

*VideoFisco*  
*18 maggio 2011*

*Dichiarazione dei redditi (2<sup>a</sup> parte):*  
*Approfondimenti e studi di settore*

**Relatori: Fabrizio Giovanni Poggiani e Andrea Bongi**

SEGNALAZIONI E ASSISTENZA:

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

**Dichiarazioni dei redditi 2011:**  
**novità e conferme**

a cura di Fabrizio Giovanni Poggiani  
Dottore Commercialista, pubblicitista

2

## Novità, termini e presentazione

3

### **DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011**

Per quanto concerne le novità si segnala:

- introduzione di un credito d'imposta previsto a seguito delle somme anticipate sui fondi pensioni
- credito d'imposta relativo alle mediazioni per la conciliazione di controversie civili e commerciali
- rimborso delle maggiori imposte pagate in relazione alle somme percepite negli anni 2008 e 2009 per la produttività soggette a imposta sostitutiva
- proroga detrazioni del 36% e del 55%
- cedolare secca sulla locazione di immobili ad uso abitativo ubicati nella provincia de L'Aquila

4

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Per quanto concerne gli obbligati alla presentazione si segnalano i seguenti soggetti:

- contribuenti che hanno prodotto redditi ma non rientrano nei casi di esonero
- contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili anche in assenza di redditi
- lavoratori dipendenti che hanno cambiato datore di lavoro con più certificazioni di lavoro dipendente o assimilati
- lavoratori dipendenti che hanno percepito dall'INPS o da altri enti indennità a titolo di integrazione salariale o ad altro titolo
- lavoratori dipendenti ai quali non state riconosciute determinate detrazioni o deduzioni dal proprio datore di lavoro
- lavoratori dipendenti che hanno percepito retribuzioni o altri redditi da soggetti privati o non obbligati per legge ad effettuare alcuna ritenuta (autisti, addetti alla casa, collaboratori familiari, ecc..)
- percipienti redditi sui quali l'imposta si applica separatamente
- lavoratori dipendenti e/o percettori di redditi a questi assimilati senza applicazione di trattenute o con trattenute relative alle addizionali comunali e regionali se l'importo supera euro 10,33
- soggetti che hanno realizzato plusvalenze e redditi di capitale da assoggettare all'imposta sostitutiva da indicare nei quadri RT e RM

5

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Per quanto concerne gli esclusi dalla presentazione si segnalano i seguenti contribuenti:

- in possesso del solo reddito di fabbricato per possesso esclusivo dell'abitazione principale e delle eventuali pertinenze
- in possesso del solo reddito dipendente o di pensione corrisposto da un unico sostituto d'imposta
- in possesso di un reddito complessivo, al netto dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, non superiore a 8.000 euro, al quale concorre un reddito di lavoro dipendente o assimilato per un periodo non inferiore a 365 giorni e se non sono state operate ritenute
- in possesso di un reddito complessivo, al netto dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, non superiore a 7.500 euro, al quale concorre un reddito di pensione per un periodo non inferiore a 365 giorni e se non sono state operate ritenute
- in possesso di un reddito complessivo, al netto dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, non superiore a 7.750 euro, al quale concorre un reddito di pensione per un periodo non inferiore a 365 giorni, se non sono state operate ritenute e se il percipiente ha un'età pari o superiore a 75 anni
- in possesso di un reddito complessivo, al netto dell'abitazione principale e delle relative pertinenze, non superiore a 4.800 euro, al quale concorre uno dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per i quali la detrazione prevista non è rapportata al periodo di lavoro (compensi per attività intramuraria, redditi da attività commerciali o di lavoro autonomo occasionali, ecc..)
- in possesso di redditi da pensione per un ammontare complessivo non superiore a 7.500 euro, goduti per l'intero anno ed eventualmente anche redditi di terreni per un importo non superiore ad euro 185,92 e dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e relative pertinenze
- in possesso di solo redditi fondiari (terreni e/o fabbricati) per un ammontare complessivo non superiore a 500 euro
- in possesso solo di redditi esenti (rendite Inail, pensioni di guerra, privilegiate per i militari, compensi per l'esercizio delle attività sportive dilettantistiche non superiori a 7.500 euro, ecc..)
- in possesso di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (interessi su c/c, ecc..)
- in possesso di redditi soggetti ad imposta sostitutiva (interessi su BOT e altri Titoli di Stato)

6

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### UNICO MINI

Possono presentare il modello in formato ridotto, i soggetti che:

- non hanno variato il domicilio fiscale dal 1° novembre 2009 alla data di presentazione della dichiarazione
- Non sono titolari di partita Iva
- hanno percepito uno o più sei seguenti redditi:
  1. redditi di terreni e fabbricati
  2. redditi di lavoro dipendente o assimilati e di pensione
  3. redditi commerciali o di lavoro autonomo occasionali
  4. redditi per assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere
  5. intendono fruire delle detrazioni e delle deduzioni
  6. non devono presentare la dichiarazione per conto di altri
  7. non devono presentare una dichiarazione correttiva o integrativa
  8. non intendono indicare un domicilio per la notificazione degli atti diverso dalla residenza anagrafica

7

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### TERMINI E MODALITA' DI TRASMISSIONE

Per quanto concerne i termini di presentazione e le modalità si ricorda che:

- salvo pochi e rari casi, tutti i contribuenti sono obbligati a presentare il modello UNICO in modalità telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati
- i modelli sono reperibili sul sito dell'Agenzia delle entrate all'indirizzo [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)
- la dichiarazione si presenta esclusivamente in via telematica entro il 30 settembre 2011, fatti salvi alcuni casi particolari
- la dichiarazione IRAP 2011 deve essere presentata in via autonoma con specifico modello per il tramite dell'Agenzia delle entrate in attesa della effettiva regionalizzazione
- le dichiarazioni presentate su supporto cartaceo in contrasto con l'obbligo di presentazione telematica, saranno considerate redatte su modello non conforme e sanzionate (da euro 258 a 2.065)

8

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### TERMINI E MODALITÀ DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Per quanto concerne i versamenti dei debiti d'imposta si ricorda che:

- gli stessi devono avvenire entro il 16 giugno 2011 ovvero entro il 18 luglio 2011, compreso il saldo Iva se non versato il 16 marzo 2011
- i contribuenti dotati di partita Iva sono obbligati ad effettuare i relativi versamenti in via telematica direttamente (home banking) o tramite intermediari abilitati
- i contribuenti non titolari di partita Iva possono effettuare il versamento su supporto cartaceo
- è possibile rateizzare il debito in rate mensili, compresi i debiti contributivi emergenti dalla dichiarazione differenziati nelle scadenze se titolari o meno di partita Iva, applicando la maggiorazione pari allo 0,40 a titolo di interesse corrispettivo per differimento al 18 luglio 2011 e con l'aggiunta degli interessi nelle misure previste
- il contribuente ha facoltà di compensare i crediti ed i debiti risultanti dalla dichiarazione nella misura massima di euro 516.456,90 per ogni anno solare (crediti per imposte dirette, Iva, INPS e INAIL)

9

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Contribuenti	Tipologia	Vecchia scadenza	Nuova scadenza	Scadenza con maggiorazione
<b>Persone fisiche</b>	Versamenti dovuti da dichiarazione dei redditi, Irap e acconto della cedolare secca sugli affitti	16 giugno 2011	6 luglio 2011	Dal 7 luglio al 5 agosto 2011 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse compensativo
<b>Soggetti diversi dalle persone fisiche soggetti a studi di settore</b>	Versamenti dovuti da dichiarazione dei redditi, Irap e acconto della cedolare secca sugli affitti	16 giugno 2011	6 luglio 2011	Dal 7 luglio al 5 agosto 2011 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse compensativo

#### Periodo feriale

Come rilevabile dallo stesso comunicato, inoltre, per i versamenti e gli adempimenti in scadenza tra il 1° agosto 2011 ed il 20 agosto 2011, le stesse sono spostate a tale ultima data ma, cadendo di sabato, restano automaticamente spostate al primo giorno feriale successivo ovvero al 22 agosto 2011.

#### **Attenzione**

Non beneficiano di detta sospensione i versamenti dovuti che vengono eseguiti dal 7 luglio 2011 al 5 agosto 2011 con applicazione della maggiorazione dello 0,40%.

**Agenzia delle Entrate, comunicato stampa del 13 maggio 2011**

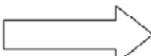
10

## Correzioni, nuovo ravvedimento operoso e limite alle compensazioni

11

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le norme in tema di presentazione della c.d. "dichiarazione integrativa" sono le seguenti:

<b>Dichiarazione Integrativa</b>		Entro il 31.12 del 4° anno successivo a quello di presentazione (art. 43, DPR n. 600/73)
Art. 2, comma 8, DPR n. 322/98		<i>"Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni".</i>

<b>Dichiarazione integrativa a favore</b>		Entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo
Art. 2, comma 8-bis, DPR n. 322/98		<i>"Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997."</i>

12

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

Con il comma 20, dell'articolo 1, della Legge di stabilità per il 2011 (legge n. 220/2010), il legislatore ha aumentato le sanzioni ridotte dovute in sede di regolarizzazione spontanea, con utilizzo dell'istituto del "ravvedimento operoso".

