

*VideoFisco*  
*12 ottobre 2011*

*Approfondimenti dalle manovre estive*

*Relatori: **Paolo Meneghetti e Andrea Scaini***

SEGNALAZIONI E ASSISTENZA:

T. 0376.775130 - F. 0376.770151 – [servizioclienti@gruppocastelli.com](mailto:servizioclienti@gruppocastelli.com) 1

Approfondimenti dalle manovre estive

A cura di Paolo Meneghetti

## NUOVO REGIME DELLE PERDITE D'IMPRESA

(D.L. 98/11, art. 23 comma 9)

### Nuovo regime

- 1) Riporto illimitato nel tempo
- 2) Compensazione all'80% del reddito
- 3) Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)



### Vecchio regime

- 1) *Riporto limitato al quinquennio successivo*
- 2) *Compensazione al 100% del reddito*
- 3) *Nessuna modifica per perdite dei primi tre periodi d'imposta (riporto illimitato e compensazione al 100%)*

3

## Obiettivi della riforma

- Norma anti crisi: favorisce le imprese con riporto illimitato nel tempo
- Semplificazione: eliminate le valutazioni circa l'iscrivibilità delle imposte differite attive
- Antiabuso: eliminare manovre societarie in prossimità della scadenza del quinquennio per il refreshing della perdita
- Maggiore gettito: imponibile al 20% con effetto immediato

4

## Decorrenza

- Dalla relazione d'accompagnamento emerge che le vecchie regole si applicano alle perdite maturate prima dell'entrata in vigore del D.L. 98, cioè 6 luglio 2011.
- Si dovrebbe intendere, quindi, che per le perdite derivanti da periodi d'imposta chiusi entro il 5 luglio 2011 si applicano le vecchie regole

5

## Esempio di applicazione del nuovo riporto delle perdite

Caso 1) La SRL Alfa ha maturato nel 2011 una perdita per € 100.000. Nel 2012 genera un utile pari a € 50.000. Nel modello Unico 2013, redditi 2012 la perdita potrà essere compensata per € 40.000, con riporto a nuovo illimitato nel tempo di € 60.000. Sul reddito residuo pari a € 10.000 la società determina normalmente le imposte dovute

Caso 2) La SRL Beta ha maturato nel 2011 una perdita per € 50.000. Nel 2012 genera un utile pari a € 100.000. Nel modello Unico 2013, redditi 2012 la perdita potrà essere compensata per l'importo totale poiché l'80% del reddito, pari a € 80.000 è superiore alla perdita riportata. Sul reddito residuo pari a € 50.000 la società determina normalmente le imposte dovute

Caso 3) La SRL Gamma ha maturato nel 2010 una perdita per € 50.000, nel 2011 una perdita di € 70.000. La perdita del 2010 si prescrive nel 2015, mentre la perdita del 2011 non ha alcuna prescrizione temporale, quindi converrà utilizzare prioritariamente la perdita 2010 e solo fino a sua completa compensazione quella maturata nel 2011.

6

## Ambito soggettivo

- Viene modificato l'articolo 84 commi 1 e 2, ne consegue che sono interessati **solo i soggetti Ires**
- Per i soggetti Irpef vale sempre l'articolo 8 del Tuir che è autonomo rispetto all'articolo 84
- Quindi soggetti Irpef due casi:
- imprese contabilità ordinaria: riporto a nuovo nel quinquennio e compensazione al 100% o imputazione ai soci per trasparenza e compensazione (anche intersoggettiva) con redditi d'impresa
- Imprese in contabilità semplificata: utilizzo diretto o imputazione per trasparenza in compensazione orizzontale con tutti i redditi di periodo, vietato riporto a nuovo

7

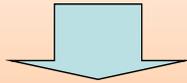
## Focus perdite sas

- Eccedenza perdite rispetto alla quota di capitale sociale dell'accomandante fruibile dal socio accomandatario
- Per accomandante confronto perdita con capitale sociale o patrimonio netto di riferimento?

8

## Nuovo regime perdite: Intersecazione Ires/Irpef

- Caso 1) **Società di persone partecipata da società di capitali** (articolo 101 comma 6: la perdita è utilizzabile dal socio solo in compensazione del reddito imputato per trasparenza dalla stessa società che ha generato la perdita)

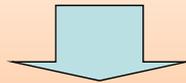


- *Compensazione intersoggettiva (socio/società) quindi pur applicandosi la regola del quinquennio non si applica articolo 84 Tuir > irrilevanza della novità D.L. 98/11*

9

## Nuovo regime perdite: Intersecazione Ires/Irpef

- Caso 2) **Trasformazione regressiva Società di capitali in società di persone > ris. 60/05: la perdita viene trasferita alla società di persone e da questa utilizzata senza imputazione al socio**

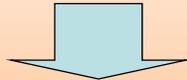


- *Compensazione interna: si applicano le nuove regole con riferimento alle perdite generate dal 2011 > le perdite generate entro il 2010 e trasferite alla snc/sas sono riportabili a nuovo nel rispetto del quinquennio e compensazione al 100% > principio generale: la perdita trasferita mantiene il regime del soggetto che l'ha creata (esempio passaggio da ordinaria a semplificata) continua.....*

10

## Nuovo regime perdite: Intersecazione Ires/Irpef

- .... Continua
- Nel caso specifico di trasformazione regressiva con applicazione immediata del regime di contabilità semplificata la perdita mantiene le regole del riporto a nuovo anche se il riporto è eseguito da un soggetto in contabilità semplificata (Istr. Unico SP quadro RG)



- *Anche in questo caso vale la regola della decorrenza per cui le perdite generate fino al 2010 mantengono il vecchio regime del riporto a nuovo*

11

## Fusioni e scissioni Test di vitalità

1) Perdita  
va  
confrontata  
con il  
patrimonio  
netto

2) Ricavi e costi del  
personale  
dell'esercizio anteriore  
alla fusione non  
devono essere  
inferiori al 40% dei  
dati medi del biennio  
precedente

*Test 2: va eseguito anche sulla frazione di esercizio anteriore alla data di effetto della fusione ragguagliando ad anno i ricavi e il costo del personale (circ. 9/10)*

12

## Test di vitalità per scissione

Circ. 9/10 > Non va eseguito quando:

Perdita  
resta in  
capo alla  
scissa

Perdita viene  
trasferita a  
beneficiaria  
neocostituita

13

## D.L.98/11 E FUSIONI E SCISSIONI

- Regola della decorrenza delle nuove regole applicabili dai periodi d'imposta iniziati con il 6 luglio 2011 > le perdite che superano il test di vitalità sono utilizzabili dalla società avente causa con le vecchie o le nuove regole a seconda che si siano formate o meno in un periodo d'imposta chiuso al 5.7.2011.
- Anche nel caso di società avente causa neocostituita dopo il 5 luglio 2011
- La frazione di periodo antecedente l'effetto della fusione/scissione non è periodo autonomo: nel caso del 2011 se test di vitalità è superato e viene assegnata retrodatazione la perdita confluisce nel risultato globale, se invece test non è superato non c'è perdita utilizzabile

14

## D.L.98/11 E FUSIONI E SCISSIONI

- La società Alfa SRL esegue una scissione totale verso le beneficiarie Gamma e Beta, con effetto civilistico dal 29 giugno 2011. Viene stabilita la retrodatazione fiscale degli effetti ex articolo 173 comma 11 del Tuir. La perdita prodotta da Alfa dal 1.1.2011 fino al 29.6.2011 è pari a 100 e sussistono le condizioni di vitalità. La perdita proporzionalmente assegnata 30 e 70 confluisce nel reddito di Gamma e Beta che chiudono l'esercizio la prima con un utile di 10 e la seconda con una perdita di 90. Si ritiene che detta perdita sia riportabile a nuovo applicandosi le nuove regole al valore totale di 90.

