **B.II (Immobilizzazioni materiali)**, il che comporta che in caso di acquisizione di un **diritto reale** su un immobile diverso dalla proprietà, come ad esempio il **diritto di superficie**, la rivalutazione può essere

eseguita a condizione che tale diritto risulti correttamente contabilizzato nella predetta voce di bilancio unitamente all'immobile ivi realizzato.

Aree fabbricabili

Con il comma 16 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008 è stato previsto che la rivalutazione **non** può essere effettuata sulle **aree fabbricabili**. In merito l'Amministrazione finanziaria precisa che:

- ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006 un'area è da considerarsi fabbricabile se risulta **utilizzabile a scopo edificatorio** in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo;
- nello specifico, l'area si considera **edificabile** (e pertanto non rivalutabile) se entro la data di chiusura dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2008** (data in cui devono essere iscritti i maggiori valori sui beni) è qualificata tale dallo **strumento urbanistico** generale adottato dal Comune, sempre che alla stessa data non sia stata **riqualificata** come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale;
- possono essere rivalutate le **aree edificate**, ossia quelle occupate da costruzione o che vi costituiscono pertinenza.

In relazione a quest'ultimo punto, l'Agenzia delle Entrate segnala, coerentemente con quanto precisato nella circolare n. 18/E del 13 giugno 2006, che l'area è da considerarsi **edificata** se nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 esiste un **edificio significativo** dal punto di vista urbanistico, ossia un edificio nel quale è stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità ed è stata completata la **copertura** a norma dell'art. 2645-bis, comma 6, del c.c.

Categorie omogenee

Alla "luce" di quanto già emerso con la citata circolare n. 11/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che la rivalutazione, realizzata sul versante civilistico ed eventualmente rilevante anche sul piano fiscale, deve interessare necessariamente **tutti i beni** appartenenti alla **medesima categoria omogenea**. A tal fine, ai sensi del comma 17 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008, i beni immobili vanno distinti in **due categorie** omogenee:

- immobili **ammortizzabili**;
- immobili **non ammortizzabili**.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate precisa che se la rivalutazione investe anche il profilo fiscale, l'appartenenza ad una delle due categorie omogenee deve essere verificata sulla base della **qualificazione fiscale del bene**.

In merito alla possibilità di rivalutare anche le

aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza, con la circolare n. 11/E del 2009 è stato chiarito che:

- ai fini della rivalutazione, tali aree vanno comprese nella categoria omogenea degli **immobili non ammortizzabili**;
- il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili.

Al riguardo con il documento di prassi in esame l'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- questa qualificazione è **obbligatoria** e non facoltativa. L'art. 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, qualifica infatti, ai fini dell'individuazione della quota ammortizzabile relativa ai fabbricati, le aree sottostanti o quelle di pertinenza di un fabbricato strumentale come aree non ammortizzabili, indipendentemente dalla circostanza che l'area stessa sia iscritta in bilancio unitamente al valore del fabbricato ovvero separatamente;
- poiché l'area dà luogo ad una categoria omogenea **diversa** da quella del fabbricato, il contribuente può decidere di rivalutare la **sola area** ovvero il **solo fabbricato**.

Per quanto riguarda invece le **cave**, il cui costo è deducibile anche fiscalmente nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le stesse rientrino nella categoria omogenea degli **immobili ammortizzabili**, in quanto il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione incrementa l'ammontare dell'importo fiscalmente deducibile.

Modalità di rivalutazione

Per i beni ammortizzabili, la procedura di rivalutazione può essere eseguita, adottando uno dei metodi previsti dall'art. 5 del D.M. n. 162/2001, rimanendo comunque fermo il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio (cfr. circolare n. 11/E del 2009). Può dunque essere adoperato uno dei seguenti criteri:

- **rivalutazione** sia dei **costi storici** che dei **fondi** di ammortamento, mantenendo invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti;
- **rivalutazione** dei soli **valori dell'attivo lordo**;
- **riduzione**, in tutto o in parte, dei **fondi** di ammortamento.

In merito, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito che per i diversi beni della categoria omogenea possono essere utilizzati anche **metodi di rivalutazione differenti** precisa che tali metodi possono essere utilizzati anche **contestualmente** per rivalutare il medesimo bene (cfr. quanto affermato nella circolare n. 57/E del 2002). Si prenda in considerazione l'esempio n. 1.

Esempio n. 1

Si supponga che il costo storico del bene immobile ammortizzabile acquistato nell'anno 2004 sia pari a 3.000 euro e che l'aliquota di ammortamento sia pari al 3%. Il valore di mercato alla fine del 2008 corrisponde a 3.200 euro. Va ricordato, a quest'ultimo riguardo, che i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione **non devono** in alcun caso **superare** i valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente" o al "valore interno" del bene (cfr. cit. circolare n. 11/E del 2009).

Nella Tavola n. 1 è riportato il **piano di ammortamento** originario del bene immobile in esame:

Tavola n. 1 - Piano di ammortamento originario

Anno	Quota Ammortamento	Fondo
2004	45	45
2005	90	135
2006	90	225
2007	90	315
2008	90	405
2009	90	495

In questo caso il valore residuo dell'immobile nell'anno di cessione (2008) è pari a 2.595 euro ed è dato dalla differenza tra il costo storico del bene, pari a 3.000 euro, ed il valore del relativo fondo, che è pari a 405 euro, per cui nel caso specifico la rivalutazione massima possibile ammonta a 605 euro (Valore di mercato pari a 3.200 euro – valore residuo, pari a 2.595 euro). In merito, l'Agenzia delle Entrate sottolinea che per dare rilievo alla rivalutazione massima consentita per un importo pari a 605 euro il soggetto dichiarante può, ad esempio, ridurre il fondo ammortamento per un importo pari a 405 euro, incrementando al contempo il costo storico del cespite per un importo pari a 200 euro.

Di fatto, operando in questo modo, il **limite economico** della rivalutazione viene comunque ad essere rispettato, in quanto alla fine del 2008 il costo storico rivalutato ed il valore residuo del bene immobile sono in linea con il valore di mercato.

Si veda la Tavola n. 2, nella quale è stato riportato il nuovo piano di ammortamento civilistico che si presenta dopo il completamento delle operazioni in parola:

Tavola n. 2 - Nuovo piano di ammortamento

Anno	Quota Ammortamento	Fondo
2004	45	45
2005	90	135
2006	90	225
2007	90	315
2004	45	45
2005	90	135

Considerato che il maggior valore attribuito all'immobile in sede di rivalutazione troverà riconoscimento fiscale, ai fini dell'ammortamento a partire dal **quinto esercizio** successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione viene ad essere eseguita (2013) nonché, per quanto concerne la determinazione delle eventuali plusvalenze o minusvalenze, a partire dal **sesto** esercizio successivo (2014), appare evidente che il contribuente risulta tenuto, nelle more, ad applicare opportune **variazioni in aumento** nella dichiarazione dei redditi (quadro RF) per sterilizzare la quota di ammortamento appostata in bilancio che non risulta ancora deducibile.

Criteri di rivalutazione per le aree sottostanti il fabbricato

L'Agenzia delle Entrate chiarisce, al riguardo, che nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rivalutare sia il fabbricato che l'area sottostante o di pertinenza (ovvero rivalutare la sola area od il solo fabbricato), in considerazione del fatto che i predetti beni sono classificati in **categorie omogenee differenti**, occorre necessariamente individuare **distinti valori** di rivalutazione (che, come evidenziato, sono determinati sulla base del valore corrente o del valore interno dei singoli beni) riferibili rispettivamente al fabbricato ed all'area.