Le nuove misure si rendono applicabili a decorrere dal **1° febbraio 2011**

Art. 13, D.Lgs. n. 472/97	Violazione	Termine per il ravvedimento	Riduzione sanzione previgente	Riduzione sanzione attuale
lett. a)	Omesso/insufficiente versamento	30 giorni	1/12	1/10
lett. b)	Altre violazioni	Presentazione dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione	1/10	1/8
		1 anno se non è prevista la dichiarazione		
lett. c)	Dichiarazione omessa	90 giorni	1/12	1/10

13

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

Imposta	Codice tributo	Codice sanzione ridotta ravvedimento operoso	Codice interessi
IRPEF	4001 – 4033 – 4034	8901 (8915 se da mod. 730)	1989
IRES	2001 – 2002 – 2003	8918	1990
IVA	6001, 6002, ..., 6031, 6032, ..., 6035, 6099, ecc.	8904	1991
Imposte sostitutive	1663, 1667, 1672, 4025, 8055, 8056, ecc.	8912 – 8913	1992
IRAP	3800 – 3812 – 3813	8907	1993
Addizionale regionale	3801	8902 (8916 se da mod. 730)	1994
Addizionale comunale	3817 – 3861	8903 (8917 se da mod. 730)	1995
Sostituti d'imposta	1001, 1040, ecc.	8906	--
Altre violazioni	--	8911	--

14

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

La regolarizzazione dell'omesso versamento di un tributo può avvenire:

- entro 30 giorni**, ai sensi della lettera a), articolo 13, d.lgs. N. 472/97
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione**, ai sensi della lettera b), dell'articolo 13, d.lgs. N. 472/97
- in assenza della dichiarazione periodica, il termine è di **1 anno dalla omissione o dall'errore**

Violazione	Termine per il ravvedimento	Sanzione	Violazione commessa	
			fino al 31.1.2011	dal 1.2.2011
Omesso/insufficiente versamento tributi	30 giorni	30%	2,5% (1/12)	3% (1/10)
	Presentazione dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione	30%	3% (1/10)	3,75% (1/8)

15

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

La dichiarazione non presentata nei termini può essere regolarizzata entro 90 giorni, ai sensi della lettera c), dell'articolo 13, d.lgs. N. 472/97.

Il ravvedimento operoso (Agenzia delle Entrate, circolare 25 gennaio 1999 n. 23/E), in tal caso prevede che:

- la dichiarazione tardiva è valida, posta l'applicazione della sanzione per il ritardo in misura pari a quanto indicato per quella omessa, ovvero da euro 258 ad euro 1.032 (comma 1, art. 1, d.lgs. N. 471/97)
- la sanzione in misura fissa si rende applicabile nell'ipotesi in cui le imposte risultanti dalla dichiarazione non siano state versate
- le sanzioni proporzionali (dal 120 al 240%) non si applicano in quanto la dichiarazione tardiva non dà luogo a "imposte dovute" ma solo a "imposte non versate"

Violazione	Termine per il ravvedimento	Sanzione minima	Violazione commessa	
			fino al 31.1.2011	dal 1.2.2011
Dichiarazione omessa	90 giorni	€ 258	€ 21 (1/12)	€ 25 (1/10) <sup>16</sup>

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

Violazione	Termine per il ravvedimento	Sanzione minima	Violazione commessa	
			fino al 31.1.2011	dal 1.2.2011
Omesso/insufficiente versamento tributi	30 giorni	30%	2,5% (1/12)	3% (1/10)
	Presentazione dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione	30%	3% (1/10)	3,75% (1/8)
Mod. F24 a zero presentato entro 5 giorni	Presentazione dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione	€ 51	€ 5 (1/10)	€ 6 (1/8)
Mod. F24 a zero presentato oltre 5 giorni		€ 154	€ 15 (1/10)	€ 19 (1/8)
Dichiarazione omessa	90 giorni	€ 258	€ 21 (1/12)	€ 25 (1/10)
Dichiarazione irregolare	Presentazione dichiarazione successiva	€ 258	€ 25 (1/10)	€ 32 (1/8)
- Dichiarazione infedele (*) - Omessa fatturazione - Omessa registrazione - Indebita detrazione IVA	Presentazione dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione	100% con un minimo di € 516	10% con un minimo di € 51 (1/10)	12,5% con un minimo di € 64 (1/8)

(\*) Per la dichiarazione infedele non è prevista la sanzione minima di € 516.

17

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### LIMITE ALLA COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI RUOLI NON PAGATI

Il legislatore al fine di contrastare abusi in materia di compensazione dei crediti e per accelerare l'incasso di debiti incagliati ha introdotto con il comma 1, dell'art. 31, d.l. n. 78/2010 il **divieto di utilizzo dei crediti in compensazione** nel modello di delega F24, di cui all'articolo 17, d.lgs. N. 241/1997, **in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo e non onorate di importo superiore a 1.500 euro.**

Di fatto la nuova disciplina vieta l'utilizzo in compensazione dei crediti "erariali" fino a concorrenza dell'importo dei debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori
- di ammontare superiore a 1.500 euro
- per i quali è scaduto il termine di pagamento
- a decorrere dal 1° gennaio 2011

18

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### LIMITE ALLA COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI RUOLI NON PAGATI – LA SANZIONE

Per effetto delle precisazioni fornite si evidenzia, preliminarmente, che la disposizione opera per i soli crediti e debiti erariali (IRES, IRPEF, IVA, ecc..) e non riguarda le altre imposte o contributi (Tributi, INPS, ICI, ecc..).

Per quanto concerne la sanzione, **il legislatore ha determinato la stessa nella misura pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali ed accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

La sanzione:

- è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato
- è irrogata con riferimento a ciascuna indebita compensazione

**Agenzia delle Entrate, circolare 11 marzo 2011 n. 13/E**

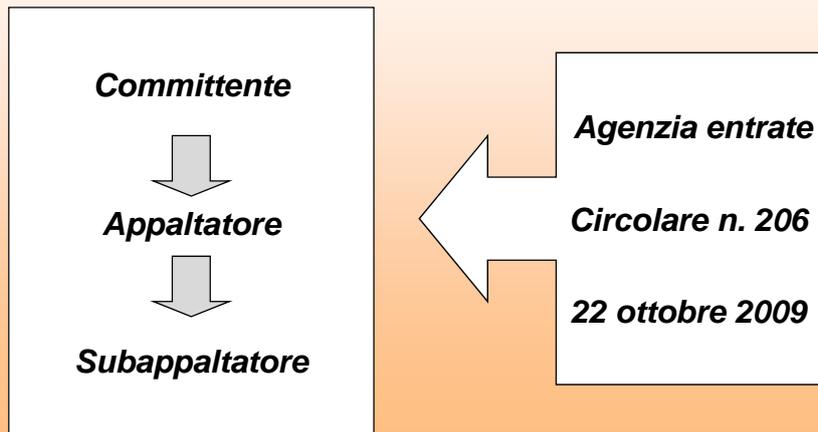
19

Il reddito d'impresa: aspetti particolari

20

DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

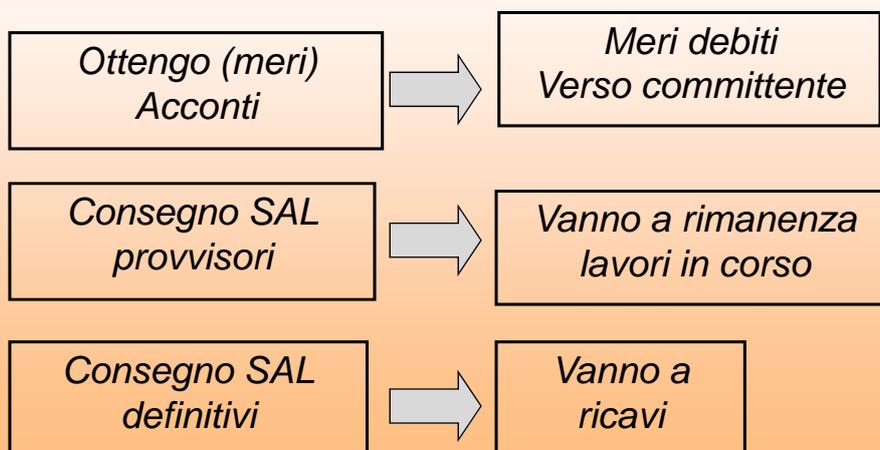
**Lavori in corso di esecuzione**



21

DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

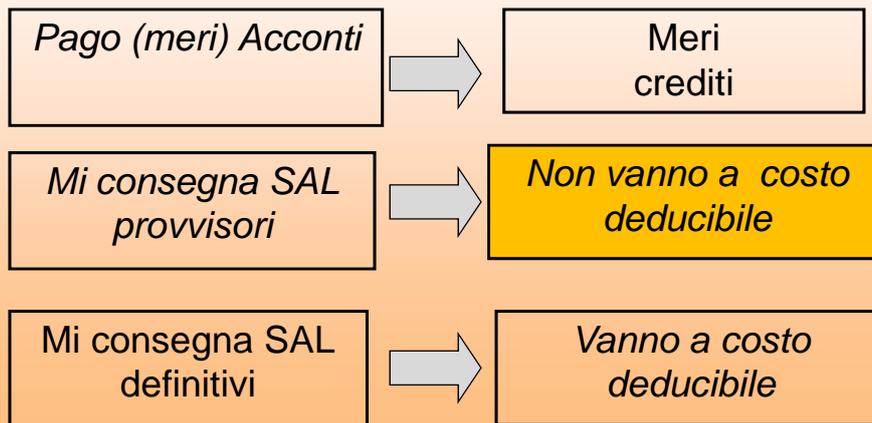
**Rapporti Appaltatore- Committente**



22

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### *Rapporti Appaltatore- Committente*

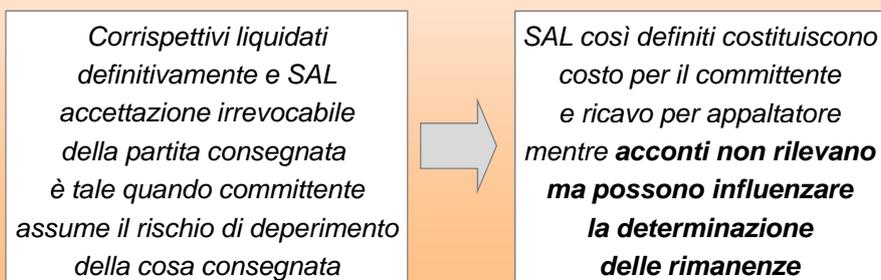


23

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### VALUTAZIONE DELLE OPERE IN CORSO DI ESECUZIONE

PROFILO FISCALE  
Risoluzione n. 260 del 09



24

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### VALUTAZIONE DELLE OPERE IN CORSO DI ESECUZIONE

#### PROFILO FISCALE Risoluzione n. 117 del 2010

*L'applicazione del principio di correlazione costi ricavi comporta che necessariamente i costi correlati ai componenti positivi (rimanenze di opere in corso) devono avere rilevanza fiscale (si ritiene a prescindere dal metodo valutativo utilizzato)*

25

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### L'agenzia così cambia idea ....