15

## D.L.98/11 E REGIME DI TRASPARENZA SOCIETÀ DI CAPITALI

- Perdita imputata al socio: non si applicano né le nuove né le vecchie regole poiché si tratta di compensazione intersoggettiva autonomamente disciplinata con la regola del quinquennio e limite al reddito d'impresa
- Sul punto va ricordato che dal 2006 la perdita generata dal socio prima dell'opzione per trasparenza non può compensare redditi imputati per trasparenza
- L'applicazione del D.L. 98 avviene ad un altro livello, cioè per la perdita non imputabile al socio perché eccedente la sua quota di patrimonio netto: tale perdita resta ancorata alla società e siccome l'articolo 7 comma 2 del D.M. 23.4.2004 richiama espressamente l'articolo 84 del Tuir, per tali perdite vale la regola della decorrenza, quindi le vecchie perdite applicano la regola del quinquennio, quelle nuove riporto illimitato e compensazione 80%

16

## D.L.98/11 E CONSOLIDATO DOMESTICO

- Due livelli:
  - 1) Perdita della consolidata maturate prima dell'ingresso nella fiscal unit
  - 2) Perdite del consolidato
- Perdita 1) non può essere trasferita al consolidato ma rimane ancorata alla consolidata > quindi solita regola della decorrenza
- Perdita 2) Articolo 9 comma 2 del D.M. 9.6.2004 cita espressamente articolo 84, quindi regola della decorrenza

17

## Perdite e cessioni di quote

- Art. 84 comma 3 Tuir: Perdite non riportabili se viene ceduta maggioranza delle quote e nel biennio successivo o anteriore alla cessione è stata modificata attività



Invece sono riportabili le perdite pur in presenze di cessione di quote e mutamento attività se nel biennio precedente a cessione la società Ceduta aveva almeno dieci dipendenti e risultati positiva al test di vitalità uguale a quello dell'articolo 172

18

## Perdite e cessioni di quote

- Art. 84 comma 3 Tuir: in presenza delle due circostanze le perdite sono irriportabili anche se già conseguite dal nuovo socio



La società Alfa presenta la seguente situazione:  
anno 2006 maggioranza Rossi attività commercio  
anno 2007 maggioranza Rossi attività commercio  
anno 2008 maggioranza Rossi attività commercio  
**anno 2009 maggioranza Bianchi attività commercio**  
**anno 2010 maggioranza Bianchi attività produzione**  
anno 2011 maggioranza Bianchi attività produzione

La società ha prodotto perdite sia fino al 2008, sia nel 2009/ 2010.

Quali sono quelle irriportabili? Si ritiene che fino al 2009 le perdite siano riportabili  
Invece quando si verificano in modo concomitante i due presupposti di modifica dell'attività  
(2010)

e di trasferimento della maggioranza (2009), le perdite iniziano ad essere irriportabili,  
compresa quella del 2009 generata già dalla nuova maggioranza.

19

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

### Requisito soggettivo

- Inizio nuova attività dal 2012
- Inizio nuova attività dal 2008

*Nuovi minimi*

*Vecchi minimi che possono  
mantenere il regime*



20

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

### Requisito oggettivi

#### Ex commi 96 sgg L. 244/07

- 1) aver conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro;
- 2) non aver effettuato cessioni all'esportazione;
- 3) non aver sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati
- 4) nel triennio solare precedente non aver effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro.

21

## Chiarimenti della prassi sui requisiti

Ricavi: tetto € 30.000

- Ris. 311/2008 Incasso di diritti di autore rientra nel regime dei minimi
- Circ. 13/2008 per le attività soggette ad aggio rileva solo l'aggio per il tetto di € 30.000

22

## Chiarimenti della prassi sui requisiti Cessioni all'esportazione

- Circ. 36/10 Contribuenti minimi possono acquistare beni e servizi UE, compilando Intrastat e versando l'imposta
- Circ. 36/10 Contribuenti minimi possono effettuare cessione e prestazioni UE, sono considerate operazioni interne
- Circ. 13/2008 non ostacolano le prestazioni di servizi resi prive del requisito di territorialità, nel senso che possono essere eseguite e partecipano al tetto di € 30.000

23

## Chiarimenti della prassi sui requisiti Spese per dipendenti

- Circ. 7/08 le prestazioni occasionali pagate non costituiscono spesa per lavoro dipendente
- Ris. 275/08 spesa sostenuta per prestito di personale è analoga a spese per personale dipendente 311/2008  
Incasso di diritti di autore rientra nel regime dei minimi

24

## Chiarimenti della prassi sui requisiti Beni strumentali

- Circ. 13/08 non rileva il contributo in c/impianti
- Circ. 13/2008 ai fini del tetto non rileva l'iva ancorchè non detratta
- Circ. 7/08 per i beni promiscui rileva il 50% del costo al netto dell'Iva
- Circ. 7/08 rilevano i beni acquistati in leasing (canoni corrisposti nel triennio), in locazione ordinaria (canoni pagati nel triennio) mentre non rilevano quelli in comodato gratuito
- Circ. 7/08 non rileva eventuale acquisto di avviamento (in genere attività immateriali non rilevano)

25

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

### Requisito oggettivi

*Ex commi 99 sgg L. 244/07*

- a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali fini dell'imposta sul valore aggiunto;*
- b) i soggetti non residenti;*
- c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati, di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi;*
- d) gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni ovvero a società a responsabilità limitata di cui all' [articolo 116](#) del medesimo testo unico.*

26

## Chiarimenti della prassi sui requisiti partecipazioni a società

- Ris. 146/09 la contestualità significa che nello stesso periodo d'imposta non possono coesistere redditi partecipativi anche se la partecipazioni è ceduta prima della fine del periodo d'imposta
- Circ. 7/08 il collaboratore familiare può accedere al regime dei minimi (ma attenzione ai nuovi requisiti)