Questa conclusione è supportata da quanto previsto, nella specie, dall'art. 11 della legge n. 342/2000 (norma richiamata dal comma 23 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008), secondo cui il valore dei beni (che nel caso in esame sono rappresentati dall'area e dal fabbricato) non deve superare, a seguito della rivalutazione, il valore effettivamente attribuibile sulla base del criterio del "valore corrente" o del "valore interno".

In pratica, si rende dunque necessario che il maggior **valore da attribuire** al fabbricato o all'area sia individuato sulla base di una **perizia di stima** o di altro metodo che individui distinti valori correnti dei beni o sulla base di una valutazione degli amministratori che individui distinti valori interni, e ciò a prescindere dalla circostanza che il fabbricato e l'area siano unitariamente iscritti in bilancio o meno.

Infine, per il caso della rivalutazione che presenti anche rilevanza fiscale, i maggiori valori attribuiti distintamente al terreno e al fabbricato sulla base dei predetti criteri possono **incrementare** il precedente valore fiscale dei medesimi, come a suo tempo determinato per effetto dell'applicazione dell'art. 36, commi 7, 7-bis e 8 del D.L. n. 223/2006 (regole per la determinazione del valore fiscale da attribuire alle aree occupate dai fabbricati strumentali e di quelle di pertinenza dei medesimi). In particolare, la rivalutazione a valore "corrente" o "interno" dell'area potrà comportare un incremento del valore già determinato in applicazione dei criteri di cui al citato art. 36 (mediante scorporo forfetario o sulla base del costo analitico di acquisizione).

Contribuenti minimi

In merito, l'Agenzia delle Entrate segnala che per effetto di quanto stabilito dall'art. 15 della legge n. 342/2000 (norma richiamata dal comma 23, art. 15 del D.L. n. 185/2008) la rivalutazione è alla portata anche delle imprese individuali e delle società di persone in **contabilità semplificata** (cfr. circolare n. 11/E del 2009).

In particolare, viene ad essere precisato che l'operazione di rivalutazione può essere potenzialmente effettuata anche dalle persone fisiche esercenti attività di impresa che rientrano

nel regime dei **contribuenti minimi** di cui all'art. 1, commi 96 e seguenti, della legge n. 244/2007 (legge Finanziaria per il 2008), fermo restando, peraltro, il rispetto dei **requisiti di accesso** a tale regime.

Anche per questi contribuenti, così come in linea generale per i contribuenti che adottano la contabilità semplificata, in assenza di un bilancio formale nel quale emergano i maggiori valori rivalutati, si rende pertanto necessario attribuire rilevanza fiscale al maggior valore della rivalutazione attribuito al bene **in sede di dichiarazione**, cui deve essere commisurata l'imposta sostitutiva da versare.

Sotto il profilo degli effetti fiscali dell'operazione, atteso che i contribuenti minimi **non** deducono gli **ammortamenti** (si tratta di uno dei più rilevanti effetti dell'applicazione del criterio di **cassa** per le imprese), l'Agenzia delle Entrate precisa che il maggior valore della rivalutazione potrà assumere rilevanza fiscale ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza da cessione solo a partire **dal 1° gennaio 2014**, vale a dire dal sesto esercizio successivo a quello in cui è eseguita la rivalutazione (comma 21, art. 15, del D.L. n. 185/2008).

Saldo attivo con rilevanza solo civilistica

L'Agenzia delle Entrate ricorda, in via preliminare, che riguardo al trattamento fiscale del saldo attivo risultante dalla rivalutazione con rilevanza **solo civilistica**, nella circolare n. 11/E del 2009 è stato già precisato che lo stesso costituisce ai fini fiscali una **riserva di utili** e come tale va tassato in capo al socio in caso di **distribuzione**, il che comporta che in caso di distribuzione dello stesso da parte di un soggetto IRES:

- per il socio **persona fisica** che detiene la partecipazione **al di fuori di un'attività d'impresa**, il dividendo concorre, a seconda dei casi, alla formazione del reddito complessivo in misura pari al 49,72% (partecipazione qualificata), ovvero è soggetto alla **ritenuta** a titolo d'imposta del **12,5%** (partecipazione non qualificata);
- per il socio **persona fisica** che detiene la partecipazione **nell'ambito dell'attività d'impresa**, il dividendo concorre alla **formazione del reddito** in misura pari al **49,72%**;
- per il caso del **socio soggetto ad IRES**, infine, il dividendo concorre alla **formazione del reddito** in misura pari al **5%**.

Inoltre, in caso di distribuzione del saldo attivo trova applicazione la presunzione prevista dall'art. 47, comma 1, del T.U.I.R., in base alla quale debbono considerarsi distribuite in via prioritaria le riserve di utili rispetto a quelle di capitali, presunzione che non opera, invece, in caso di riserve in sospensione d'imposta.

Al riguardo l’Agenzia delle Entrate sottolinea che:

- il prelevamento o la distribuzione del saldo attivo da parte dell'**imprenditore individuale o di una società di persone** in contabilità ordinaria è **irrilevante** ai fini della tassazione;
- la distribuzione effettuata da una **società di persone** non produce effetti neanche ai fini del costo fiscale della partecipazione;
- per gli imprenditori individuali o le società di persone in **contabilità semplificata**, per i quali la rivalutazione esplica necessariamente effetti fiscali, il saldo attivo non risulta esposto nella contabilità e, pertanto, **non opera** la relativa disciplina.

Infine, a parere dell’Agenzia delle Entrate nel caso particolare in cui la rivalutazione venga ad essere

applicata da una società di capitali che ha esercitato l’opzione per la trasparenza fiscale occorre fare riferimento a quanto previsto dall’art. 8 del D.M. 23 aprile 2004, secondo cui le riserve di utili formatesi nei periodi in cui ha efficacia l’opzione, ove distribuite, **non concorrono** a formare il reddito dei soci anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell’opzione.

Pertanto, in caso di opzione per la trasparenza fiscale, la distribuzione del saldo attivo, riferibile ad un maggior valore iscritto in bilancio senza rilevanza fiscale nel periodo di applicazione del regime di trasparenza, **non concorre a formare il reddito** dei soci anche se la distribuzione avviene **successivamente ai periodi di efficacia** dell’opzione.

DIRITTO ANNUALE PER LE IMPRESE ISCRITTE O ANNOTATE NEL REGISTRO DELLE IMPRESE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 23 dell'8 giugno 2009

A cura di Cinzia De Stefanis

Consulente e pubblicista in Firenze

L'ADEMPIMENTO

► **Pagamento diritto annuale**

Il Ministero dello Sviluppo Economico emana annualmente il decreto, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, con il quale sono determinate le misure del diritto annuale da applicare alle imprese iscritte o annotate nel Registro delle Imprese.

Il decreto che per questo anno fissa gli importi del diritto annuale è il decreto interministeriale 30 aprile 2009 (G.U. 19 maggio 2009, n. 114), concernente "Determinazione delle misure del diritto annuale dovuto per l'anno 2009 dalle imprese alle camere di commercio ai sensi dell'articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580". Sia gli scaglioni di fatturato che gli importi del diritto annuale non subiscono alcuna variazione rispetto a quelli previsti per l'anno 2008. L'unica novità la si rinviene al comma 3 dell'art. 7 e riguarda l'utilizzo delle risorse del fondo perequativo destinate alla realizzazione di progetti e iniziative di sistema

► **Soggetti interessati**

Sono tenute al pagamento del diritto annuale sia le imprese che al 1° gennaio di ogni anno sono iscritte o annotate nel registro delle imprese, sia le imprese iscritte o annotate per una frazione dell'anno di riferimento.