Preso atto dei rilievi evidenziati dall'ANCE, e delle gravi preoccupazioni delle imprese del settore, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che la citata pronuncia non intendeva innovare rispetto al consolidato comportamento delle imprese, legittimamente fondato sulla normativa e sulla prassi ministeriale emanata in materia.

**Agenzia delle Entrate, risoluzione 5 novembre 2010 n. 117**

26

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le spettanze dovute agli amministratori ...

RF15 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)

,00

**I compensi corrisposti agli amministratori sono deducibili soltanto se effettivamente pagati entro il 12 gennaio 2010**, in base al "principio di cassa allargato", nel periodo d'imposta considerato (in tal caso il 2009).

### **Agenzia delle Entrate, circolare 18 giugno 2001 n. 57/E**

Per quanto concerne gli accantonamenti per TFM, la deducibilità in capo alla società è condizionata dalla presenza di un atto avente data certa anteriore.

(si veda successivamente)

27

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le spettanze dovute agli amministratori ...

### **DISCIPLINA CIVILISTICA**

La disciplina legislativa non prevede il diritto alla corresponsione di un'indennità di fine mandato come avviene per i dipendenti, che ai sensi dell'art. 2120 C.C. hanno diritto al trattamento di fine rapporto (TFR). Tuttavia, tale indennità, trova legittimazione nell'art 2389, c.c. e nell'art. 2364 comma 1 n. 3) del C.C., dove anche se non espressamente menzionato, il TFM viene assimilato al compenso degli amministratori.

L'art. 2389 C.C. prevede che "I compensi spettanti ai membri del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo sono stabiliti all'atto della nomina o dall'assemblea".

L'art 2364 comma 1 n. 3), C.C. statuisce, inoltre, che è l'assemblea ordinaria a determinare il compenso degli amministratori se non è stabilito nello statuto.

Dall'analisi degli articoli sopra indicati si evince che la presenza di un'indennità di trattamento di fine mandato per gli amministratori è prevista e determinata:

- con apposita previsione nello statuto;
- in sede di assemblea dei soci, se lo statuto tace in proposito.

28

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le spettanze dovute agli amministratori ...

### DISCIPLINA CIVILISTICA

Per quanto attiene alla determinazione dell'ammontare del trattamento di fine mandato, non esistono disposizioni specifiche né nel Tuir né in altre norme di legge, rispetto a quanto avviene, invece, per il TFR dei lavoratori dipendenti (art. 2120 C.C.) costituito da una quota pari all'importo della retribuzione per l'anno stesso, divisa per 13,5.

La determinazione del trattamento di fine mandato, non essendo presenti né uno specifico parametro né indicazioni precise, viene rimessa alla libera volontà delle parti e comunque sempre nel rispetto del criterio di congruità e ragionevolezza.

29

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le spettanze dovute agli amministratori ...

### DISCIPLINA FISCALE-TASSAZIONE per L'AMMINISTRATORE

L'art. 17 comma 1, lettera c) del Tuir prevede che le indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione continuata e continuativa (co.co.co) sono soggette a tassazione separata "se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto".

Pertanto l'indennità di trattamento di fine mandato è imponibile in capo all'amministratore al momento dell'effettivo incasso, con la possibilità di poter assoggettare tale reddito a tassazione separata se sussiste il requisito dell'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

La condizione che l'atto sia recedente all'inizio del rapporto è soddisfatta anche nel caso in cui il diritto all'indennità sia contestuale alla nomina dell'amministratore.

In merito alla data certa dell'atto, **la norma di comportamento n. 125 dell'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano**, fornisce dei chiarimenti in merito, affermando che la condizione possa considerarsi soddisfatta se si adotta uno dei seguenti metodi:

- trascrizione del verbale nel libro delle assemblee e vidimazione del libro prima dell'inizio del rapporto, oppure effettuazione di un estratto notarile del libro assemblee;
- notifica agli amministratori della delibera che attribuisce loro l'indennità di fine mandato;
- invio agli stessi, tramite raccomandata, di copia dell'atto in plico senza busta.

30

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le spettanze dovute agli amministratori ...

### DISCIPLINA FISCALE-TASSAZIONE per la SOCIETÀ

L'art. 105 comma 4 del Tuir stabilisce che gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1 lettera c) del Tuir, le indennità per cessazione del rapporto di co.co.co., sono deducibili per competenza, in misura pari alla quota maturata nell'esercizio, analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti al fondo TFR dei lavoratori dipendenti.

La **Risoluzione dell'agenzia delle Entrate n. 211/E del 22 maggio 2008** ha fornito un'importante chiarimento affermando la deducibilità per competenza degli accantonamenti eseguiti dalla società in presenza dei requisiti, in precedenza analizzati, per la fruizione della tassazione separata in capo all'amministratore (art. 17, comma 1, lett. c), del Tuir; ovvero la condizione secondo cui il diritto deve risultare da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Riassumendo:

-se il diritto all'indennità di trattamento di fine rapporto risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto, la società ha la possibilità di dedurre per competenza le quote annualmente accantonate, ovvero la parte maturata nell'esercizio, così come indicato nell'art. 105 comma 4 del Tuir.

-se non sussiste la condizione della data certa oppure l'atto è successivo all'inizio del rapporto, la società deduce la somma erogata nell'anno di effettiva erogazione. Quindi effettua la deduzione per cassa del trattamento fine mandato dell'amministratore.

31

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE - ORDINANZA N. 18702 DEL 2010**

*"l'art. 62 del T.U.I.R. ... non consente di dedurre dall'imponibile il compenso per il lavoro prestato e l'opera svolta dall'amministratore di società di capitali: la posizione di quest'ultimo è infatti equiparabile, sotto il profilo giuridico, a quella dell'imprenditore, non essendo individuabile, in relazione alla sua attività gestoria, la formazione di una volontà imprenditoriale distinta da quella della società, e non ricorrendo quindi l'assoggettamento all'altrui potere direttivo, di controllo e disciplinare, che costituisce il requisito tipico della subordinazione".*

32

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

- L'incarico di amministratore è tipicamente oneroso  
**(Cassazione sentenza n. 1915 del 29 gennaio 2008)**
- Un amministratore non socio senza compenso giustifica ritenere che il compenso sia percepito in nero  
**(Cassazione sentenza n. 1915 del 29 gennaio 2008)**
- Per rendere deducibili i compensi occorre la delibera assembleare  
**(Cassazione Sezioni Unite n. 21933 del 29 agosto 2008)**
- L'indennità di fine mandato - è deducibile per competenza solo se l'assemblea l'ha stabilito precedentemente la nomina con atto avente data certa – **R.M. n. 211 del 22 maggio 2009**
- La rinuncia dell'amministratore al compenso comporta comunque la sua tassazione – **C.M. n. 73 del 1994**
- L'amministratore non può essere dipendente della società –  
**(Cassazione, sentenze n. 13009 del 5/9/2003 e n. 24118 del 13/11/2006)**

33

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

I recenti interventi

**Interrogazione Parlamentare  
n. 5-03498 - 30 SETTEMBRE 2010**

La deducibilità del compenso presuppone la sua inerenza all'attività d'impresa secondo il principio di cui all'articolo 109, comma 5 del Tuir, inerenza che va valutata caso per caso in relazione alla specifica fattispecie considerata

**Suprema Corte di Cassazione  
Sentenza n. 24957 del 10/1/2010**

I compensi sono deducibili senza limitazioni non prevedendo la nuova formulazione dell'art. 62 T.U.I.R, il richiamo di un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità, di tali compensi.

34

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### INDENNITÀ FINE MANDATO

Non esiste norma per la sua determinazione



A differenza del TFR

Si determina  
contrattualmente

Problematiche fiscali  
Art. 17, c. 1, lett.c) Tuir

TASSAZIONE  
SEPARATA



Indispensabile prevederla  
Prima dell'inizio del rapporto



Indispensabile data certa

35

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### La deducibilità degli interessi passivi ...

RF16 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

Dopo l'abrogazione degli articoli 97 e 98 e le modifiche introdotte all'articolo 96 del TUIR, a norma delle lettere i) e l), del comma 33, dell'articolo 1, legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007 (per le società con esercizio solare a decorrere dal 1° gennaio 2008), si ricorda che:

- sono stati abrogati gli articoli 97 (pro-rata patrimoniale) e 98 (contrasto all'utilizzo della sotto capitalizzazione – c.d. "Thin Cap");
- è stato riscritto totalmente l'articolo 96 del TUIR con la previsione che (comma 1) gli interessi passivi e gli oneri assimilati, diversi da quelli accessori ai beni, sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati, mentre l'eccedenza resta deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo (R.O.L.) della gestione caratteristica.

36

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RF16 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

La nuova norma sulla deducibilità degli interessi passivi non ha natura antielusiva e, di conseguenza, non è disapplicabile.

Il principio è stato affermato con la risoluzione n. 268 del 2008, mentre la disciplina, è stata rivoluzionata dalla Finanziaria 2008 e chiarita dall'Amministrazione Finanziaria con apposito documento di prassi (C.M. 21/04/20009, n. 19/E).

Una disciplina, contenuta - per i soggetti IRES - nell'articolo 96 del Tuir, che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, prende il posto della precedente e delle regole che prescrivevano il "passaggio" degli oneri finanziari per la *thin capitalization rule* prima e per il meccanismo del pro-rata patrimoniale e di quello generale, poi.

**Agenzia delle Entrate, circolare 21 aprile 2009 n. 19/E**

37

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RF16 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

### **Il nuovo articolo 96, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR)**

La regola generale - a cui si sottraggono, con conseguenze diverse, banche e soggetti finanziari da un lato, società esercenti attività speciali dall'altro - **è quella per cui gli interessi passivi e gli oneri assimilati sono deducibili in ciascun periodo di imposta prima di tutto fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.**

Quanto, eventualmente, residua può abbattere il reddito nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (ROL).

Nell'ipotesi, infine, ci fosse una parte di interessi passiva rimasta indeducibile, questa potrà essere utilizzata, senza limiti temporali, nei periodi d'imposta successivi in cui ci sia un'eccedenza di ROL.