27

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

Requisito oggettivi  
Ex articolo 27 comma 2 D.L. 98/11



- a) il contribuente non abbia esercitato negli ultimi tre anni attività artistica o professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso del praticantato
- c) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a € 30.000

28

## Concetto di mera prosecuzione ex circ. 8/2001

- “È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, **utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti.**
- L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata

29

## Attività precedentemente eseguita

- Ris. 239 del 26.8.09 attività precedentemente svolta a titolo occasionale non costituisce ostacolo al regime delle neo attività
- Ris. 140 del 14.12.2006 attività di agricoltore svolta precedentemente non ostacola regime neo attività a condizione che sia stato prodotto solo reddito agrario
- Circ. 59/01 Essere stato socio accomandante di una sas o socio di una srl nel triennio precedente non costituisce ostacolo al regime (ma non è possibile applicarlo se perdura la partecipazione in sas ex art. 1 comma 99 L. 244/07)

30

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

Dal combinato disposto dei vari requisiti sembra di poter dire che sia possibile iniziare una nuova attività, applicare il regime dei nuovi minimi, e successivamente diventare collaboratore di impresa familiare. Ciò in quanto lo status di collaboratore blocca il regime solo se svolto precedentemente, mentre il contestuale esercizio di attività singola e associata è inibente ma non per quanto attiene la collaborazione familiare.

31

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

Chi rispetta tutti i requisiti potrà applicare il regime dei nuovi minimi, uguale a quello vecchio salvo che per :

Durata: **max cinque anni** compresi quelli di attività quale vecchio minimo, oppure fino al compimento del 35° anno di età

**Aliquota imposta sostitutiva : 5%**

32

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

### esempi

Vecchio minimo ha aderito nel 2010 non avendo in precedenza svolto attività, età anni 24 > nuovo regime applicabile  
Fino al 35° anno (anno 2022)

Vecchio minimo ha aderito nel 2010 non avendo in precedenza svolto attività, età anni 45 > nuovo regime applicabile  
Fino al 2014

Vecchio minimo ha aderito nel 2010 non avendo in precedenza svolto attività, età anni 34 > nuovo regime applicabile  
Fino al 2014, anche dopo il 35° anno

33

## Il regime dei nuovi minimi Art. 27 D.L. 98/11

### Casi particolari 1

Attività iniziata nel 2008, in precedenza dipendente nella stessa attività > 2012 fuoriuscita dal regime, accesso nel super semplificato

Ris. 239/09 : attività occasionale non ostacola poiché rappresenta situazione inibente neo attività  
L'esercizio di attività in base ad art. 55 e 53 Tuir, da ciò se ne dovrebbe ricavare che attività prestata quale sportivo dilettante ex articolo 67 lett. m) permette l'accesso al nuovo regime dei minimi

34

## Casi particolari 2

- il contribuente ha iniziato l'attività acquisendone una precedentemente svolta. In tale ipotesi il regime dei minimi potrà essere mantenuto, alla luce del sopravvenuto requisito di cui alla lett. c) dell'articolo 27 D.L. 98/11, solo se i ricavi dell'attività acquisita, da monitorare nel periodo d'imposta precedente a quello di cessione, sono stati non superiori a € 30.000

35

## Casi particolari 3

- il contribuente ha aderito al regime dei minimi avendone i requisiti, ma essendo già in attività nell'anno di adesione al regime dei minimi. Questa ipotesi è quella in cui **nel 2012** il regime dei minimi dovrà essere necessariamente abbandonato per carenza del requisito dell'inizio di nuova attività > accesso al super semplificato

36

#### Casi particolari 4

- soggetto aveva partecipato ad una società di persone o studio associato o impresa familiare, e successivamente, cioè nel periodo d'imposta successivo a quello in cui era stata cessata l'attività in forma associata, ha aderito al regime dei minimi. Questa situazione era possibile nella vecchia normativa poiché non vi era il "contestuale" esercizio di attività associata ed individuale, nell'accezione fatta propria dall'Agenzia delle Entrate, Circ. 7/2008, risposta 2.4 e Ris. 146/09, ma non è più consentita con la nuova normativa dato il precedente di esercizio nel triennio di attività  
> dal 2012 accesso al super semplificato

37

#### Casi particolari 5

- contribuente ha iniziato una certa attività nel 2000 e l'ha cessata nel 2002. Nel 2008 ha nuovamente iniziato l'attività come contribuente minimo. In questo caso nulla osta a proseguire l'attività come minimo fino al compimento del quinquennio o più a lungo fino al compimento del 35° anno di età, poiché la precedente attività è stata svolta in un lasso temporale sufficientemente distante dall'inizio della nuova ed ultima attività come minimo.

38

## Casi particolari 6

- contribuente ha iniziato l'attività nel 2008 o anni seguenti non potendo nel primo anno accedere al regime dei minimi per carenza di requisiti, mentre successivamente, nel 2010, ha aderito a quest'ultimo regime poiché i requisiti si sono manifestati.
- Quali conseguenze ???

39

## Situazione incerta

- la prima tesi è che siccome il requisito dell'inizio di nuova attività dopo il 2007 risulta verificato, il regime dei minimi dovrebbe spettare anche dopo il 2012, è più precisamente fino al 2014, cioè compimento del quinquennio .
- Una diversa lettura più restrittiva potrebbe portare alla conclusione che il regime dei minimi si applica fino al 2012, cioè al compimento del quinquennio dalla data di inizio attività.
- Una terza tesi ulteriormente più restrittiva è quella secondo cui siccome in uno o più anni anno del quinquennio non si presentavano le condizioni per l'applicazione di tutti i requisiti congiunti (quelli della L. 244/07 e quelli del D.L. 98/11) il regime dei minimi non spetti affatto nel 2012

40

## Situazione incerta

- Lo stesso problema può essere affrontato con l' esempio del soggetto che ha iniziato l'attività in regime dei minimi applicandolo però negli anni 2008/2011 a "macchia di leopardo", cioè entrando e uscendo dal regime a seconda del volume di ricavi incassati nell'anno

41

## Casi particolari 7

- contribuente che ha iniziato l'attività prima del 2011 aderendo al regime delle neoattività. In questa ipotesi occorre capire se si potrà uscire da questo regime per applicare quello dei nuovi minimi prima che sia scaduto il triennio di applicazione del regime delle neo attività. Inoltre se si riscontrasse l'impossibilità di abbandonare detto regime prima del triennio, se sia possibile adottare al quarto anno quello dei minimi potendo beneficiare, per i due anni residui, del nuovo regime dei minimi

42

## Il precedente dell'Agenzia

- Al riguardo si ricorda che con Cic. 73/2007, par. 2.3.1, l'Agenzia delle Entrate aveva ammesso il transito dal regime delle neoattività a quello dei minimi anche prima del compimento del triennio, ma occorre capire se tale facoltà era stata permessa una tantum a fronte della novità del regime dei minimi (2008), oppure se sia facoltà "a regime".