► **Termini**

I termini di pagamento del diritto annuale sono gli stessi previsti per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi. Ricordiamo che tale data viene annualmente fissata con un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il **diritto annuale** è il **tributo** che ogni **impresa, iscritta o annotata nel registro delle imprese**, è tenuta a **versare** alla **Camera di Commercio** di riferimento (art. 18 della legge n. 580/1993 e successive modifiche). Qualora l'impresa individuale o la società, oltre alla sede principale, ha sedi secondarie nella stessa provincia o altrove, è dovuto un pagamento a ciascuna

Camera competente per territorio. La stessa regola si applica alle imprese con sede legale all'estero e dislocamenti in Italia. Per questi ultimi il tributo è dovuto a ciascuna Camera della provincia in cui è ubicata la sede secondaria.

Il **diritto annuale** dovuto alla Camera di commercio dai **soggetti iscritti o annotati** nel Registro delle imprese si applica:

- in misura fissa**, per le imprese iscritte o annotate nella sezione speciale (si veda Tavola n. 2);
- in misura correlata alla base imponibile individuata dal fatturato**, per le imprese iscritte nella sezione ordinaria. In questo caso, l'importo del diritto annuale dovuto alle Camere di Commercio sarà determinato applicando al fatturato complessivo dell'impresa conseguito nell'esercizio precedente le misure fisse o le aliquote per scaglioni fatturato (si veda Tavola n. 3).

Secondo quanto stabilito dal comma 35, dell'art. 24 della legge n. 449/1997 "L'avvenuto pagamento del diritto annuale è condizione, dal 1° gennaio dell'anno successivo all'emissione del bollettino di pagamento, per il rilascio delle certificazioni da parte dell'Ufficio del Registro delle imprese".

Dunque, a coloro che non risultano in regola con il pagamento del diritto annuale, sarà inibito, su tutto il territorio nazionale, il rilascio di qualsiasi certificazione da parte dell'Ufficio del Registro delle imprese.

Schede riepilogative

Di seguito forniamo cinque schede riepilogative:

- nella **Tavola n. 1**, vengono indicati i **soggetti**, i **termini** e le **modalità del versamento** del diritto annuale per l'iscrizione o annotazione dell'impresa nel registro delle imprese;
- nella **Tavola n. 2** vengono riportati gli importi da pagare in **misura fissa** da parte delle imprese iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese;
- nella **Tavola n. 3** vengono riportati gli importi da pagare in **misura correlata alla base imponibile individuata dal fatturato**, per le imprese iscritte nella

- sezione ordinaria del registro delle imprese;
- nella **Tavola n. 4** vengono riportati gli importi da pagare per le imprese che esercitano l'**attività tramite un'unità locale**;
- nella **Tavola n. 5** forniamo un elenco delle

Camere di Commercio che hanno deliberato l'applicazione di una maggiorazione del diritto annuale, ai sensi dell'art. 18, comma 6, della legge n. 580/1993, anche per l'anno 2009.

Tavola n. 1 – Aspetti generali del Diritto annuale C.C.I.A.A. 2009

IMPRESE SOGGETTE AL PAGAMENTO DEL DIRITTO ANNUALE	SEZIONE ORDINARIA	Nella Sezione Ordinaria del Registro Imprese sono iscritti i soggetti la cui iscrizione è prevista dal codice civile o da altre leggi speciali: <ul style="list-style-type: none"> • gli imprenditori individuali di cui all'art. 2195 del Codice civile; • le società di cui all'art. 2200 del Codice civile (S.n.c., S.a.s., S.p.A., S.r.l., cooperative e sedi secondarie di società italiane o estere); • i consorzi di cui all'art. 2612 del Codice civile e le società consortili di cui all'art. 2615-ter del Codice civile; • i gruppi europei di interesse economico (G.E.I.E.); • gli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale, di cui all'art. 2201 del Codice civile; • le società che sono soggette alla legge italiana ai sensi dell'art. 25 della legge 31 maggio 1995, n. 218. 	
	SEZIONE SPECIALE	Nella Sezione Speciale sono iscritti: <ul style="list-style-type: none"> • gli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del Codice civile; • i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 del Codice civile; • le società semplici di cui all'art. 2251 del Codice civile; • le società tra avvocati di cui art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 96/2001. 	
	IMPRESE ANNOTATE	Sono, inoltre, annotate : <ul style="list-style-type: none"> • le imprese iscritte nell'Albo delle Imprese Artigiane tenuto dalla Camera di Commercio. 	
SOGGETTI ESCLUSI	Non sono tenuti al pagamento i seguenti soggetti: <ul style="list-style-type: none"> • i soggetti iscritti solo al REA (Repertorio economico e amministrativo); • le imprese dichiarate fallite o messe in liquidazione coatta amministrativa nell'anno solare precedente (salvo nel caso di esercizio provvisorio); • le imprese individuali che hanno cessato l'attività nell'anno solare precedente il 2009, purché la domanda di cancellazione sia stata presentata entro il 30 gennaio 2009; • le società che hanno approvato il bilancio finale di liquidazione nell'anno solare precedente, purché la domanda di cancellazione sia stata presentata entro il 30 gennaio 2009; • le società cooperative che ricadono nell'ipotesi di cui all'art. 2544 del Codice civile, e il provvedimento di scioglimento sia stato assunto nell'anno solare precedente. 		
DETERMINAZIONE DEL DIRITTO ANNUALE	MISURA FISSA (cfr. Tavola n. 2)	Per le imprese iscritte o annotate nella Sezione speciale del Registro imprese .	Le imprese che esercitano l'attività anche tramite unità locali sono tenute al pagamento, per ciascuna unità locale, di un diritto commisurato a quello stabilito per la sede principale con un importo minimo (20% della sede) e un tetto massimo (120,00 euro) (art. 7, D.M. n. 359/2001). (si veda Tavola n. 4).

	<p>MISURA CORRELATA ALLA BASE IMPONIBILE INDIVIDUATA DAL FATTURATO</p> <p>(cfr. Tavola n. 3)</p>	<p>Per le imprese iscritte nella Sezione ordinaria del Registro imprese.</p> <p>In questo caso, l'importo del diritto annuale dovuto alle Camere di Commercio sarà determinato dal contribuente applicando le aliquote previste per ciascuna classe del fatturato complessivo dell'impresa conseguito nell'esercizio precedente.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 10px auto;"> <p>Parametro in base al quale dovrà essere stabilito l'importo del diritto annuale per le imprese iscritte nella Sezione ordinaria del Registro imprese</p> </div>	<p>Le imprese che esercitano l'attività anche tramite unità locali sono tenute al pagamento, per ciascuna unità locale, di un diritto commisurato a quello stabilito per la sede principale con un importo minimo (20% della sede) e un tetto massimo (120,00 euro) (art. 7, D.M. n. 359/2001).</p> <p>(si veda Tavola n. 4).</p>
<p>SCADENZA</p>	<p style="text-align: center;">Termini ordinari – 16 giugno 2009</p> <p>Per quanto riguarda i termini di versamento delle imposte sui redditi è necessario rifarsi all'art. 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, concernente la razionalizzazione dei termini di versamento, come da ultimo modificato dall'art. 37, comma 11, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.</p> <p>Tale decreto ha, infatti, anticipato il termine di scadenza del versamento delle imposte dal giorno 20 al giorno 16.</p> <hr/> <p style="text-align: center;">Persone fisiche e società di persone</p> <p>Secondo quanto stabilito all'art. 17, il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da parte dei soggetti IRPEF (persone fisiche, società di persone), deve essere effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa. <hr/> <p style="text-align: center;">Società di capitali</p> <p>Le società di capitali</p> <ul style="list-style-type: none"> • con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio entro i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono versare la prima rata d'acconto delle imposte sui redditi, e dunque anche il diritto annuale, entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; • con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono versare la prima rata d'acconto delle imposte sui redditi, e dunque anche il diritto annuale, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio; • con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio entro i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono versare la prima rata d'acconto delle imposte sui redditi, e dunque anche il diritto annuale, entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta; • con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio devono versare la prima rata d'acconto delle imposte sui redditi, e dunque anche il diritto annuale, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio; • se il bilancio non è approvato nel termine stabilito il versamento è comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso. <hr/> <p style="text-align: center;">Versamento entro il 16 luglio 2009</p> <p>Il versamento eseguito entro il trentesimo giorno successivo al termine previsto, ossia il 16 luglio deve essere maggiorato dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. In questo caso sarà sufficiente compilare un unico rigo sommando l'importo del diritto e della maggiorazione.</p>		