Per completare il quadro generale, occorre rimarcare che per i primi due periodi di imposta di applicazione delle nuove disposizioni (gli anni d'imposta 2008 e 2009 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), **il limite di deducibilità degli interessi passivi è aumentato, rispettivamente, di 10mila e 5mila euro.**

In ogni caso, l'eventuale eccedenza delle descritte franchigie rispetto agli interessi passivi sostenuti non è riportabile.

38

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RF16 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

### La determinazione del Risultato Operativo Lordo (ROL)

Il ROL è determinato come "la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui al numero 10), voci a) e b) (ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell'esercizio. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti".

La determinazione del ROL risulta tassativa, con la conseguenza che risultano superate le indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria fornite con le risoluzioni 337/2002 (conto economico delle holding industriali) e 143/2008 (test di vitalità delle holding di partecipazioni).

39

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RF16 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
-------------------------------------	---	-----	---	-----

### NOVITÀ 2010

Per quanto concerne la deducibilità degli interessi passivi, queste le novità:

- **scomparsa della franchigia** che era pari ad euro 10.000 per il 2008 e 5.000 per il 2009
- **riporto dell'eccedenza del ROL** negli esercizi successivi per l'ammontare non utilizzato nel 2010 (se solare)
- **chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate** 23 giugno 2010 n. 38 (quesiti 1.1, 1.2, 1.3 e 1.4) in tema di:
  - interessi passivi espliciti su debiti commerciali: irrilevanti (Diretta MAP 3.06.2010)
  - interessi attivi per prestiti a dipendenti: rientrano nell'ambito se aventi causa finanziaria
  - interessi passivi su depositi cauzionali dell'attività commerciale: irrilevanti

40

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Gli interessi passivi inerenti

- Cass. n. 14702/2001; n. 520/2002; n. 2206/2006; n. 22034/2006
- Cass. n. 9380 del 2009
- Cass. n. 9380 del 2009
- Cass. n. 12246 del 2010
- Cass. n. 2440 del 2010

Gli interessi passivi sono sempre deducibili, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, senza che occorra alcun giudizio di inerenza

41

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Interessi deducibili - 30% del ROL articolo 96, d.p.r. n. 917/1986

- 1) deducibili interessi passivi nei limiti degli interessi attivi (*interpretazione: imponibili*)
- 2) l'eccedenza deducibile nei limiti del 30% del ROL (risultato operativo lordo)
- 3) **dal 2010 nessun bonus**
- 4) ulteriore eccedenza: riportabile *sine die*

*Le eccedenze "positive" (anni con pochi interessi!)  
**possono compensare**  
le eccedenze negative (anni con molti interessi!)*

42

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **MECCANISMO DEL ROL**

Soggetti Ires esclusi per legge

- Banche
- Intermediari finanziari
- Assicurazioni
- Holding di banche e assicurazioni
- Società consortili che eseguono commesse pubbliche
- Società costituite per realizzo ed esercizio di interporti
- Società gestione Acqua e GAS

### **ATTENZIONE**

*Non sono escluse le Holding industriali*

43

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

**Non risultano deducibili a “monte” per norme specifiche (deducibilità assoluta)**

• Interessi passivi da  
*Transfert pricing*

• Interessi passivi da soggetti residenti in NON paesi  
• *white list*

*Quota Interessi su obbligazioni emesse da società a ristretta base proprietaria*

*Interessi prestati di soci a cooperative (oltre i limiti della norma speciale)*

*Interessi passivi per Iva trimestrale*

*Interessi passivi di mora non corrisposti*

44

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

**Rientra nell'ambito di applicazione della disciplina in esame ogni e qualunque interesse (od onere ad esso assimilato) collegato alla messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione.**

**OK ALL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO**  
*Agenzia delle Entrate, circolare 21 aprile 2009 n. 19*

45

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Interessi passivi tributari

- Interessi da rateizzazione delle imposte da autotassazione (acconti e saldi d'imposta);
- Interessi dovuti a seguito di ravvedimento operoso;
- Interessi su ruoli;
- Interessi per dilazione di pagamento delle imposte;

**Sono deducibili  
Integralmente**

**NON DERIVANO**  
*Da un rapporto avente causa  
"finanziaria"*  
*(articolo 96, d.p.r. n. 917/1986)*

46

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

L'applicazione

1	Individuare <b>interessi passivi</b> e oneri assimilati (i.p. <b>LORDI</b> )
2	Individuare interessi passivi esclusi
3	Determinare 1° quota rilevante interessi passivi
4	Determinare interessi attivi e confrontare con 3 (i.p. <b>NETTI</b> )
5	Calcolare 30% R.O.L.
6	Se 30% R.O.L. > interessi passivi → deducibilità piena
7	Se 30% R.O.L. < interessi passivi → deducibilità limitata

47

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### PERDITE SU CREDITI – LE NORME FISCALI DI RIFERIMENTO

Sono due le norme fiscali a cui far riferimento:

- **il comma 5 dell'articolo 101, DPR n. 917/1986** con il quale si dispone che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi e in ogni caso, per le predate su crediti se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali
- **i commi 1 e 2 dell'articolo 106, DPR n. 917/1986** che prevedono rispettivamente la svalutazione dei crediti risultanti in bilancio per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalla cessione di beni e dalla prestazioni di servizi indicate nel comma 1 dell'articolo 85, con il limite dello 0,50% del valore nominale o di acquisizione dei crediti stessi e la deducibilità limitatamente alla parte che eccede l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti nei precedenti esercizi. Nel caso in cui l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti in un determinato esercizio eccede il 5% del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre alla formazione del reddito d'esercizio.

48

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ELEMENTI CERTI E PRECISI

I requisiti richiesti per la deducibilità delle perdite su crediti sono quelli:

- della certezza, con riferimento alla sua esistenza
- dell'oggettiva determinabilità, con riferimento al suo ammontare.

Dopodiché, per i crediti di importo significativo gli elementi certi possono configurarsi nelle seguenti situazioni:

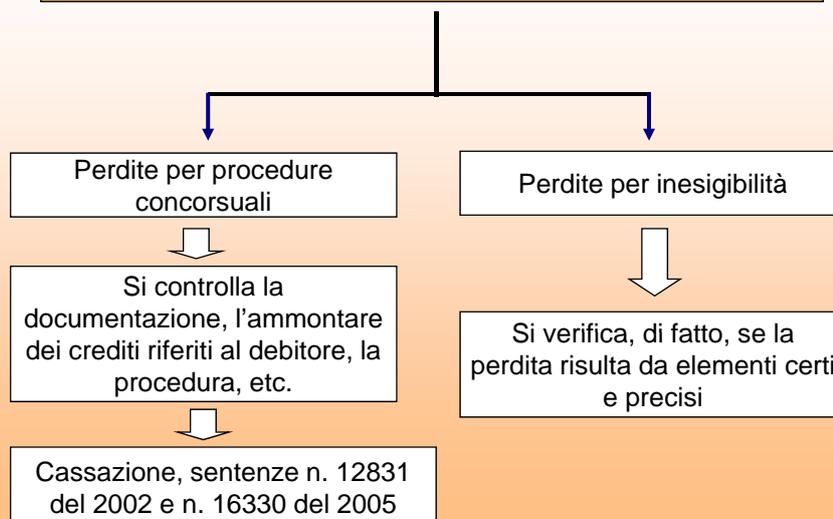
- infruttuosità dell'esecuzione individuale sviluppata a carico del debitore
- mancato reperimento dei beni pignorabili nel patrimonio del debitore
- infruttuosa notifica degli atti di precetto
- fuga o latitanza del debitore
- comunicazione di antieconomicità nel proseguimento del recupero da parte del legale incaricato

Tali situazioni sono anche supportate dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenza n. 11329 del 2001) che ha affermato legittimo l'operato della società nella rinuncia al recupero, stante anche la nullatenenza del debitore, fermo restando la non deducibilità ai fini fiscali in presenza di crediti non esigui.

49

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Perdite su crediti



50 50

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Elementi che comprovano la perdita del credito

- il credito è andato in prescrizione;
- pignoramento negativo;
- attestazione del giudice della esecuzione comprovante il ricavo nullo dei beni pignorati e inesistenza di altri beni dal debitore;
- dichiarazione di irreperibilità del debitore rilasciata dalla Pubblica autorità;
- la dichiarazione di rinuncia all'eredità (senza alcuna attività) rilasciata dagli eredi del debitore defunto;
- si dimostri di essere stati vittima di casi eclatanti di truffa accertata.

51

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Cessione del credito

**Assoholding, Circolare  
protocollo n. 27/11/ASH del  
27/1/11**

**Ministero dell'Interno n.  
557/PAS/6909/12015**

**Propone di utilizzare le  
attestazioni rilasciate dalle  
società specializzate nel  
recupero crediti (a norma  
dell'art. 115 del Testo  
Unico delle Leggi di  
Pubblica Sicurezza)**

**Agenzie di recupero  
stragiudiziale dei crediti: tra  
le varie attività vi è "la  
redazione della relazione  
negativa in ipotesi di  
mancato successo  
nell'attività di recupero  
utilizzabile anche per fini di  
deducibilità fiscale"**

52

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### CESSIONE PRO-SOLUTO

L'Amministrazione Finanziaria, con riferimento al caso di cessioni pro-soluto dei crediti verso le controllate che nascondono delle rinunce ai crediti stessi da parte del socio, chiarendo che si deve tenere conto dell'aspetto sostanziale delle operazioni risultando irrilevante la verifica degli elementi certi e precisi delle perdite per ottenere l'immediata deduzione del reddito, ai sensi del citato comma 5, dell'articolo 101 del TUIR, in quanto l'ammontare rinunciato va ad aumentare il costo fiscalmente riconosciuto nella controllata e, di conseguenza, si rende applicabile il comma 6, dell'articolo 94 del TUIR assumendo tale atteggiamento quella di una sostanziale rinuncia del credito.

**Agenzia delle Entrate, risoluzione 29 febbraio 2008 n. 70**

53

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### CESSIONE PRO-SOLUTO

Nella cessione pro-soluto, il cedente garantisce al cessionario la sola esistenza del credito senza assumere la garanzia del buon esito, con il conseguente trasferimento della titolarità del credito a titolo definitivo.