43

## Casi particolari 8

- Contribuente inizia l'attività nel 2012. In tale situazione si potrà ancora scegliere il regime delle neo attività, posto che nessuna norma lo ha esplicitamente abrogato?

44

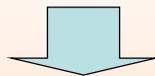
## CONFRONTO TRA I VARI REGIMI

regimi applicabili alle persone fisiche			
	Minimi	Neoattività	Ordinaria/Semplificata
Irpef	5%	10%	A scaglioni
Addizionali Irpef	NO	NO	SI
Detrazioni d'imposta	NO	NO	SI
IRAP	NO	SI	SI
Ritenuta d'acconto	SI ?????	NO	SI
IVA vendite	NO (art.1 c.100 Fin2008)	SI	SI
IVA acquisti	Indetraibile	Detraibile	Detraibile
Studi di settore	NO	SI	SI
Base imponibile previdenziale	Al lordo dei contributi	Al lordo dei contributi	Al lordo dei contributi
Reddito d'impresa o professionale	Al netto dei contributi previdenziali obbligatori	Al lordo dei contributi (vanno solo su altri redditi)	Al lordo dei contributi (valgono come oneri deducibili)

45

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Componenti positivi e negativi a cavallo: no a duplicazioni o salti di imposta (comma 112 L. 244/07)



Negativi non dedotti perche non pagati vengono dedotti nel periodo successivo ancorché non di competenza

Negativi dedotti perche pagati non vengono dedotti nel periodo successivo ancorché di competenza

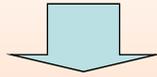
Positivi non tassati perche non incassati vengono tassati nel periodo di incasso ancorché non di competenza

Positivi tassati perche incassati non vengono tassati nel periodo successivo ancorche di competenza

46

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Perdite: riporto a nuovo sempre (comma 108 L. 244/07)



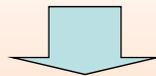
Ris 123/10 riporto a nuovo con limite quinquennale anche se si accede al regime dei semplificati

Nessun limite quinquennale per perdite dei primi tre esercizi

47

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Beni strumentali



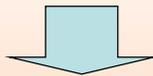
Acquistati e pagati come minimo > deduzione integrale quindi nel regime semplificato assumono valore pari a zero

Per beni promiscui si dovrebbe applicare la regola della proporzione sulla plusvalenza

48

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Rimanenze > Circ. 7/08 par. 4.4



Acquistate e pagate come minimo > deduzione integrale quindi  
Nel regime semplificato assumono valore pari a zero

Acquistate e non pagate come minimo >  
Nel regime semplificato assumono valore pari ad acquisto

49

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Rimanenze > caso particolare
- Nel 2010 un soggetto è transitato nel regime dei minimi con un valore di rimanenze iniziali pari a € 30.000. Nel 2010 ha conseguito corrispettivi per € 20.000 e acquistato (e pagato) merci per € 5.000. A fine 2010 le rimanenze fiscalmente rilevanti sono state € 10.000, con una perdita di € 5000 derivante dagli acquisti pagati. Nel 2011 sono state cedute merci per € 4000 e acquistate merci non pagate per € 5000. Le rimanenze iniziali del 2012 saranno pari a € 10.000 meno 4.000 più 5000, cioè € 11.000

50

## USCITA DAL REGIME: CONSEGUENZE

- Rettifica della detrazione “ contraria” con incremento dell'Iva detraibile
  - Beni o servizi non ancora utilizzati (rimanenze)
  - Beni strumentali (superiori a € 516,46 e diversi da quelli con coefficiente d'ammortamento superiore al 25%) per i quali non siano trascorsi quattro anni dalla data di entrata in funzione
- 
- Art. 7 lett. e) D.M. 2.1.2008 > la rettifica va eseguita nella dichiarazione Iva relativa all'anno di passaggio al regime ordinario
  - La maggiore Iva acquisti rappresenta un credito rilevante quale sopravvenienza attiva nell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito (circ. 13/2008, risposta 2.3)

51

## L'approdo degli ex minimi: il regime super semplificato

- Ambito soggettivo:
- > ex minimi che non soddisfano i requisiti dell'art. 27 comma 2 D.L. 98/11
- Coloro che iniziano l'attività dal 2012 che rispettano i requisiti dei vecchi minimi ma non quelli dell'art. 27 comma 2 D.L. 98/11

52

## L'approdo degli ex minimi: il regime super semplificato

- Esoneri contabili e fiscali:
- Non devono registrare e tenere le scritture contabili ai fini Iva e imposte sul reddito
- Non devono eseguire le liquidazioni periodiche dell'Iva
- Non devono versare Irap

53

## L'approdo degli ex minimi: il regime super semplificato

- Adempimenti che restano dovuti:
- Emettere le fatture, se dovute, e/o certificare i corrispettivi
- Liquidare l'Iva dovuta una volta all'anno in occasione della dichiarazione annuale
- Conservare i documenti circa i componenti positivi e negativi
- Determinare e versare con le modalità ordinarie le imposte sul reddito

54

## L'approdo degli ex minimi: il regime super semplificato

- Modalità di accesso:
- È un regime naturale > applicazione automatica salvo opzione tramite comportamento concludente e comunicazione in D.Iva > validità opzione un triennio dopo resta confermata di anno in anno da comportamento concludente
- Fuoriuscita per carenza dei presupposti > dal periodo d'imposta successivo

55

## L'approdo degli ex minimi: il regime super semplificato

- Due considerazioni:
- Non è chiaro cosa succeda se nel corso del periodo d'imposta viene assunta una partecipazione in una società di persone: tale evento dovrebbe far venire meno il diritto ad applicare il regime (secondo i dettami interpretativi del regime dei vecchi minimi) già dal periodo d'imposta in cui l'evento accade e non da quello successivo, mentre l'articolo 27, D.L. 98/11 cita esplicitamente il periodo successivo .
- Non sembra prevista l'ipotesi del superamento di cui all'articolo 1 comma 111 della L. 244/07, cioè il superamento di più del 50% del tetto di € 30.000 di ricavi o compensi incassati. Anche in tale ipotesi sembra dover concludere che il regime super semplificato cessa la sua applicazione dal periodo successivo.

56

## NOVITA IN MATERIA DI SOCIETÀ DI COMODO D.L. 138/11

A cura di Paolo Meneghetti

57

### Nuova ipotesi D.L. 138/11

- Società in perdita sistemica: la società in perdita per tre esercizi consecutivi sono dichiarate di comodo nell'esercizio successivo (ma se ricorre una causa di esclusione in questo esercizio essa si applica, mentre non è chiaro che succede se ricorre una causa di esclusione nei tre esercizi di produzione della perdita > es. società costituita nel 2012 , esercizio 2012 in perdita, 2013 perdita, 2014 perdita, 2015 perdita: la società è di comodo nel 2015 o nel 2016 ?