MODALITÀ DI PAGAMENTO	F24 TELEMATICO	Per il pagamento del diritto annuale va utilizzato il Mod. F24 utilizzato per il pagamento delle imposte sui redditi, compilando la "Sezione ICI ed altri tributi locali".
	CODICI TRIBUTO	<p>Per quanto riguarda il pagamento del diritto annuale, va utilizzata la "Sezione ICI ed altri tributi locali" compilando i seguenti riquadri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Codice Ente/Codice Comune: inserire la sigla della Provincia in cui ha sede la Camera di Commercio destinataria del versamento (ad esempio, AN, MC, FI, MI, ecc.); • Codice tributo: 3850; • Rateazione: riportare: 0101; • Anno di riferimento: indicare l'anno di imposta cui si riferisce il versamento (ad esempio, 2003, 2004, ecc.); • Importi a debito da versare: indicare l'importo del diritto dovuto, od eventualmente compilare il successivo riquadro; • Importi a credito compensati; • Totale: riportare i totali. <p>Le imprese che esercitano l'attività, oltre che nella sede legale, anche in una o più unità locali situate nella medesima Provincia devono indicare l'importo totale del diritto dovuto.</p> <p>Le imprese che esercitano l'attività in più Province devono indicare l'importo per ciascuna Camera di Commercio a cui è dovuto.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Sono stati istituiti, successivamente, i seguenti altri tre codici tributi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3851 - denominato "Interessi per omesso o tardivo versamento del diritto camerale annuale"; • 3852 - denominato "Sanzioni per omesso o tardivo versamento del diritto camerale annuale"; • 3853 - denominato "Regolarizzazione delle violazioni concernenti il pagamento del diritto camerale annuale - Art. 5-quater, D.L. 282/2002, convertito nella L. n. 27/2003". </div> <p>Codici per la Camera di Commercio di Monza e Brianza</p> <p>Per il versamento del diritto annuale e dei relativi interessi e sanzioni per omesso o tardivo versamento, di competenza della Camera di Commercio di Monza e Brianza, con Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2008, n. 74/E, sono stati istituiti - transitoriamente - i seguenti codici tributo, da utilizzare nella sezione "ICI ED ALTRI TRIBUTI LOCALI", abbinandoli al codice della Provincia di Milano "MI":</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3863 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Monza e Brianza"; • 3864 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Monza e Brianza. Sanzioni per omesso o tardivo versamento"; • 3865 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Monza e Brianza. Interessi per omesso o tardivo versamento". <p>Codici per la Camera di Commercio di Fermo</p> <p>Per il versamento del diritto annuale e dei relativi interessi e sanzioni per omesso o tardivo versamento, di competenza della Camera di Commercio di Fermo, con Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 23 gennaio 2009, n. 18/E, sono stati istituiti - transitoriamente - i seguenti codici tributo, da utilizzare nella sezione "ICI ed altri tributi locali", abbinandoli al codice della Provincia di Ascoli Piceno "AP":</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3866 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Fermo"; • 3867 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Fermo. Sanzioni per omesso o tardivo versamento"; • 3868 - denominato "Diritto annuale dovuto alla Camera di Commercio di Fermo. Interessi per omesso o tardivo versamento". <p>In sede di compilazione del predetto modello di versamento, i codici tributo 3867 e 3868 sono indicati esclusivamente in corrispondenza degli "importi a debito versati", mentre il codice 3866 può essere esposto anche in corrispondenza degli "importi a credito compensati".</p>

<p>DAL 1° GENNAIO 2007 F24 TELEMATICO</p>	<p>A decorrere dal 1° ottobre 2006, i soggetti titolari di partita IVA, devono effettuare tutti i pagamenti delle imposte, dei contributi e dei premi - compreso il pagamento del diritto annuale - solo con modalità telematiche, anche servendosi di intermediari autorizzati (art. 37, comma 49, D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006; Agenzia delle Entrate, Circolare n. 30/E del 29 settembre 2006).</p> <p>Con D.P.C.M. 4 ottobre 2006 il termine del 1° ottobre è stato successivamente differito al 1° gennaio 2007 per tutti i soggetti diversi da quelli definiti dal T.U.I.R. all'art. 73 "società per azioni e in accomandita per azioni, società responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione" e lett. b) "enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".</p> <p>Il versamento telematico unitario delle imposte e dei contributi può essere effettuato nei seguenti modi:</p> <p>a) <input type="checkbox"/> direttamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> mediante lo stesso servizio telematico (Entratel o Fisconline) utilizzato per la presentazione telematica delle dichiarazioni; <input type="checkbox"/> ricorrendo ai servizi di home banking delle banche e di Poste Italiane, ovvero utilizzando i servizi di remote banking (CBI) offerti dalle banche. <p>b) <input type="checkbox"/> tramite gli intermediari abilitati a Entratel:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> che aderiscono alla specifica convenzione con l'Agenzia delle Entrate, rivolta agli intermediari definiti dal D.P.R. n. 322/1998, art. 3, comma 3, ed utilizzano il software F24 cumulativo disponibile nella sezione "Servizi" del sito web di Entratel; <input type="checkbox"/> che si avvalgono dei predetti servizi telematici offerti dalle banche e da Poste Italiane.
--	---

Tavola n. 2 - Gli importi da pagare in misura fissa per le imprese iscritte nella sezione speciale (anno 2009)

IMPORTI DA PAGARE IN MISURA FISSA	IMPRESSE ISCRITTE NELLA SEZIONE SPECIALE	SEDE LEGALE	UNITA' LOCALE
	Impresi individuali (piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e imprenditori agricoli)	€ 88,00	€ 18,00
	Società semplici agricole	€ 88,00	€ 18,00
	Società semplici non agricole	€ 144,00	€ 29,00
	Società tra avvocati previste dal D.Lgs. 96/2001	€ 170,00	€ 34,00

Tavola n. 3 – Gli importi in misura variabile per le imprese iscritte nella sezione ordinaria (anno 2009)

IMPRESSE ISCRITTE NELLA SEZIONE ORDINARIA	SCAGLIONI DI FATTURATO		ALIQUOTE	
	Da Euro	ad Euro		
- Imprese individuali (imprenditori commerciali) - Società in nome collettivo - Società in accomandita semplice - Società di capitali - Società cooperative - Società di mutuo soccorso - Consorzi con attività esterna - Enti economici pubblici e privati - Aziende speciali e consorzi previsti dalla L. 267/2000 - GEIE - Gruppo Europeo di Interesse Economico	0,00	100.000,00	€ 200,00 (misura fissa)	
	100.000,00	250.000,00	0,015%	
	250.000,00	500.000,00	0,013%	
	500.000,00	1.000.000,00	0,010%	
	1.000.000,00	10.000.000,00	0,009%	
	10.000.000,00	35.000.000,00	0,005%	
	35.000.000,00	50.000.000,00	0,003%	
	oltre 50.000.000,00		0,001% (fino ad un massimo di € 40.000)	
	All'importo così determinato bisogna aggiungere un diritto per ciascuna unità locale o sede secondaria situata nella provincia			20% del diritto dovuto per la sede fino ad un massimo di € 200,00

Tavola n. 4 – Le unità locali (anno 2009)

Unità locali di imprese con sede principale nel territorio dello Stato	20% dell'importo dovuto per la sede principale	Va pagato per ciascuna U.L. in favore della Camera di Commercio nel cui territorio ha sede l'U.L., con un tetto massimo di 200,00 euro .
Unità locali e sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero	110,00	Va pagato per ciascuna U.L. o sede secondaria in favore della Camera di Commercio nel cui territorio hanno sede.