Pertanto, se la cessione viene effettuata ad un valore inferiore a quello del credito, detta differenza risulta deducibile, sempre che il relativo atto sia valido ed efficace e, ai fini della formazione delle eventuali perdite assume validità il prezzo di cessione dei crediti che deve essere raffrontato con il valore fiscalmente riconosciuto.

**Ministero delle Finanze, risoluzione 20 luglio 1996 n. 137**

54

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **Cessione pro-soluto**

*Cassazione: sentenze n. 7555 del 23.5.02, n. 14568 del 20.11.01, n. 15563 del 11.12.00, n. 13916 del 20.10.00 e n. 13181 del 4.10.00 - per dedurre fiscalmente la perdita a seguito della cessione del credito pro soluto occorre che si possa dimostrare, con l'ausilio di elementi certi e precisi, l'effettiva inesigibilità del credito al momento della sua cessione e la convenienza a cedere lo stesso*

**Agenzia delle Entrate - risoluzione 70 del 2008  
Interrogazione parlamentare 5-00570 del 5  
novembre 2008 "Occhiuto e Galletti"**

55

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **CESSIONE PRO-SOLVENDO**

Nella cessione pro-solvendo, il cedente garantisce l'esistenza del credito ma anche la solvibilità del debitore, con la conseguenza che, essendo il cedente legato al comportamento del debitore, in capo allo stesso non matura la certezza della perdita e quindi anche in presenza di un prezzo di cessione inferiore al valore di carico del credito, la perdita non risulterà mai deducibile.

**Ministero delle Finanze, risoluzione 13 marzo 1982 protocollo n. 634**

56

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Crediti in procedura concorsuale

#### Cassazione - sentenza n. 11455 del 30/05/2005

\*\*\*

Deducibilità "tout court" delle  
perdite su crediti se il debitore è  
sottoposto a fallimento o altra  
procedura concorsuale



Pronuncia isolata

ADC n. 172/2008

Cassazione, sentenze :

- n. 1318 del 14/10/00,
- n. 14568 del 20/11/01
- n. 12831/2002
- n. 16330 del 3/8/2005
- n. 22135 del 29/10/2010
- Assonime, circ. n. 69 del 2005



Occorre certezza della perdita  
Concetto civilistico

57

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Crediti in  
procedura  
concorsuale

Risposta interrogazione parlamentare  
n. 5-00570 del 5 novembre 2008

“... automatismo previsto nel caso delle procedure concorsuali, ove **l'inesigibilità è, secondo l'id quod plerumque accidit, conclamata** (conseguentemente la norma pone una presunzione in questo senso) e ove la quantità della perdita è stata sottoposta a controllo dagli organi concorsuali». In altri termini (n.d.r solo) nelle ipotesi diverse da quelle rientranti nelle procedure concorsuali, «è il contribuente a dovere dimostrare come e perché una perdita su crediti fiscalmente rilevante si è verificata in quanto il credito, azionato nelle forme di legge, è diventato inesigibile» (cfr. Corte di Cassazione, sentenza del 20 novembre 2001, n. 14568).

58

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

**L'avvio di una procedura concorsuale** funge da presupposto per poter dedurre "automaticamente" la perdita su crediti, ai sensi dell'articolo 101, comma 5, d.p.r. n. 917/1986

**Agenzia delle Entrate, circolare n. 43 del 4 agosto 2010**

59

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **TEMPORANEA ILLIQUIDITÀ DEL DEBITORE**

L'Amministrazione Finanziaria sostiene che in detta situazione, la temporanea illiquidità del debitore non supporta la possibilità di appostare la perdita su crediti in quanto mancante dei requisiti di certezza e precisione che sono sicuramente presenti, al contrario, nelle procedure concorsuali (fallimento, concordato fallimentare, ecc.).

Infatti, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che una situazione di temporanea illiquidità, ancorché seguita da un pignoramento negativo, non può essere ritenuta sufficiente per legittimare la deduzione del credito non incassato

**Agenzia delle Entrate, risoluzione 23 gennaio 2009 m. 16/E**

60

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

Ancorché questa forma di risoluzione della crisi d'impresa possa essere assimilata alla procedura concorsuale del "concordato preventivo", differenziandosi dal fatto che questa modalità prevede un accordo preliminare di natura privatistica che viene solo successivamente ratificato, l'Amministrazione Finanziaria ha confermato l'impossibilità di dedurre la perdita su crediti in quanto la procedura indicata (di recente ingresso) non è contemplata dal comma 5, dell'articolo 101 del TUIR.

**Agenzia delle Entrate, risoluzione 23 gennaio 2009 n. 16**

61

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### PERDITE PER CREDITI DI VALORE IRRISORIO

L'Amministrazione Finanziaria ha ammesso la deducibilità delle perdite derivanti da crediti di ammontare modesto senza la necessità di produrre in modo estremamente rigoroso la documentazione a supporto, in considerazione del fatto che il tentativo di recupero eventualmente tentato dall'impresa potrebbe comportare costi superiori rispetto all'ammontare stralciato.

**Ministero delle Finanze, risoluzione 6 agosto 1976 n. 9/124**

62

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### PERDITE DI CREDITI VANTATI VERSO DEBITORI ESTERI

- L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che in presenza di perdite su crediti vantati verso debitori stranieri, occorre tenere presente che:
- se il debitore è un soggetto "privato", si rende necessaria una dichiarazione di insolvenza del debitore da parte delle competenti autorità giudiziarie
  - se il debitore è un ente pubblico, si rende necessario il rilascio alternativo di una dichiarazione di sinistro emessa dalla SACE a seguito dell'accertamento dello stato d'insolvenza con indicazione dell'indennizzo liquidato per la parte assicurata o di analogha documentazione, in presenza di crediti non assicurati

Agenzia delle Entrate, circolare 10 maggio 2002 n. 39

63

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Cessione del credito

Articolo 101 comma 1  
E' una minusvalenza realizzata  
non servono certezza e  
Precisione  
CTP Sassari 67/04

Articolo 101 comma 5  
Cassazione 13181/2000 e  
Risoluzione n. 70/2008  
servono certezza e  
precisione

64

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Transazione e remissione

Diretta MAP 23.09.10  
La transazione costituisce una riduzione di costo ( e di ricavo) se avviene nell'esercizio, mentre Se avviene oltre l'esercizio Rappresenta una sopravvenienza Attiva o passiva

Risoluzione n. 9/557 del 9.4.80  
Interesse economico dell'imprenditore è sufficiente per dedurre il costo

65

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Non tutto l'ammortamento è deducibile ...

RF22 Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 <sup>1</sup>	,00	ex art. 104 <sup>2</sup>	,00	<sup>3</sup>	,00
----------------------------------	--	-----	--------------------------	-----	--------------	-----

In detto rigo debbono essere indicate le quote degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, nonché dei canoni di locazione finanziaria iscritti, per la parte eccedente quella fiscalmente deducibile, per effetto:

- della **indeducibilità di natura "oggettiva" del bene**
- dell'applicazione di **aliquote di natura civilistica superiore a quelle riconosciute fiscalmente**

#### ATTENZIONE

La lettera n), del comma 33, dell'articolo 1, Legge n. 244/2007 (Finanziaria), nell'ottica di una più ampia rivisitazione, non ancora attuata, dei coefficienti di ammortamento, è intervenuta a modificare l'articolo 102 del TUIR **eliminando la possibilità di effettuare ammortamenti "accelerati" e "anticipati" sui beni materiali**

66

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### NOVITÀ DEL 2008

La Legge Finanziaria 2008 ha introdotto notevoli cambiamenti in merito alla disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali strumentali.

Le disposizioni si applicano **a partire dall'esercizio 2008** per le società con esercizio coincidente con l'anno solare.

Le novità riguardano:

- eliminazione delle deduzioni extracontabili (indicate nel quadro EC del modello Unico);
- eliminazione degli ammortamenti anticipati;
- eliminazione ammortamenti accelerati.

Tali interventi sono stati introdotti al fine di attuare il principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio.

A partire dal 2008:

- la deduzione dell'ammortamento è subordinata all'imputazione della relativo quota a conto economico, e quindi la quota di ammortamento civilistica risulta essere anche quella deducibile fiscalmente, essendo venuta meno la possibilità di effettuare deduzioni extracontabili in sede di dichiarazione dei redditi;
- non è più possibile effettuare una maggiore deducibilità della quota di ammortamenti anticipati o accelerati

67

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Ammortamenti

Eliminato ammortamento anticipato e accelerato a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007

Programmata la revisione delle tabelle di ammortamento di cui al D.M. del 31 dicembre 1988

Possibilità primo anno ammortamento pieno solo per il 2008

Commissione attualmente al lavoro

68

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### **Ammortamenti**

Agenzia delle Entrate

**Risoluzione 17 giugno 2005 n. 789**

Non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali, in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 83 del TUIR.

69

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

L'Amministrazione finanziaria può **disconoscere** gli ammortamenti gli accantonamenti e le altre rettifiche di valore

Se contabilizzati in modo incoerente rispetto al passato

**Salvo che si dimostri la giustificazione economica in base a corretti principi contabili**

70

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

*L'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti sugli ammortamenti dei beni utilizzati da terzi*



*"... ai fini di una corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all'attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario o comodatario utilizza il bene ..."*

**ECCEZIONE PER NOLEGGIO**

**Agenzia delle Entrate, risoluzione 20 dicembre 2010 n. 133/E**

71

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Spese di rappresentanza e di competenza di altri esercizi ...

RF24 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo,  
o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)

1	,00	2	,00	3	,00
---	-----	---	-----	---	-----

In detto rigo, devono essere indicate:

- le variazioni dipendenti dalla deducibilità del **75% delle spese di vitto e alloggio**
- le variazioni dipendenti dalla **deducibilità basata sui coefficienti delle spese di rappresentanza**
- i **costi di competenza di altri esercizi imputati al conto economico** dell'esercizio in base ai criteri civilistici ma che, sulla base delle disposizioni del TUIR, non possono essere considerati, in tutto o in parte, di competenza del periodo d'imposta, ai sensi del comma 4, dell'articolo 109. Per quelli deducibili l'indicazione deve essere sviluppata come variazione in diminuzione al rigo RF43, colonna 4.