58

## Nuova ipotesi D.L. 138/11

- Società in perdita sistemica: perdita è reiterata per soli due anni ed il terzo è in utile, ma con un risultato positivo inferiore a quello che si sarebbe determinato con il test di redditività



- Situazione uguale al triennio di perdita fiscale reiterata: dall'anno successivo la società è **non operativa**

59

## Nuova ipotesi D.L. 138/11

**Società in perdita sistemica: anche se in un anno del triennio si è dichiarato un reddito inferiore a quello minimo**

### **Esempio 1**

2009 perdita fiscale  
2010 utile inferiore al test di redditività  
2011 perdita fiscale  
2012 società di comodo (salvo esclusioni)

### **Esempio 2**

2009 perdita fiscale  
2010 utile superiore test di redditività  
2011 perdita fiscale  
2012 società non è necessariamente di comodo (dal 2011 riparte il monitoraggio del triennio per cui nel 2014 la società sarà di comodo se nel 2012 e nel 2013 è in perdita fiscale).

60

## Nuova ipotesi D.L. 138/11

- Non sono considerati quale evento esimente, i versamenti dei soci a copertura perdita, anche se tali versamenti escludono la società dal novero di quelle in perdita sistemica

61

## Nuova ipotesi D.L. 138/11

Decorrenza dal 2012, quindi da monitorare esercizi 2009/2011



Riflesso sugli acconti dovuti per il 2012 che vanno calcolati assumendo come base di calcolo il reddito che si sarebbe formato nel 2011 già applicando la nuova normativa  
Due possibili letture :  
a) 2011 già di comodo  
b) Si considera il triennio 2008/2010

62

## Effetti pratici

- Start up immobiliari
- Società operative in perdita: problema dell'esercizio con reddito simbolico

63

## Le disposizioni non si applicano (art. 30 L. 724/1994)

- ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore

64

## SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le nuove cause di esclusione con i chiarimenti della cir. 9/08

**1) Numero di soci non inferiore a 50  
(e non più non inferiore a 100)**

La causa di esclusione deve manifestarsi per la maggior parte del periodo d'imposta

**2) Due esercizi precedenti dipendenti mai inferiore a 10 unità**

Non si tratta di dato medio, bensì in ciascuno dei giorni del biennio precedente non deve esservi un numero dipendenti inferiori a dieci

**3) Valore della produzione > totale attivo stato patrimoniale**

Il test va eseguito nell'esercizio di riferimento e non anche in quelli precedenti

65

## SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le nuove cause di esclusione con i chiarimenti della cir. 9/08

**4) Società partecipate per almeno il 20 % da enti pubblici**

Partecipazione deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta

**5) Fallimenti, liquidazioni giudiziarie, liquidazione coatta amministrativa e concordato preventivo**

**6) Congruità e coerenza rispetto agli studi di settore**

La congruità per adeguamento deve avvenire al valore puntuale, determinato considerando anche gli indici di normalità economica. Non vale per le società soggette a parametri. Nell'esercizio di riferimento e non nel triennio

66

## SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le nuove cause di esclusione con i chiarimenti della cir. 9/08

### Cause che permettono disapplicazione senza interpello

- Società in liquidazione che in Unico si impegnano a chiudere la liquidazione entro il termine di presentazione dichiarazione successiva (impegno in Unico 2009 entro il 30.9.2010).
- Società in procedura concorsuale: la causa di esclusione opera anche dall'esercizio precedente
- Società sottoposte a sequestro penale o confisca o siano stati nominati amministratori giudiziari
- Società che locano immobili a enti pubblici o in regime di equo canone. Disapplicazione parziale limitata agli immobili

67

## SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le nuove cause di esclusione con i chiarimenti della cir. 9/08

### Altre cause che permettono disapplicazione senza interpello

5) Società che detengono partecipazioni in società operative o escluse dall'articolo 30 (anche tramite interpello) o società collegate cui si applica la disciplina art. 168. Disapplicazione parziale limitata alle partecipazioni

6) Società che hanno ottenuto la disapplicazione tramite interpello se non sono cambiati i motivi

**Disapplicazione parziale: gli assets esclusi comportano che vanno esclusi anche i componenti economici ad essi correlati: es. immobile locato a ente pubblico > esclusi gli affitti dal test di operatività** Validità già dal 2007 di tutte le nuove cause di esclusione

68

## Novita del D.L. 138/11

- Per le sole società di capitali, l'Ires sul reddito minimo è applicata al 38%

Per le società di comodo di persone partecipate da società di capitali il 38% si applica solo sul reddito imputato per trasparenza

Per le società di comodo consolidate, la consolidata applicherà autonomamente la maggiore aliquota del 10% imputando alla fiscal unit il proprio reddito per la tassazione di gruppo

Per le società di comodo in trasparenza, partecipata liquida la maggiorazione e imputa alla partecipante il reddito, per la partecipante di comodo la maggiorazione non si applica sul reddito imputato per trasparenza

69

## Novita del D.L. 138/11

- Decorrenza: l'aggravio si applica dal 2012 ed ha riflesso sul versamento dell'acconto se la società è già di comodo nel 2011,

Possibile acconto su base previsionale al 27,5%  
Se si ritiene di non essere di comodo nel 2012

70

## Nuova ipotesi D.L. 138/11

- Se non vi sono problemi con crediti Iva è possibile valutare una trasformazione in società di persone che comporterebbe la declaratoria della società di comodo senza aggravio Ires 38% poiché il reddito viene imputato per trasparenza ai soci

71

Approfondimenti dalle manovre estive

A cura di Andrea Scaini

72

## Decreto Legge 98 convertito nella Legge 111 del 2011 Circolare 41 del 5 agosto 2011

### ARTICOLO 23 COMMA 28

Lettera a) - modifica termini annuali di approvazione modelli studi di settore

Lettera b) - aumento sanzione fissa in caso di omessa presentazione del modello

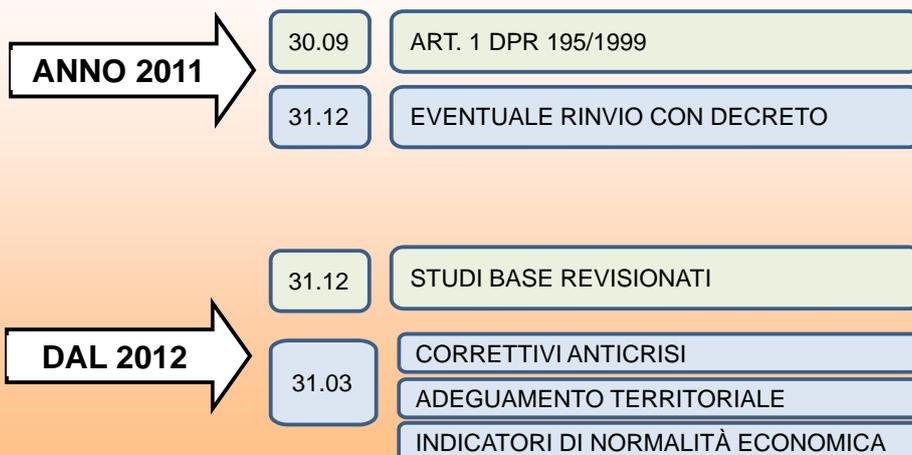
Lettera c) - facoltà di utilizzo dell'accertamento induttivo puro in caso di omessa indicazione dei dati Studi o se gli stessi sono indicati irregolarmente