Tavola n. 5 - Camere di Commercio che hanno deliberato una maggiorazione del diritto annuale anche per l'anno 2009 (ai sensi dell'art. 18, comma 6, della legge n. 580/1993, anche per l'anno 2009)

CAMERE DI COMMERCIO	MAGGIORAZIONE
AGRIGENTO	20%
ASTI	20%
CAGLIARI	20%
CALTANISSETTA	20%
CATANIA	12%
ENNA	20%
FIRENZE	20%
GORIZIA	20%
LA SPEZIA	15%
LIVORNO	20%
MACERATA	20%
MANTOVA	20%
MASSA CARRARA	20%
MESSINA	20%
PALERMO	12%
PERUGIA	20%
PISA	20%
PRATO	10%
RAGUSA	10%
RAVENNA	15%
REGGIO CALABRIA	20%
RIMINI	20%
SIENA	10%
TRAPANI	20%
TRIESTE	20%
VERBANO CUSIO OSSOLA	20% - 10% (*) (*) 20% per la sezione ordinaria; 10% per la sezione speciale.
VERCELLI	12%
VERONA	15%

UNICO PF 2009: NUOVO QUADRO FAMILIARI A CARICO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 24 del 15 giugno 2009
A cura di Raffaele Artina e Valerio Artina
Dottore commercialista in Bergamo

All'interno del modello di dichiarazione UNICO 2009 trova spazio, anche per quest'anno, il prospetto per l'**indicazione dei familiari a carico**, al fine di consentire al contribuente di verificare il possesso dei requisiti per le detrazioni previste dal Testo Unico delle imposte sui redditi e per l'eventuale richiesta del "bonus straordinario" previsto dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

Novità

Inizialmente rileviamo che le novità di quest'anno riguardano l'introduzione dell'**indicazione del reddito complessivo per ogni familiare a carico** e la **diversa collocazione del prospetto** all'interno del modello: la sezione dei familiari a carico si trova ora, anziché prima del quadro RP, **prima di quello RA**. Si evidenzia inoltre che lo stesso prospetto viene sostanzialmente riprodotto anche all'interno del modello di dichiarazione semplificato "**UNICO Mini 2009**" con un'unica variante grafica che limita a 4 i righe per l'indicazione dei familiari a carico.

Il quadro deve essere compilato da tutti i contribuenti che intendono usufruire delle **detrazioni per i familiari a carico** (anche se non sono intervenute variazioni rispetto all'anno precedente) e dai **contribuenti coniugati**, i quali sono obbligati ad indicare il codice fiscale del coniuge anche nel caso in cui quest'ultimo non risulti essere fiscalmente a carico. Per ogni familiare a carico spettano le detrazioni di importo variabile in funzione del reddito complessivo posseduto nel periodo di imposta.

Infine si ricorda che l'identificazione del nucleo familiare consente al contribuente anche di detrarre una percentuale pari al 19% di alcune spese sostenute in favore dei familiari.

Individuazione del nucleo familiare

Ai fini della determinazione del nucleo familiare si dovranno tenere in considerazione, ai sensi dell'art. 12 del T.U.I.R., il **coniuge non legalmente ed effettivamente separato**, i **figli**, compresi i figli naturali riconosciuti, i figli adottivi, gli affidati e gli affiliati nonché ogni altra persona indicata nell'art. 433 del Codice Civile, che **conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari** non risultanti da

provvedimenti dell'autorità giudiziaria. Da un'analisi del campo di applicazione dell'art. 433 del Codice Civile ne si deduce come sia escluso, ad esempio il rapporto zio-nipote, mentre sia incluso il rapporto fratello-fratello. Mentre dall'analisi del disposto dell'art. 12 si evince come siano escluse le coppie c.d. "di fatto" non riconosciute da un punto di vista fiscale: in caso di coppia di lavoratori dipendenti conviventi, ma non sposati e senza prole, non si ricade mai nell'ipotesi normativa di nucleo familiare di due persone.

Le detrazioni per carichi di famiglia spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano, nel periodo d'imposta 2008, un **reddito complessivo non superiore ad euro 2.840,51**, al lordo degli oneri deducibili. Si precisa che nel reddito complessivo vanno computate anche le retribuzioni corrisposte da Enti e Organismi Internazionali, Rappresentanze diplomatiche e consolari, Missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli Enti gestiti direttamente da essa, dagli Enti centrali della Chiesa Cattolica e la quota esente dei redditi di lavoro dipendente prestato nella zona di frontiera ed in altri Paesi limitrofi in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto lavorativo da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

Una **novità** a partire dal periodo d'imposta 2008 è che tra i redditi da considerare per il computo del limite di Euro 2.840,51 devono essere ricompresi anche il **reddito d'impresa o di lavoro autonomo assoggettato ad imposta sostitutiva** nel caso di applicazione del regime agevolato previsto per i "**contribuenti minimi**", introdotto dalla Legge Finanziaria 2008, art. 1, commi da 96 a 117. Ai soli fini dell'eventuale attribuzione delle detrazioni per carichi di famiglia tali retribuzioni e redditi, anche se esenti, devono essere considerati rilevanti fiscalmente.

In linea generale si deve tenere presente che la regola fondamentale vuole, come logico presupposto, che **ogni soggetto possa fare parte esclusivamente di un unico nucleo familiare**. Pertanto, ad esempio, in caso di genitori separati o divorziati o non coniugati, i figli a carico potranno partecipare esclusivamente al nucleo familiare del genitore di cui risulteranno a carico. Inoltre le **detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate a mese** e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono

cessate le condizioni richieste. Se nel corso dell'anno è cambiata la situazione di un familiare, occorre compilare un rigo per ogni situazione, cioè uno per la situazione vecchia e uno per la situazione nuova.

Le detrazioni per **coniuge** e **figli** a carico spettano **anche se questi non convivono con il contribuente e non risiedono in Italia**. I cittadini extracomunitari che richiedono le detrazioni per familiari a carico devono essere in possesso di una documentazione attestante lo status di familiare che può essere alternativamente formata da:

- **documentazione originale** rilasciata dall'autorità consolare del Paese d'origine, tradotta in lingua italiana ed asseverata da parte del prefetto competente per territorio;
- **documentazione con apposizione dell'apostille**, per i soggetti provenienti dai Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961.