72

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ATTENZIONE

**SPESE di RAPPRESENTANZA** : Il decreto del 19 novembre 2008 (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2009) ha delineato nuovi criteri di definizione e introdotto dei limiti di deducibilità in merito alle spese di rappresentanza rendendo operative le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008 all'art. 108, comma 2, del TUIR. L'art 108 comma 2 di nuova modifica in merito alle spese rappresentanza stabilisce che sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Inoltre afferma che sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

Prima dell'intervento legislativo, la vecchia disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2007, stabiliva la deducibilità delle spese di rappresentanza per un terzo del loro ammontare e per quote costanti nell'esercizio in cui erano sostenute e nei quattro successivi. Non erano soggette a limitazioni le spese sostenute per i beni distribuiti gratuitamente (omaggi) ed erano interamente deducibili nell'esercizio se di valore unitario non superiore a 25,82 euro.

73

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ATTENZIONE

Il decreto ha introdotto varie novità sulla disciplina delle spese di rappresentanza:

- 1) criteri per una definizione oggettiva delle spese di rappresentanza;
- 2) un elenco di tipologie di spese considerate di rappresentanza;
- 3) nuovo criterio per il calcolo della deducibilità, basato sulla percentuale dei ricavi dell'impresa;
- 4) il valore unitario dei beni distribuiti gratuitamente, ai fini della deducibilità passa da un importo di euro 25,82 ad euro 50,00.

74

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ATTENZIONE

**DEFINIZIONE e CRITERI DELLE SPESE di RAPPRESENTANZA:** il decreto in merito al requisito dell'inerenza fornisce la seguente indicazione di carattere generale: "si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

I requisiti introdotti dal decreto relativi alle spese di rappresentanza sono:

- avere ad oggetto beni o servizi;
- essere effettivamente sostenute e debitamente documentate ai fini della deducibilità;
- essere gratuite nel senso di non prevedere a carico del destinatario la realizzazione di una controprestazione
- essere effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, pertanto rivolte all'esterno dell'azienda
- essere sostenute in base al criterio di ragionevolezza, la spesa deve risultare coerente con il raggiungimento di benefici economici o comunque coerente con gli usi e le pratiche commerciali del settore in cui l'impresa si trova a operare e competere
- trarre vantaggi economici, anche se solo potenziali.

75

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ATTENZIONE

La normativa civilistica e fiscale fino al periodo d'imposta 2007 non forniva una espressa definizione delle spese di rappresentanza e sorgevano dubbi interpretativi rendendo difficile la distinzione con le spese di pubblicità.

Nel corso degli anni hanno assunto rilievo i pareri forniti dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, ossia l'organo cui il contribuente poteva rivolgersi per ottenere pareri in merito alla distinzione tra spese di rappresentanza, spese di pubblicità e propaganda.

Le differenze tra le due tipologie di spesa sulla base di varie pareri interpretativi intervenuti negli anni si può così brevemente riassumere:

**Spese di rappresentanza:** sono sostenute al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine; in particolare:

- l'obiettivo commerciale è indiretto, infatti non danno luogo ad un'immediata aspettativa di incremento delle vendite;
- sono caratterizzate dalla "gratuità", ovvero dalla mancanza di corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione;
- rappresentano un costo d'esercizio ed iscritto nel conto economico secondo principio di competenza

76

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ATTENZIONE

**Spese di pubblicità:** mirano in maniera diretta a far conoscere l'esistenza e le qualità dei prodotti dell'azienda allo scopo di incrementare le vendite, perché vi è l'aspettativa che consentano di acquisire nuova clientela o permettano di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente.

Le spese di pubblicità sono interamente deducibili ai sensi dell'art. 108, secondo comma del TUIR:

- nell'esercizio di in cui sono state sostenute, oppure
- in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi quattro.

77

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### ELENCO della FATTISPECIE RIENTRANTI fra le SPESE di RAPPRESENTANZA

Il decreto fornisce delle indicazioni specifiche elencando delle fattispecie che rientrano a priori nella definizione di spese di rappresentanza:

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali (ad esempio anniversari della nascita azienda) o di festività nazionali o religiose (ad esempio cena di Natale);
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa (ad esempio, spese per inaugurazione di una nuova filiale dell'azienda);
- d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza.

78

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### SPESE ESCLUSE

Il decreto stabilisce che non costituiscono spese di rappresentanza e quindi non sono soggette ai limiti di deducibilità:

- le **spese per l'ospitalità** dei clienti, in particolare le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- le **spese di viaggio, vitto e alloggio** per ospitare clienti anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili, sostenute dalle imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed altri eventi simili;
- le **spese di viaggio, vitto e alloggio** sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica.

79

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

La condizione per la deducibilità integrale delle spese di cui sopra è subordinata alla tenuta di un'idonea documentazione da cui risulti:

- generalità dei soggetti ospitati;
- durata e luogo di svolgimento;
- natura dei costi sostenuti.

### IMPOSTE DIRETTE: NUOVO CRITERIO della DEDUCIBILITÀ delle SPESE di RAPPRESENTANZA:

In passato la disciplina non prevedeva specifici indici o parametri per misurare la congruità delle spese di rappresentanza, limitandosi a stabilire in un importo forfettario (un terzo in cinque esercizi).

La legge finanziaria 2008 ed il Decreto sopra citato ha completamente rivisto le regole sulla deducibilità delle spese di rappresentanza introducendo dei parametri atti a misurare la congruità delle spese di rappresentanza.

L'importo deducibile ora viene commisurato all'ammontare dei ricavi e altri proventi della gestione caratteristica dell'impresa, così come risultanti dalla dichiarazione dei redditi allo stesso periodo, mediante un procedimento a scaglioni..

80

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Fino al periodo d'imposta 2007, deduzione parziale, pari ad un terzo (1/3) dell'ammontare del costo sostenuto e da ripartire in quote costanti nell'esercizio in cui sono sostenute e nei successivi quattro.

Dal 2008, le spese di rappresentanza sono deducibili nell'esercizio di sostenimento in misura pari a :

- **1,3% dei ricavi e altri proventi della gestione caratteristica fino ad Euro 10 milioni di euro;**
- **0,5% dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente Euro 10 milioni e fino a Euro 50 milioni;**
- **0,1% dei ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente Euro 50 milioni ( pari ad Euro 330.000,00 + 0,1% sull'eccedenza dei 50 milioni).**

Le spese nel periodo d'imposta sono integralmente deducibili se si mantengono al sotto la soglia calcolata, mentre l'eventuale eccedenza viene recuperata a tassazione mediante una ripresa fiscale in aumento nel Modello Unico.

81

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### OMAGGI: BENI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE

Ai fini della determinazione dell'importo deducibile non si tiene conto delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, (i cosiddetti omaggi aziendali, recanti anche il marchio dell'impresa, ad esempio penne, portachiavi, gadget vari, ecc.) e di valore unitario non superiore a Euro 50,00 ( fino al 31 dicembre 2007 l'importo era a pari a Euro 25,82), deducibili per il loro intero ammontare.

Rientrano in questa particolare eccezione solamente i beni, ma non i servizi. Inoltre nel caso in cui il valore del singolo bene superasse la soglia dei 50 euro, sarà deducibile sulla base del plafond determinato con riferimento all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa.

82

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

AIDC – Norma di comportamento n. 177

Corretti inquadramenti	
Erogazione di reddito	Non si qualificano «spese di rappresentanza», le erogazioni gratuite di reddito, come l'erogazione ai soci o familiari, l'autoconsumo, le liberalità a favore dei dipendenti o collaboratori
Spese di ospitalità sostenute a favore di soggetti terzi	Non si qualificano «spese di rappresentanza» quelle spese sostenute con finalità diverse dalla promozione o dalle pubbliche relazioni a favore di soggetti terzi, diversi dai clienti, anche potenziali
Spese di ospitalità sostenute per ospitare clienti, anche potenziali	Non si qualificano «spese di rappresentanza» quelle relative a spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti in occasione di mostre, fiere ed esposizioni, visite a sedi o stabilimenti o finalizzate alla promozione di determinate manifestazioni espositive o eventi similari
Spese di viaggio, vitto e alloggio dell'imprenditore	Non si qualificano «spese di rappresentanza» le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte per la partecipazione a mostre, fiere o eventi similari nei quali sono esposti beni/servizi prodotti/erogati dall'impresa

Fonte: Fabrizio G. Poggiani, Italia Oggi del 4.03.2010 pag. 27

83

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Le carte di credito "aziendali"

Ministero delle Finanze  
risoluzione 5 ottobre 1985 protocollo n. 727

È esclusa la deducibilità di acquisti effettuati per fini personali o comunque estranei all'esercizio dell'attività.

L'acquisto con carta di credito, va documentato da fattura, o da scontrino fiscale parlante o ricevuta fiscale intestata.

Vengono ripresi a tassazione non solo le spese ma anche costi della carta di credito (commissioni, spese invio e/c, etc.)

Per la detrazione dell'Iva è indispensabile la fattura

84

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011



<b>RF24</b>	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)		
1	,00	2	,00
3			,00



<b>RF43</b>	Spese/componenti negativi non dedotti o non imputati a c/e			
1	,00	2	,00	
3			,00	
4				



Le imprese in perdita sistemica

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Con l'art. 24 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122 (Manovra 2010) il legislatore fiscale ha focalizzato l'attenzione su quelle imprese che sistematicamente dichiarano perdite di natura "fiscale", disponendo la necessità di procedere nell'attività di controllo **per i medesimi contribuenti**, con l'obiettivo ambizioso di recuperare gettito destinato alle casse erariali.

D'altra parte, la nuova disposizione si inserisce nel più ampio panorama dei recenti interventi legislativi anti evasione, e funge, soprattutto, da **deterrente per le imprese intenzionate** a mettere in atto comportamenti al limite della legalità fiscale, sfruttando soprattutto le opportunità offerte dall'art. 84 del Tuir, in tema di "riporto delle perdite".

87

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### Art. 24 D.L. n. 78/2010 - Contrasto al fenomeno delle imprese in perdita "sistemica"

1. La programmazione dei controlli fiscali dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di finanza deve assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta e non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.
2. Anche ai fini di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza realizzano coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento.