Lettera d) - abrogazione norma che stabiliva l'indicazione negli accertamenti analitico induttivi delle motivazioni che avevano indotto l'Amministrazione Finanziaria a disattendere i risultati degli studi di settore

Lettere e), f) e g) - aumento delle sanzioni correlate alle maggiori imposte in caso di omessa presentazione del modello dati studi di settore

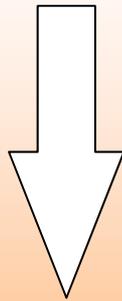
73

## TERMINE DI APPROVAZIONE



74

## SANZIONI FISSE



IDENTIFICATE ALL'ART. 8, comma 1, D. Lgs. 471/1997

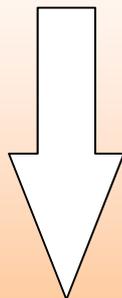
OMESSA PRESENTAZIONE MODELLO STUDI  
(buona la ritardata presentazione anche dopo specifico invito AF)

SANZIONE SEMPRE AL MASSIMO EDITTALE 2.065 EURO

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:  
**VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN RAGIONE  
DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997**

75

## SANZIONI PROPORZIONALI ALLE IMPOSTE



IDENTIFICATE ALL'ART. 1, comma 2-bis 1, D. Lgs. 471/1997

OMESSA PRESENTAZIONE MODELLO STUDI  
(buona la ritardata presentazione anche dopo specifico invito AF)

SANZIONE PER INFEDELE DICHIARAZIONE DAL 150% AL  
300% DELLE MAGGIORI IMPOSTE O MINOR CREDITO  
(solo se maggior reddito > 10% di quello dichiarato)

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:  
**VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN  
RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997**

76

## RIEPILOGO DELLE SANZIONI

Omissione modello senza dichiarazione infedele o con dichiarazione infedele ma commessa da aziende escluse dagli studi (es. ricavi tra 5.164 e 7,5)

2.065 €

Omissione modello o indicazione errate dati che generano dichiarazione infedele nei limiti della franchigia del 10% del reddito dichiarato

100 -200%

Indicazioni errate dati che generano dichiarazione infedele per importi superiori alla franchigia del 10% del reddito dichiarato

110 -220 %

Omissione modello dati che genera dichiarazione infedele per importi superiori alla franchigia del 10% del reddito dichiarato

150 – 300%

DECORRENZA DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:  
**VIOLAZIONI COMMESSE A DECORRERE DAL 6 LUGLIO 2011 IN RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997**

77

## PROTEZIONE DA ACCERTAMENTO

LA CONGRUITÀ DA STUDI FORNIRÀ UN RIPARO MINORE  
(Congruietà e coerenza o anche solo congruietà?)

**Non possono essere emessi accertamenti analitico induttivi ex art. 39 I comma lettera d) con strumenti diversi dagli studi se:**

- le attività non dichiarate sono non superiori al 40% dei ricavi o compensi dichiarati (con un massimo di 50.000 euro)
- il contribuente è congruo, anche rispetto agli indicatori di normalità economica, per l'anno in analisi
- il contribuente è congruo per l'annualità precedente

Inoltre, l'Agenzia è stata sollevata dall'onere di inserire, nella motivazione dell'atto, le ragioni per cui ha deciso di ritenere non significativi i risultati degli studi di settore

DECORRENZA NON DEFINITA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:  
**ACCERTAMENTI RELATIVI AL PERIODO 2011 (O 2010?) IN RAGIONE DEL PRINCIPIO DEL FAVOR REI EX ART. 3 DLGS. 472 DEL 1997?**

78

## STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO

Viene introdotta la facoltà di procedere ex art. 39 Il comma Dpr 600/73

**Nuovo d-ter)** quando viene rilevata:

- l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore,
- nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.
- a condizione che il maggior reddito accertato a seguito dell'omissione o dell'errata indicazione superi il 10% di quello dichiarato

DECORRENZA NON DEFINITA DALLA LEGGE E NEMMENO INTERPRETATA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:

**VOLONTÀ DI CONSIDERARLA NORMA PROCEDURALE APPLICABILE A TUTTI I PERIODI DI IMPOSTA ANCORA ACCERTABILI?**

79

## STUDI DI SETTORE ED ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO

Per la Circolare 41 del 2011 applicabile anche all'IVA!

Si osserva, altresì, che la disposizione esplica effetti diretti solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione dei redditi. Si ritiene che gli uffici, comunque, possano verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta.

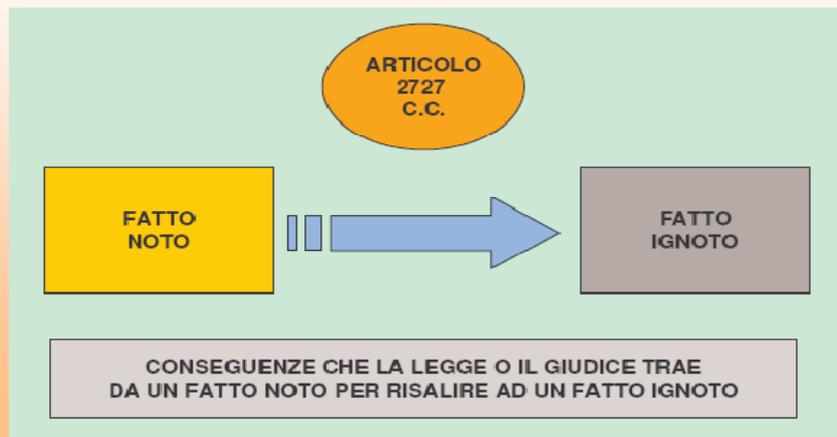
DECORRENZA NON DEFINITA DALLA LEGGE E NEMMENO INTERPRETATA DALLA CIRCOLARE 41 DEL 2011:

**VOLONTÀ DI CONSIDERARLA NORMA PROCEDURALE APPLICABILE A TUTTI I PERIODI DI IMPOSTA ANCORA ACCERTABILI?**

80

## LE MODALITÀ DI ACCERTAMENTO “PARAMETRICO” LE PRESUNZIONI

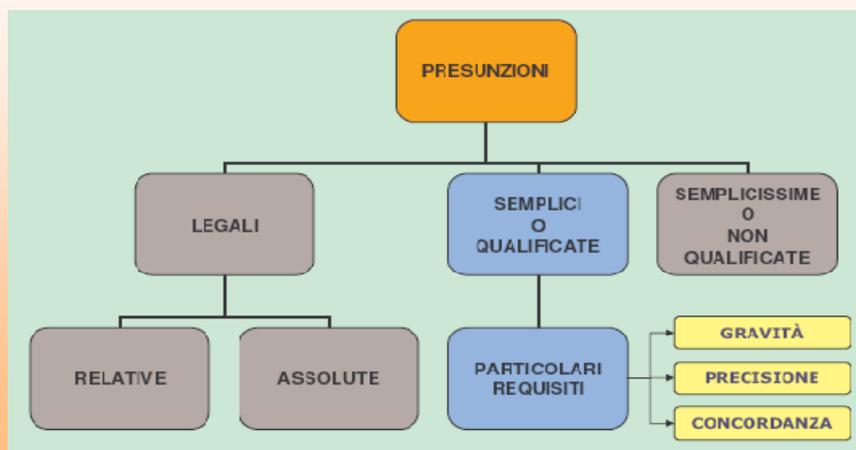
Articoli di riferimento: Articoli 2727 – 2729 C.c.