La documentazione dovrà essere **validamente formata nel Paese d'origine**, ai sensi della normativa ivi vigente, tradotta in italiano ed asseverata come conforme all'originale dal Consolato italiano nel paese di origine. Si evidenzia che in caso di presentazione attraverso un sostituto d'imposta, quest'ultimo non è tenuto a richiedere tale documentazione ma sarà sufficiente l'autocertificazione da parte del contribuente (Circ. 3 febbraio 2009, n. 2/E). Quindi la documentazione non dovrà essere necessariamente allegata alla dichiarazione essendo sufficiente l'autocertificazione del contribuente, ma la stessa dovrà essere tenuta a disposizione per eventuali accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tavola n. 1 – Familiari fiscalmente a carico

Sono fiscalmente a carico, se nel periodo d'imposta 2008 non hanno percepito redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo per un ammontare superiore ad euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili	
Anche nel caso in cui non convivano con il contribuente o siano residenti all'estero	Nel caso in cui convivano con il contribuente o ricevano dallo stesso assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria
- il coniuge non legalmente ed effettivamente separato;	- il coniuge legalmente ed effettivamente separato;
- i figli (compresi i naturali riconosciuti, adottivi, affidati o affiliati) ed anche se avessero prestato il servizio militare di leva nel corso del 2008	- i discendenti dei figli;
	- i genitori sia naturali che adottivi;
	- i generi e le nuore;
	- il suocero e la suocera;
	- i fratelli e le sorelle, anche unilaterali;
	- i nonni e le nonne, anche naturali.

Determinazione delle detrazioni per coniuge a carico

L'art. 12 comma 1, lettera a) del T.U.I.R. prevede per il coniuge a carico una **detrazione teorica variabile da zero a 800 euro** secondo tre diverse modalità di determinazione della detrazione effettivamente spettante corrispondenti a tre distinte fasce di reddito. La singola fascia di reddito è costituita dal reddito complessivo diminuito dal reddito derivante dall'abitazione principale e delle relative pertinenze. La detrazione deve essere rapportata al numero di mesi per i quali il coniuge è risultato a carico.

Con riferimento alla detrazione "base" per il coniuge a carico, stabilita in 800 euro, l'ammontare effettivamente spettante varia in funzione del reddito (si veda la Tavola n. 2). Se il rapporto è pari ad 1 la detrazione di competenza è pari a 690 euro, mentre se è pari a zero non compete; negli altri casi il risultato si assume nelle prime 4 cifre decimali.

Determinazione delle detrazioni per figlio a carico

La detrazione per i figli compete **indipendentemente** dalla circostanza che gli stessi abbiano o meno **superato determinati limiti di età** o che siano o non siano dediti agli studi o a tirocinio gratuito e, pertanto, ai fini dell'attribuzione della detrazione gli stessi non rientrano mai nella categoria di altri familiari. Il contribuente ha comunque diritto alle detrazioni se il familiare, nel corso dell'anno, ha prestato servizio di leva. Le detrazioni spettano **anche se i figli non convivono con il contribuente o non risiedono in Italia**.

Ripartizione delle detrazioni dei figli tra coniugi

Si ricorda che già a partire dallo scorso periodo d'imposta le detrazioni per i figli **non si possono ripartire liberamente tra i genitori** come

previsto nel precedente ordinamento: la detrazione dovrà essere ripartita al 50% tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati.

In alternativa, e se c'è accordo tra le parti, si può **scegliere di attribuire tutta la detrazione al genitore** che possiede il **reddito più elevato**. Questa facoltà consente a quest'ultimo il godimento per intero delle detrazioni, in caso, per esempio, di incapacienza del genitore con reddito più basso. Si ricorda che l'incapacienza si verifica quando tutte le detrazioni di cui un contribuente può beneficiare sono superiori all'imposta lorda. In queste situazioni, l'importo eccedente non può essere chiesto a rimborso o a compensazione di altri tributi, né è possibile riportarlo nella successiva dichiarazione dei redditi. In sostanza, parte delle detrazioni spettanti andrebbero perdute.

Se l'**altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli** naturali e il contribuente non

è coniugato o se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente ed effettivamente separato, la detrazione per il coniuge non legalmente ed effettivamente separato si applica al primo figlio e per gli altri figli si applicano le normali detrazioni suddette.

Quando l'**altro genitore è deceduto** e il contribuente non si è risposato o, se risposato, si è legalmente ed effettivamente separato, egli ha diritto per il primo figlio alla detrazione prevista per il coniuge a carico, per gli altri figli alla detrazione in misura intera prevista per i figli a carico. La stessa detrazione spetta anche per il figlio naturale riconosciuto dal solo contribuente, se quest'ultimo non è coniugato o è legalmente ed effettivamente separato.

Tavola n. 2 – Detrazioni per coniuge a carico

Reddito complessivo ⁽¹⁾	Importo detrazione
Non superiore ad euro 15.000	800 - (110 x reddito complessivo)/15.000
Da euro 15.001 a euro 29.000	690
Da euro 29.001 a euro 29.200	700
Da euro 29.201 a euro 34.700	710
Da euro 34.701 a euro 35.000	720
Da euro 35.001 a euro 35.100	710
Da euro 35.101 a euro 35.200	700
Da euro 35.201 a euro 40.000	690
Da euro 40.001 a euro 80.000	690 x (80.000 - reddito complessivo)/40.000
Oltre euro 80.000	Zero

⁽¹⁾Al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Regole per la ripartizione delle detrazioni dei figli degli ex coniugi

In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, è ora disposto per legge che:

- **se non c'è accordo tra i genitori**, la detrazione spetta al genitore affidatario o, se l'affidamento è congiunto o condiviso, va ripartita al 50%;
- quando il **genitore affidatario** (o uno dei genitori affidatari, in caso di affidamento congiunto) ha un **reddito** tale da **non consentirgli di usufruire** in tutto o in parte della detrazione (cioè nelle ipotesi di incapacienza), questa è assegnata per intero all'altro genitore. In quest'ultimo caso, salvo diverso accordo tra le parti, il genitore che sfrutta per intero la detrazione ha l'obbligo di riversare all'altro genitore affidatario un

importo pari alla maggiore detrazione fruita. In quest'ultimo caso, salvo diverso accordo tra le parti, il genitore che sfrutta per intero la detrazione ha l'obbligo di riversare all'altro genitore affidatario un importo pari alla maggiore detrazione fruita.

Determinazione delle detrazioni per figli a carico

La **detrazione teorica** per i figli a carico è stata stabilita in **800 euro**, aumentata a 900 euro se il figlio ha un'età inferiore a tre anni. Essa aumenta di 220 euro per il figlio disabile, riconosciuto tale ai sensi della legge n. 104/92.

Le detrazioni sopra indicate sono importi solo teorici, poiché l'ammontare effettivamente spettante varia in funzione del reddito. Per determinare la detrazione effettiva è necessario moltiplicare la detrazione base per il coefficiente che si ottiene dal rapporto tra 95.000, diminuito del reddito complessivo, e 95.000 (si veda la Tavola n. 3).

Il coefficiente che si ottiene dal rapporto va assunto nelle prime quattro cifre decimali arrotondate con il sistema del troncamento (ad esempio, se il risultato del calcolo è pari a 0,732874, il coefficiente da prendere in considerazione sarà 0,7328). Se il risultato del rapporto è inferiore o pari a zero, oppure uguale a

1, le detrazioni non spettano. In presenza di più figli, l'importo di 95.000 euro indicato nella formula va aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al primo. Quindi, l'importo aumenta a 110.000 euro nel caso di due figli a carico, a 125.000 per tre figli, a 140.000 per quattro, e così via.