88

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### La nuova disciplina sulle imprese in perdita "sistemica"

- art. 24, D.L. n. 78/2010 -

<b>Ambito soggettivo</b>	Esercenti attività d'impresa indipendentemente dalla forma giuridica rivestita. Restano esclusi gli esercenti arti e professioni ed i produttori agricoli.
<b>Presupposto</b>	Emergenza di una perdita "fiscale" nella dichiarazione dei redditi (verifica in UNICO PF, SP, SC e ENC) <sup>l</sup>
<b>Esclusioni</b>	Emergenza di perdite "fiscali" per effetto della presenza di compensi attribuiti agli amministratori ed ai soci. Delibera di aumento di capitale sociale a titolo oneroso per un importo pari alla perdita fiscale.
<b>Decorrenza</b>	31 luglio 2010.
<b>Enti preposti</b>	Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza.
<b>Modalità</b>	Controllo sistematico sulla base di specifiche analisi di rischio.
<b>Obiettivo</b>	Prevenzione e contrasto alle imprese in perdita sistematica.

89

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Le disposizioni, di cui al richiamato art. 24, stabiliscono solo l'assoggettamento a controllo dell'impresa in perdita sistemica, **senza indicare una vera e propria disciplina sanzionatoria, neppure per rinvio**, essendo di fatto impraticabile l'applicazione di una sanzione in assenza di una vera e propria infrazione effettuata dal contribuente, sebbene taluni autori abbiano richiamato quella relativa all'infedele dichiarazione, di cui al comma 2, dell'art. 1, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471<sup>l</sup> (sanzione dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta o della differenza del credito).

Sul punto si deve osservare che, innanzitutto, **la sanzione sta proprio nell'inserimento dell'impresa nelle liste selettive ovvero dall'assoggettamento al "potenziale" (mai sicuro) accertamento, in secondo luogo che l'impresa controllata può ben dimostrare che le perdite fiscali utilizzate per compensare utili realizzati successivamente, nei limiti indicati dall'art. 84 del Tuir, sono state effettivamente conseguite nel corso degli esercizi** e che solo in terzo ed ultimo luogo si rende applicabile tale richiamata disciplina sanzionatoria, al pari di un normale accertamento di un reddito (o di imposte) risultato superiore a quello dichiarato.

90

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL RIPIANAMENTO DELLE PERDITE

La norma relativa alle perdite sistemiche è stata modificata in sede di approvazione della legge di conversione mediante un emendamento che prevede **la disapplicazione della disciplina in commento nei confronti di quelle imprese che "... abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali ..."**, precludendo in tal modo **l'inserimento dell'impresa nella lista di controllo**, e, di conseguenza, l'attività di accertamento a cura dell'Amministrazione finanziaria.

**Sono, pertanto, da considerare ammissibili tutti quegli interventi effettivi (reali) sul patrimonio che, ancorché non rientranti "tecnicamente" fra gli aumenti di capitale, comportano comunque un aumento del patrimonio netto (versamenti dei soci a fondo perduto o per futuri aumenti di capitale, in primis).**

Pertanto, al fine di evitare di essere sottoposte a controllo, le imprese devono individuare la modalità più opportuna con la quale aumentare il capitale sociale in presenza di perdite ripetute.

91

Il reddito professionale:  
novità e conferme

92

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL REDDITO PROFESSIONALE

Per quanto concerne il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni si ricorda che:

- lo stesso è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso, fatte salve alcune deroghe ("principio di cassa")
- concorrono a formare il reddito le minusvalenze e/o le plusvalenze dei beni strumentali, escluse quelle relative agli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione
- concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività artistica e/o professionale

93

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL REDDITO PROFESSIONALE

- non rientrano tra i compensi (e, dunque, sono escluse da imposizione) le erogazioni liberali elargite a lavoratori autonomi da parte di propri familiari per far fronte ad esigenze personali. Ai fini della non imponibilità, le somme devono avere i requisiti della non obbligatorietà e devono essere prive di continuità, quindi non prevedibili. A tali somme deve essere riservato un trattamento analogo a quello previsto dall'articolo 51, co. 2 lett. b) del TUIR che, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, esclude dalla formazione del reddito le somme elargite occasionalmente dal datore di lavoro a fronte di particolari esigenze personali e familiari. (C.T.Prov. Lecce 31.12.2008 n. 701)
- i compensi in natura sono tassabili sulla base del valore normale determinato ex articolo 9 del TUIR.

94

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL REDDITO PROFESSIONALE

- ❑ **Pagamento tramite contanti**  
come anticipato, nel caso di riscossione in contanti non sorgono particolari problemi; il momento del pagamento (da parte del cliente) e quello dell'incasso (da parte del professionista) coincidono.
- ❑ **Pagamento tramite assegno**  
i compensi riscossi mediante assegno bancario o circolare si considerano percepiti nel momento in cui il titolo di credito entra nella disponibilità del professionista, coincidente con la materiale consegna del titolo medesimo dall'emittente al ricevente. Nessun rilievo può essere attribuito alla circostanza che il versamento sul conto corrente del professionista stesso intervenga in un momento successivo (e in un diverso periodo d'imposta). (Agenzia delle entrate risoluzione 29/05/2009 n. 138/E e circolare 23/06/2010 n. 38/E)
- ❑ **Pagamento tramite bonifico**  
Se il pagamento viene effettuato tramite bonifico, rileva la data dell'accredito della somma sul conto corrente (c.d. "data disponibilità"): è infatti da tale momento che il titolare del conto acquista la facoltà di utilizzare liberamente il proprio denaro.

**Nessun rilievo assumono invece la data valuta, il momento in cui viene impartito l'ordine di bonifico ed il momento in cui la banca informa il professionista dell'avvenuto accredito.**

95

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL REDDITO PROFESSIONALE

#### **Professionisti: riaddebito delle spese comuni**

Nel caso in cui più professionisti condividano una medesima struttura, le somme percepite a seguito di riaddebito delle spese nei confronti di altri professionisti non costituisce reddito, ma vanno a diminuire il costo originariamente sostenuto (costo sostenuto per utenze € 1.000, importo riaddebitato € 800, il professionista che effettua tali riaddebiti potrà dedurre € 200).

Il professionista che riceve la fattura di riaddebito potrà dedurre tale spesa solo al momento dell'effettivo pagamento (se i costi sostenuti in comune si riferiscono al 2009 ma vengono rimborsati solo nel 2010, la deduzione per i professionisti che subiscono il riaddebito sarà ammessa solo nel 2010).

**Agenzia delle Entrate, circolare 23 giugno 2010 n. 38/E**

96

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Ecco alcune novità introdotte recentemente per la determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni:

- detrazione del 55% per il risparmio energetico esteso ai professionisti
- deduzione perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali in contabilità semplificata e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni, a prescindere dalla natura ma senza riporto a nuovo
- interessi passivi inerenti deducibili in rapporto tra l'ammontare dei ricavi e gli altri proventi che concorrono alla determinazione del reddito o che non concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi
- eliminazione della facoltà di operare ammortamenti anticipati e accelerati sui beni materiali
- spese di rappresentanza deducibili se congrue ed inerenti come disposto dal D.M. 19/11/2008
- possibilità di applicare il regime dei contribuenti minimi con determinazione del reddito nel nuovo quadro CM
- possibilità di recuperare il 10% dell'IRAP pagata nel 2008

97

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE1 Codice attività <sup>1</sup> parametri: cause di esclusione <sup>2</sup> studi di settore: cause di esclusione <sup>3</sup>

Nel rigo RE 1 deve essere indicato:

- nella colonna 1** il nuovo codice ATECO 2007 relativamente all'attività prevalente (la tabella è consultabile all'indirizzo [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it))
- nella colonna 2 si devono indicare i codici in presenza di cause di esclusione per l'applicazione dei parametri e degli studi di settore (codici da 1 a 12 indicati nella parte delle istruzioni comuni ai quadri RE-RF-RG-RD e RS)

**NOTA BENE:** Restano esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dai parametri i professionisti che hanno adottato il regime dei "contribuenti minimi", di cui ai commi da 96 a 117 della Legge 244 del 2007 (Finanziaria 2008) obbligati però, come anticipato, alla compilazione del quadro CM

98

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

	Compensi convenzionali ONG	
	1	2
RE2 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	,00	,00
RE3 Altri proventi lordi		,00

Nel rigo RE 2 devono essere indicati:

- nella colonna 1** - i compensi convenzionali percepiti dai volontari e cooperanti delle Organizzazioni non governative (ONG), di cui al comma 8-bis dell'articolo 54 del TUIR fissati con decreto annualmente (DM 17.09.2002). Per detti compensi non è riconosciuta la deducibilità delle spese e, di conseguenza, l'importo deve essere riportato nel rigo RE23
- nella colonna 2** si devono indicare tutti i compensi in denaro ed in natura, anche nella forma di partecipazione agli utili, al netto dell'IVA, derivanti dall'attività professionale e/o artistica anche se svolte all'estero.