81

## LE MODALITÀ DI ACCERTAMENTO “PARAMETRICO” LE PRESUNZIONI

Articoli di riferimento: Articoli 2727 – 2729 C.c.



82

## LE MODALITÀ DI ACCERTAMENTO “PARAMETRICO”LE PRESUNZIONI

Articoli di riferimento: 39 l.c. 600/73 = 54 633/72

[1] Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'Ufficio procede alla rettifica:

- a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al secondo comma dell'art. 3;
- b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del [titolo V del D.P.R. 29-9-1973, n. 597 \[2\]](#);
- c) se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai nn. 2) e 4) dell'art. 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del n. 3) dello stesso articolo, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli artt. 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'Ufficio;
- d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo [\[3-4\]](#) della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti [\[5\]](#).

83

## LE MODALITÀ DI ACCERTAMENTO “PARAMETRICO”LE PRESUNZIONI

Articoli di riferimento: 39 l.c. 600/73 = 55 633/72

[2] In deroga alle disposizioni del comma precedente l'Ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- b) (lettera abrogata, con effetto 1-1-1998 [\[8\]](#) dall'art. 8, comma 1, lettera c), D.L.gs 9-7-1997, n. 241) ;
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore [\[9\]](#);
- d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali [\[10-4\]](#) delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto [\[11\]](#).  
d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [\[13\]](#) (lettera aggiunta [\[12\]](#) dall'art. 25, comma 3, legge 18 febbraio 1999, n. 28

84

## STUDI DI SETTORE

CASSAZIONE SENT. S. U. 26635 DEL 18.12.2009

### La Corte di cassazione a sezioni unite ha chiarito che:

- gli studi di settore sono una presunzione semplice
- non si possono considerare solo i risultati di Gerico
- i risultati di Gerico devono essere personalizzati nel corso del contraddittorio
- l'atto di accertamento deve tenere conto di questa personalizzazione e deve motivare le ragioni per le quali i rilievi del contribuente sono stati disattesi

85

## STUDI DI SETTORE

CIRCOLARE AG. ENTRATE 14 APRILE 2010 N. 19/E

GESTIONE DEL CONTENZIOSO PENDENTE IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE

— l'Ufficio deve omettere di coltivare le controversie nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio con il contribuente;  
— la mancata indicazione delle ragioni che hanno portato l'Ufficio a disattendere i rilievi del contribuente non configura una carenza di motivazione dell'atto nel caso in cui le stesse siano conosciute dal contribuente in quanto vagliate in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale;  
— la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio potrebbe configurare l'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e tale situazione va segnalata al giudice affinché quest'ultimo possa liberamente apprezzare tale comportamento.

86

## STUDI DI SETTORE

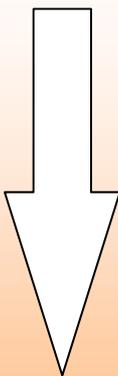
### CASSAZIONE SENT. S. TRIB. 18941 DEL 2010

#### CONFERMA DI QUANTO RIBADITO DALLE SEZIONI UNITE

— che, più specificamente, le Sezioni Unite hanno affermato il principio che: «la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore **costituisce un sistema di presunzioni semplici**, la cui gravità, precisione e concordanza **non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati (meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività), ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente**, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente; che, in tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, **senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo** in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente; che l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare **tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente il quale, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio** in sede amministrativa, restando inerte: **nel qual caso, tuttavia, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla base della sola applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito»**

87

## ESTENSIONE DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO NORMA "ILLEGALE"



#### Legge del 9 ottobre 1971 n. 825 – ART. 10 – DELEGA LEGISLATIVA PER LA RIFORMA TRIBUTARIA

Le disposizioni da emanare in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso saranno intese ad adeguare la disciplina vigente alle riforme previste dalla presente legge, a facilitare la individuazione dei contribuenti e la rilevazione della materia imponibile, ad assicurare la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi.

Dovranno in particolare essere stabiliti:

4) il perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità e il rafforzamento delle inerenti garanzie, nel rispetto del segreto professionale. Saranno comminate sanzioni per il solo fatto della omessa o irregolare tenuta delle scritture contabili e sarà vietato al contribuente di provare circostanze omesse nella contabilità o in contrasto con le risultanze di essa; **quando invece la contabilità sia stata regolarmente tenuta, la prova per presunzioni da parte dell'amministrazione dell'esistenza di attività non dichiarate o dell'inesistenza di passività dichiarate dovrà avere i requisiti indicati dal primo comma dell'articolo 2729 del codice civile, fermo restando l'obbligo della denuncia in sede penale se ricorrono gli estremi della frode fiscale.**

#### CONSEGUENZA DIRETTA

**LA NUOVA NORMA È STATA INSERITA NEL DPR SULL'ACCERTAMENTO DEL 1973 IN ABUSO E SENZA LA MODIFICA DELLA LEGGE DI DELEGA**

88

## ESTENSIONE DELL'ACCERTAMENTO INDUTTIVO



89

Manovra estiva 2011: uso dei beni aziendali

A cura di Andrea Scaini

90

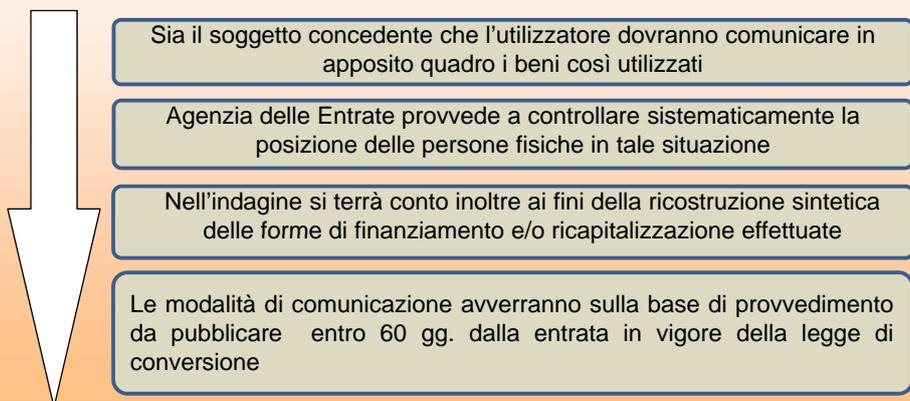
## MANOVRA BIS DL 138 CONVERTITO NELLA LEGGE 148 DEL 2011