Tavola n. 3 – Detrazioni per figli a carico

N. Figli	Reddito complessivo ⁽¹⁾	Importo detrazione
1	Età inferiore a 3 anni	$900 \times (95.000 - \text{reddito complessivo}) / 95.000$
	Età non inferiore a 3 anni	$800 \times (95.000 - \text{reddito complessivo}) / 95.000$
2	Età inferiore a 3 anni	$900 \times (110.000 - \text{reddito complessivo}) / 110.000$
	Età non inferiore a 3 anni	$800 \times (110.000 - \text{reddito complessivo}) / 110.000$
3	Età inferiore a 3 anni	$900 \times (125.000 - \text{reddito complessivo}) / 125.000$
	Età non inferiore a 3 anni	$800 \times (125.000 - \text{reddito complessivo}) / 125.000$
4	Età inferiore a 3 anni	$1.100 \times (140.000 - \text{reddito complessivo}) / 140.000$
	Età non inferiore a 3 anni	$1.000 \times (140.000 - \text{reddito complessivo}) / 140.000$
5	Età inferiore a 3 anni	$1.100 \times (155.000 - \text{reddito complessivo}) / 155.000$
	Età non inferiore a 3 anni	$1.000 \times (155.000 - \text{reddito complessivo}) / 155.000$
Oltre 5		L'importo sopra indicato di 155.000 euro è aumentato per tutti di 15.000 euro per ogni figlio successivo al quinto; restano invariate le detrazioni (1.100 e 1.000) a seconda dell'età

⁽¹⁾ Al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Determinazione delle detrazioni per altri familiari a carico

La **detrazione teorica** per gli altri familiari a carico, come previsto dall'art. 12 del T.U.I.R., è pari a **750 euro**, da rapportare al numero di mesi a carico ed alla percentuale di spettanza; l'importo diminuisce man mano che cresce il reddito complessivo. La detrazione per gli altri familiari a carico, qualora il mantenimento faccia capo a più persone, deve essere suddivisa tra gli aventi diritto in proporzione all'effettivo onere sostenuto da ciascuno, indicando la percentuale di spettanza nell'apposita casella "Percentuale di detrazione spettante". E' possibile quindi ripartire la detrazione anche con altri contribuenti.

Per **calcolare la detrazione** effettivamente spettante occorre moltiplicare la detrazione base per il coefficiente che si ottiene dal rapporto tra 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 (si veda la Tavola n. 4). Il coefficiente derivante dal suddetto rapporto va assunto nelle prime quattro cifre decimali e arrotondato con il sistema del troncamento (ad esempio, se il risultato del calcolo è pari a 0,486978, il coefficiente da prendere in considerazione sarà 0,4869). Se il risultato del rapporto è uguale a zero o negativo la detrazione non spetta; si annulla, infatti quando il reddito complessivo arriva a 80.000 euro.

Tavola n. 4 - Formula per il calcolo della detrazione spettante per altri familiari a carico

$750 \text{ euro} \times (80.000 - \text{reddito complessivo})^{(1)} / 80.000$ =Detrazione spettante per familiare a carico
⁽¹⁾ Al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze.

Struttura del prospetto

Il prospetto dei familiari a carico, composto da **nove righe e otto colonne**, richiede le indicazioni riportate nella tavola sottostante. I primi sei righe riguardano l'esposizione delle indicazioni relative al nucleo familiare, il settimo rigo contiene la casella riguardante la richiesta per l'ulteriore detrazione prevista per le famiglie numerose,

mentre l'ottavo contiene la nuova indicazione del numero di figli residenti all'estero a carico del contribuente. Il nono rigo è invece destinato a contenere l'indicazione del reddito totale del nucleo familiare. Il primo rigo deve dunque essere utilizzato per l'indicazione dei dati relativi al coniuge anche se non fiscalmente a carico, il secondo rigo è riservato esclusivamente all'esposizione dei dati relativi al primo figlio a

carico, mentre i successivi righe dal terzo al sesto devono essere utilizzati per l'indicazione dei dati relativi agli altri figli o familiari a carico.

Per le indicazioni pratiche di compilazione del prospetto si veda la successiva Tavola n. 5.

Tavola n. 5 - Compilazione del prospetto

I dati da indicare per poter effettuare detrazioni per i familiari a carico sono:	
Relazione di parentela	C per il coniuge, F1 per il primo figlio o figlia, F per il figlio o la figlia, A per altro familiare e D per figlio disabile;
Codice fiscale	Deve essere indicato il codice fiscale del familiare a carico, anche se non sono intervenute modifiche rispetto allo scorso anno. Il codice fiscale dei figli e degli altri familiari a carico deve essere indicato anche se il dichiarante non fruisce di alcuna detrazione in quanto attribuita per intero ad altro/i soggetto/i. Il codice fiscale del coniuge deve essere riportato indipendentemente dal fatto che sia a carico o meno del dichiarante. Tuttavia lo stesso non andrà indicato nei casi di annullamento del matrimonio, divorzio e separazione legale ed effettiva.
Numero di mesi a carico	Numero di mesi nel corso dell'anno nei quali il parente deve essere considerato a carico. Il periodo non coincide con l'anno nel caso di eventi quali: la nascita, la morte, la formazione di un nuovo nucleo familiare. Per periodi inferiori al mese si considera comunque il mese intero. Nel caso in cui un familiare a carico superi il limite di reddito pari ad Euro 2.840,51, indipendentemente dal momento in cui ciò si verificasse, non spetterebbe alcuna detrazione per l'intero periodo d'imposta.
Numero di mesi nei quali il figlio a carico aveva meno di 3 anni	Nella colonna 6 del Modello Unico 2009 persone fisiche va riportato l'eventuale numero di mesi dell'anno durante i quali il/i figlio/i a carico ha/hanno un'età inferiore a tre anni, in modo da usufruire dell'ulteriore detrazione.
Percentuale di detrazione	La detrazione per i figli a carico deve essere suddivisa tra i genitori (anche se separati) in proporzione all'effettivo onere sostenuto da ciascun genitore; se un genitore fruisce della detrazione pari al 100%, al coniuge non spetterà alcuna detrazione. La detrazione spetta per intero ad uno solo dei genitori quando l'altro genitore è fiscalmente a carico del primo e nei seguenti casi: <ul style="list-style-type: none"> - figli del contribuente rimasto vedovo/a che, risposatosi, non si sia poi legalmente ed effettivamente separato; - figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente, se questi è coniugato e non è legalmente ed effettivamente separato. La percentuale di spettanza della detrazione nel caso in cui l'onere del mantenimento gravi su più persone; <ul style="list-style-type: none"> - "100" se la detrazione spetta per intero; - "50" se la detrazione è ripartita tra i genitori; - "0" se non si usufruisce delle detrazione perché l'onere del mantenimento per il figlio o familiare è stato assunto da un altro contribuente.
Reddito complessivo (relativo al singolo familiare a carico)	In questa colonna tali contribuenti dovranno indicare il reddito complessivo di ciascun familiare a carico, relativo all'anno d'imposta 2008 allo scopo di richiedere il bonus straordinario, di cui all'art. 1 del D.L. n. 185/2008. Il reddito complessivo indicherà la somma degli importi indicati nei punti 1 e/o 2 del CUD 2009, aumentato del reddito derivante dal possesso di terreni e fabbricati compresa la rendita dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. Riguardo i redditi derivanti da attività commerciali e di lavoro autonomo non esercitati abitualmente, l'importo da indicare può essere desunto dalla relativa certificazione. Laddove per lo stesso familiare a carico debbano essere compilati più righe in quanto nel corso del 2008 è cambiata la situazione del familiare, il reddito complessivo dello stesso familiare va indicato solo nel primo rigo.

Ulteriore detrazioni per i figli

Il comma 15, art. 1, Legge 22 dicembre 2007, n. 244 ("Legge Finanziaria 2008") ha introdotto alcune **modifiche** per ciò che concerne la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia. Più precisamente ora il comma 1-bis, art. 12 T.U.I.R., prevede l'attribuzione di una **nuova detrazione di imposta per le famiglie**

numerose. La disposizione sancisce l'attribuzione di tale detrazione per quei genitori che hanno almeno quattro figli a carico (si ricorda che può essere considerato a carico il soggetto che possiede un reddito complessivo non superiore ad Euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili). La detrazione è fissata nell'importo di Euro 1.200 e deve essere ripartita in misura pari al 50% tra i

genitori. Qualora questi siano legalmente separati, la detrazione deve essere ripartita in base agli affidamenti stabiliti dal giudice. La nuova detrazione, che si somma alle altre detrazioni previste per figli a carico, non deve essere proporzionata al periodo in cui le condizioni per fruire della stessa si sono verificate (in tal senso circolare dell’Agenzia delle entrate 9 gennaio 2009, n. 1).

È importante notare come, a differenza delle altre detrazioni per figli a carico (ed anche delle altre detrazioni per carichi di famiglia), la nuova detrazione **spetta comunque per l'intero importo a prescindere dal reddito** percepito. Non esiste, infatti, un rapporto che determina la riduzione della stessa al crescere del reddito, né una soglia reddituale oltre la quale la detrazione non compete.

Qualora l’ulteriore detrazione sia di ammontare superiore all’imposta lorda, diminuita delle detrazioni, viene riconosciuto un credito di pari importo rispetto a quanto non ha trovato capienza nell’imposta.

Indicazione del numero di figli residenti all'estero a carico del contribuente

Qualora non sia possibile fornire nel riquadro il

codice fiscale di uno dei figli a carico in quanto residente all’estero è necessario indicare in questa casella il numero di figli all’estero. Tale indicazione si rende necessaria allo scopo di determinare correttamente le detrazioni per figli a carico, variabile in relazione al numero dei figli.

Bonus straordinario per famiglie: reddito complessivo del nucleo familiare

Allo scopo di richiedere l’attribuzione del bonus straordinario disposto ai sensi dell’art. 1, D.L. n. 185/2008, è prevista l’**indicazione della somma dei redditi complessivi** indicati nella precedente colonna 8, prodotti da tutti i familiari a carico del contribuente.

Detto totale dovrà essere comprensivo del reddito del dichiarante come da rigo RN1, colonna 4, allo scopo di esprimere il reddito complessivo del nucleo familiare da riportare nell’apposito quadro relativo alla richiesta del bonus straordinario.

Esempi di compilazione

Si riportano di seguito alcuni esempi di compilazione del frontespizio.

ESEMPIO n. 1

Figlio a carico che contrae matrimonio nel corso dell'anno

In presenza di due figli fiscalmente a carico, di cui il primo abbia contratto matrimonio nel corso del 2008 e da tale data sia divenuto a carico del proprio coniuge, il secondo figlio, di minore età anagrafica, riveste fiscalmente per i mesi in cui il primogenito è ancora a carico dei genitori la qualifica di “secondo figlio”, mentre per i successivi mesi, ai fini delle detrazioni d’imposta previste, assume la veste di “primo figlio”. Per la compilazione del prospetto “Familiari a carico” occorre quindi utilizzare due righe F1 e, conseguentemente, compilare due distinti prospetti del predetto modello: uno per descrivere la situazione del primo periodo, indicando in F1 il codice fiscale del figlio che ha contratto matrimonio ed il numero dei mesi sino a tale data; l’altro per rappresentare la situazione del secondo periodo, indicando in F1 il codice fiscale dell’altro figlio rimasto fiscalmente a carico ed il numero dei mesi per i quali quest’ultimo viene considerato “primo figlio”.

ESEMPIO N. 2

Detrazioni per figlio a carico in caso di genitore che diviene vedovo nel corso dell'anno

Nel caso, ad esempio, di contribuente con un figlio a carico che rimane vedovo del coniuge fiscalmente a carico nel corso dell'anno, per il primo figlio possono spettare nel corso dell'anno 2008 due detrazioni diverse:

- quella relativa al primo figlio per il periodo in cui il coniuge è in vita;
- quella relativa al coniuge per il periodo successivo al suo decesso.

Nella compilazione del prospetto “Familiari a carico” occorre tenere presente che essendo stato il coniuge in vita solo per alcuni mesi dell’anno, nel rigo dei predetti prospetti ad esso riservato va indicato il codice fiscale del coniuge a carico ed il numero di mesi in cui questo è stato in vita.

Per il primo figlio occorre compilare due righe: un primo rigo in cui va qualificato come primo figlio, barrando la casella F1 ed indicando il numero dei mesi a carico relativi al periodo in cui il genitore deceduto era ancora in vita; un secondo rigo in cui nella casella percentuale va riportata la lettera “C” ed il numero dei mesi corrispondenti al secondo periodo dell’anno nella colonna relativa al periodo in cui spetta la detrazione.

ESEMPIO N. 3

Compilazione in caso di produzione di redditi

Si supponga il caso di un familiare a carico che inizia a lavorare nel mese di novembre 2008; l'importo delle retribuzioni relative al periodo lavorativo (novembre - dicembre) ammonta ad euro 5.000,00. In tal caso, essendo superato il limite di euro 2.840,51 non spetta alcuna detrazione per l'intero periodo d'imposta. Analogamente nell'ipotesi di una prestazione occasionale il cui compenso superi il predetto limite.

ESEMPIO N. 4

Contribuente con due figli rimasto vedovo del coniuge fiscalmente a carico nel corso del mese di aprile dell'anno 2008

Nel caso in esame, relativamente al primo figlio possono spettare nel corso dell'anno due detrazioni diverse: quella relativa al primo figlio per il periodo in cui il coniuge è in vita e quella relativa al coniuge per il periodo successivo al suo decesso.

Nella compilazione del prospetto "Coniuge ed altri familiari a carico" occorre tenere presente che per il coniuge, essendo stato in vita solo nei primi mesi dell'anno, nel rigo dei predetti prospetti ad esso riservato va indicato il codice fiscale del coniuge a carico ed il numero di mesi in cui questo è stato in vita (in questo caso 4) in corrispondenza della colonna "mesi a carico".

Per il primo figlio occorre compilare due righe: un primo rigo in cui va qualificato come primo figlio, barrando la casella F1 ed indicando "4" nella colonna dedicata al numero di mesi a carico; un secondo rigo in cui nella casella percentuale va riportata la lettera "C" ed il numero dei mesi corrispondenti al secondo periodo dell'anno (in questo caso 8) nella colonna relativa al periodo in cui spetta la deduzione.

Per il secondo figlio deve, invece, essere compilato un unico rigo in cui va riportato il numero "12" quale numero di mesi a carico, non essendo intervenuta per tale figlio alcuna variazione nel corso dell'anno 2008.

ESEMPIO N. 5

Famiglie numerose

Qualora il contribuente abbia una famiglia numerosa potrà ottenere un'ulteriore detrazione, pari ad Euro 1.200, qualora il numero dei figli a carico sia superiore a quattro. In tale caso, per vedersi riconosciuta l'ulteriore detrazione, il contribuente dovrà compilare (almeno) i righe 2 - 3 - 4 - 5 con i dati (codice fiscale / numero di mesi a carico / minore di tre anni / percentuale di detrazione spettante) inerenti i quattro figli ed inoltre scrivere nella casella al rigo 7 la percentuale di detrazione che compete.