Viene introdotta una nuova ipotesi di reddito diverso a carico delle persone (art. 67, comma 1, lettera h-ter) – decorrenza anno 2012



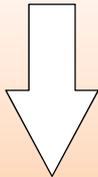
## MANOVRA BIS DL 138 CONVERTITO NELLA LEGGE 148 DEL 2011

Completamento delle disposizioni ai fini dell'accertamento da redditometro in capo al socio e/o familiare che utilizza i beni



## MANOVRA BIS DL 138 CONVERTITO NELLA LEGGE 148 DEL 2011

Mancato raccordo con tutta una serie di norme che già trattano alcune casistiche di utilizzo affidato a dipendenti/terzi dei beni aziendali



Artt. 3 VI comma, 13 III comma lettera d) e art. 14 III comma dell'IVA

Artt. 51 IV comma lettere a) e c), 102 IX comma e 164 TUIR

È chiara la definizione di familiare ex art. 5 TUIR mentre risulta da definire l'ambito dei soci (convivenza con l'incarico di amministratore o meno)

Risultano tutte da esplorare le interpretazioni legate al doppio meccanismo di indeducibilità dei costi e tassazione in capo al socio/familiare in presenza di realtà che tassano per trasparenza ex artt. 5 e 116 TUIR

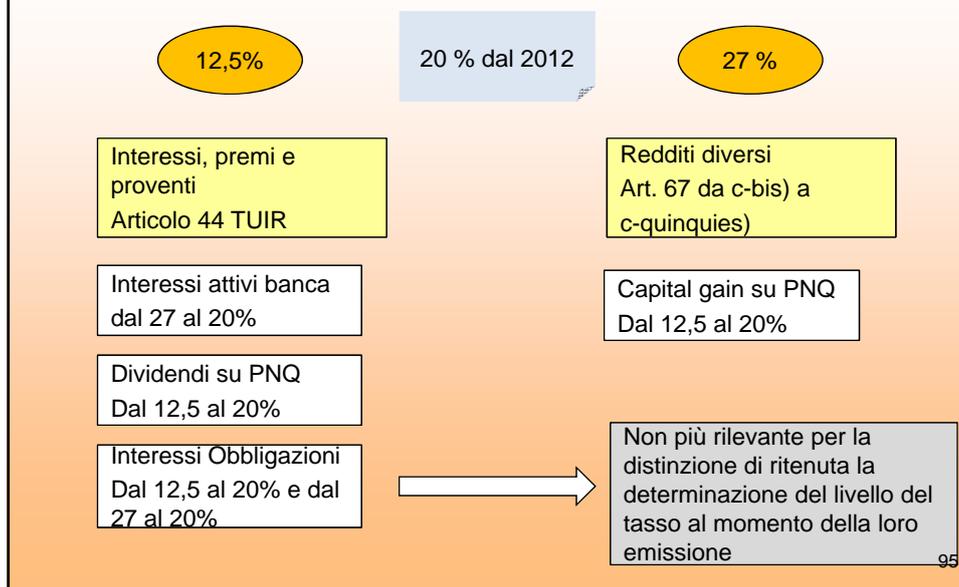
93

Manovra estiva 2011:  
Tassazione rendite finanziarie

A cura di Andrea Scaini

94

## MANOVRA BIS DL 138 CONVERTITO NELLA LEGGE 148 DEL 2011



## ECCEZIONI AL CAMBIO DI REGIME DI RITENUTA

Interessi, premi e frutti del debito pubblico e di titoli amm.ni locali

Obbligazioni emesse da stati in white list

Titoli di risparmio per l'economia meridionale

Piani di risparmio a lungo termine appositamente costituiti

Interessi a non residenti soggetti a ritenuta del 5%

Utili in regime madre-figlia UE soggetti a ritenuta di imposta del 1,375%

Risultato netto delle forme di previdenza complementare soggette all'11%

96

## OPERAZIONI RIMASTE IMMUTATE

UTILI SU PARTECIPAZIONI QUALIFICATE

CAPITAL GAIN SU PARTECIPAZIONI QUALIFICATE

UTILI SU PARTECIPAZIONI BLACK LIST NQ e NON QUOTATE

CAPITAL GAIN SU PARTECIPAZIONI BLACK LIST NQ e NON QUOTATE

UTILI SU PARTECIPAZIONI DETENUTE IN REGIME DI IMPRESA

PLUSVALENZE SU PARTECIPAZIONI DETENUTE IN REGIME DI IMPRESA

97

## RIEPILOGO GENERALE

REGIMI A CONFRONTO : DIVIDENDI			
		DISCIPLINA 2011	DISCIPLINA 2012
DIVIDENDI PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE	PERSONE FISICHE	12,5%	20%
	SOCIETA' DI PERSONE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI CAPITALI	esclusi dalla formazione del reddito per il 95%	IDENTICO
DIVIDENDI PARTECIPAZIONI QUALIFICATE	PERSONE FISICHE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI PERSONE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI CAPITALI	esclusi dalla formazione del reddito per il 95%	IDENTICO

98

## RIEPILOGO GENERALE

REGIMI A CONFRONTO: CAPITAL GAIN			
		DISCIPLINA 2011	DISCIPLINA 2012
CAPITAL GAIN PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE	PERSONE FISICHE	12,5%	20%
	SOCIETA' DI PERSONE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI CAPITALI	esclusi dalla formazione del reddito per il 95%	IDENTICO
CAPITAL GAIN PARTECIPAZIONI QUALIFICATE	PERSONE FISICHE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI PERSONE	49,72%	IDENTICO
	SOCIETA' DI CAPITALI	esclusi dalla formazione del reddito per il 95%	IDENTICO

99

## DECORRENZA NUOVE RITENUTE

### **INTERESSI:**

percepiti dal 2012, a prescindere dalla maturazione

### **DIVIDENDI PNQ:**

percepiti dal 2012 a prescindere dalla data della delibera e dal periodo di conseguimento in capo alla società

### **CESSIONE PNQ:**

atti stipulati dal 2012, a prescindere dalla percezione del corrispettivo, che potrebbe essere anche stato pagato in precedenza

100

*Arrivederci al prossimo incontro:*

*VideoFisco: 26 ottobre 2011*

*Qualità, tariffa, organizzazione e privacy:  
Il nuovo scenario competitivo dello Studio professionale*

*A cura di*

*Giorgio Re, Cristiano Corghi e Andrea Comencini*

101