**L'ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva, ai sensi del comma 212, articolo 1, legge n. 662/1996, costituisce parte integrante dei compensi e pertanto deve essere inserito in detto rigo**

99

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

	Compensi convenzionali ONG	
	1	2
RE2 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	,00	,00
RE3 Altri proventi lordi		,00

Nel rigo RE 3 deve essere indicato l'ammontare lordo complessivo degli altri proventi, con particolare riferimento a:

- interessi moratori ed interessi per dilazione di pagamento percepiti nell'anno
- proventi conseguiti in sostituzione di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni e delle indennità conseguite, anche in forma assicurativa, per il risarcimento dei danni consistenti nella perdita di detti redditi, con esclusione dei danni dipendenti da invalidità permanente o morte

**Ai sensi del comma 1-quater, dell'articolo 54, d.p.r. n. 917/1986 concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibile all'attività artistica o professionale, posta la facoltà di assoggettare detti importi a tassazione separata, di cui all'articolo 17, dpr n. 917/1986.**

100

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE10 Spese relative agli immobili ,00

### Ammortamento beni immobili strumentali per gli esercenti arti e professioni

#### Deducibilità

- per gli immobili acquistati o costruiti dal 15/06/1990 non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento e, dall'anno 1993, non è più consentita la deducibilità della rendita catastale
- per gli immobili acquistati o costruiti sino al 14/06/1990 è possibile dedurre le quote di ammortamento (per quelli acquistati o costruiti ante 1/1/1985 si deve aver riguardo alla data dell'acquisto o della costruzione, tenendo conto che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate anteriormente all'1/1/1985
- Per gli immobili acquistati o costruiti dal 2007, utilizzati promiscuamente alla condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione, si rende deducibile il 50% della rendita o del canone, in presenza di immobili acquisiti in locazione anche finanziaria
- le spese di ammodernamento e per servizi di detti ultimi immobili che non possono essere capitalizzate sono deducibili nella medesima misura
- per quanto concerne la deduzione delle quote di ammortamento o dei canoni di locazione finanziaria degli immobili strumentali per l'esercizio delle arti e professioni la disciplina è limitata a quelli acquistati o acquisiti nel periodo compreso tra l'1/1/2007 ed il 31/12/2009

101

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE10 Spese relative agli immobili ,00

Nel rigo RE10 deve, di conseguenza, essere indicato:

- l'ammontare del canone di locazione corrisposto nel 2009 per l'immobile utilizzato "esclusivamente" per l'esercizio di arti e professioni
- la rendita catastale dell'immobile strumentale utilizzato sulla base di un contratto di locazione finanziaria o il canone di locazione finanziaria (contratti stipulati entro il 14/06/1990 o periodo 1/1/2007-31/12/2009). Per i contratti del triennio 2007/2009 la deduzione è ammessa se la durata del contratto non risulta inferiore alla metà del periodo di ammortamento in applicazione del coefficiente fissato dall'apposito decreto, ma con un minimo di 8 anni ed un massimo di 15 anni
- ammontare deducibile delle spese di ammortamento, ristrutturazione e manutenzione non imputabili agli immobili
- altre spese relative all'immobile strumentale a qualunque titolo utilizzato, con esclusione della locazione finanziaria (condominio, riscaldamento, ecc..)
- le spese per servizi e l'ammontare deducibile delle spese di ammodernamento e ristrutturazione non imputabili al cespite, nel limite del 50%

102

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE10 Spese relative agli immobili ,00

### Reddito professionale: immobili

Il 31 dicembre 2009 si è esaurito l'effetto della disposizione transitoria recata dal comma 335, della Finanziaria 2007, relativa agli immobili utilizzati dai professionisti; si tratta sia degli immobili strumentali (lo Studio professionale) che di quelli destinati ad un uso promiscuo (abitazione utilizzata in parte come Studio).

In particolare:

- gli immobili acquistati a partire dal 1 gennaio 2010 **non sono più ammortizzabili** ed i canoni di leasing relativi a contratti sottoscritti da tale data torneranno ad essere indeducibili;
- anche nel 2010 continueranno ad essere ammortizzabili gli immobili strumentali acquistati nel triennio 2007 – 2009 così come continueranno ad essere deducibili i canoni di leasing immobiliari sottoscritti nel corso di tale triennio (50% per gli immobili ad uso promiscuo). Dal 2010 le quote di ammortamento ed i canoni di leasing saranno **deducibili senza operare la riduzione ad 1/3** prevista per gli esercizi 2007 – 2008 – 2009.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato i punti sopra indicati, già anticipati in una nostra precedente comunicazione. Per capire il trattamento fiscale dell'immobile occorre quindi verificare la data di acquisto dell'immobile: per gli immobili acquisiti dopo il triennio in questione non sono ammesse in deduzione quote di ammortamento.

**Agenzia delle Entrate, circolare 23 giugno 2010 n. 38/E**

103

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE11 Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato ,00

RE12 Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale o artistica ,00

Nel **riga RE 11** devono essere indicato l'ammontare complessivo corrisposto a titolo di retribuzione al lordo dei contributi assistenziali e previdenziali dei dipendenti, le quote di accantonamento per indennità di quiescenza e di previdenza maturate nel periodo d'imposta ancorché non liquidate ed i premi pagati alle compagnie di assicurazione che sostituiscono dette quote, in tutto o in parte.

Nel **riga RE12** deve essere indicato l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali o di servizi afferenti l'attività professionale

**Le spese di vitto ed alloggio sostenute dai dipendenti e/o collaboratori sono ammesse entro determinati tetti giornalieri (euro 180,76 se sostenute in Italia, euro 258,23 se sostenute all'estero. Non sono deducibili i compensi corrisposti al coniuge, ai figli, affidati o affiliati, minori di età o inabili al lavoro, né agli ascendenti per le prestazioni di lavoro subordinato.**

104

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	3			
	(Spese addebitate ai committenti	1	,00	Altre spese	2
					Ammontare deducibile
					,00

Nel **rigo RE15** trovano corretta collocazione le spese per alberghi e ristoranti sostenute dal professionista, con separata indicazione di quelle integralmente sostenute dal committente e quelle soggette al tetto del 2% (comma 5, articolo 54, dpr n. 917/1986).

Sul tema è utile ricordare, infatti, che per quanto riguarda i lavoratori autonomi:

1. con decorrenza dall'1/1/2009 la deducibilità diventa parziale nella misura del 75%
2. è necessario rispettare contestualmente il limite del 2% o dell'1% (se spese di rappresentanza) dei compensi percepiti nel periodo d'imposta
3. è necessario rispettare contestualmente la deducibilità nella misura del 50% per quelle spese di questo genere sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili (per cui 50% del 75%)
4. Le spese sostenute dal committente per conto del professionista sono integralmente deducibili qualora sostenute dal committente per conto del professionista e da quest'ultimo addebitate nella fattura emessa nei confronti del committente

105

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE15	Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande	3			
	(Spese addebitate ai committenti	1	,00	Altre spese	2
					Ammontare deducibile
					,00

Sul tema, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

### COINTESTAZIONE DELLA FATTURA

Viene ridimensionata l'interpretazione fornita con la citata Circolare n. 53/E circa l'obbligo di cointestare la fattura con i dati dei dipendenti che usufruiscono della prestazione alberghiera/di ristorazione.

Ora è ammessa la "semplice" indicazione dei dati dei dipendenti in fattura ovvero in un'apposita nota allegata alla stessa. Infatti, l'Agenzia delle Entrate così si esprime:

*"nel caso in cui non vi sia coincidenza tra il soggetto che acquista il servizio nell'esercizio della propria attività d'impresa, arte o professione (es. datore di lavoro) e colui che materialmente ne usufruisce (es. il dipendente), la fattura deve essere intestata al soggetto beneficiario della detrazione al fine di consentirgli l'esercizio del relativo diritto. I dati dei dipendenti fruitori della prestazione dovranno essere indicati nella fattura ovvero in una apposita nota ad essa allegata."*

La nuova interpretazione troverà applicazione anche con riferimento alle **spese anticipate dal committente per conto di un professionista** e da questo addebitate nella fattura emessa al committente.

Agenzia delle entrate, circolare n. 6/E del 3 marzo 2009

Agenzia delle entrate, circolare 53/E del 5 settembre 2008

106

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE16	Spese di rappresentanza (prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande)	1	,00	Altre spese	2	,00	Ammontare deducibile	3	,00
------	---	---	-----	-------------	---	-----	----------------------	---	-----

Nel **rigo RE 16** deve essere indicato l'ammontare delle spese di rappresentanza "effettivamente" sostenute (**colonna 1**) e "idoneamente" documentate con il riporto in **colonna 2** di un importo non superiore all'1% dell'ammontare dei compensi percepiti (**differenza tra importi indicati in RE6 e RE4**).

**Il comma 5, dell'articolo 54 del TUIR, infatti, dispone la deducibilità di dette spese, comprese quelle relative all'acquisto di beni di antiquariato, d'arte o da collezione anche se strumentali e di quelle sostenute per i beni destinati ad essere ceduti gratuitamente.**

107

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE17	Spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale (prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande)	1	,00	Altre spese	2	,00	Ammontare deducibile	3	,00
------	---	---	-----	-------------	---	-----	----------------------	---	-----

Nel **rigo RE17**, invece, deve essere indicato l'ammontare pari al 50% delle spese sostenute per la partecipazioni a convegni, congressi e simili o per aggiornamento professionale comprensive di spese per viaggio e soggiorno relativamente a detta partecipazione.

**Detta detrazione, in ossequio dell'ultimo periodo del comma 5, dell'articolo 54 del TUIR.**

In **colonna 1** si indica il 75% delle spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili

In **colonna 2** si indica l'ammontare delle altre spese sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili

In **colonna 3** si indica l'importo deducibile pari al 50% della sommatoria delle precedenti colonne

108

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE19 Altre spese documentate (di cui IRAP deducibile <sup>1</sup> ,00 )<sup>2</sup> ,00

Per quanto concerne la deducibilità del 10% dell'IRAP, le Entrate hanno chiarito inoltre che:

- si procede con il principio di "cassa"
- il rimborso spetta a coloro che hanno presentato l'istanza di rimborso motivata, però, dalla deducibilità dell'IRAP, esclusa ogni altra istanza
- **l'agenzia porrà estrema attenzione alle operazioni che hanno dato luogo ad interessi passivi, al fine di verificarne le "valide ragioni economiche e l'inerenza all'attività esercitata"**
- l'IRAP versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile solo nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo di riferimento, senza tenere conto di quella versata eventualmente in eccesso
- in presenza di perdite, la presentazione dell'istanza darà luogo ad una maggior perdita da computare in diminuzione del reddito relativo al primo periodo d'imposta utile successivo, alle condizioni dell'art. 84 del TUIR

**Agenzia delle Entrate, circolare 14 aprile 2009 n. 16/E**

109

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

RE26 Ritenute d'acconto (da riportare nel quadro RN) ,00

Per quanto concerne le ritenute d'acconto, finalmente il chiarimento delle Entrate che mette i lavoratori autonomi in tranquillità, affermando che ai fini della prova dell'avvenuta effettuazione della ritenuta, lo stesso può alternativamente:

- esibire all'Ufficio la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta
- o
- esibire all'Ufficio:
  1. copia della fattura dalla quale si evinca la presenza della ritenuta
  2. copia della documentazione bancaria dalla quale si evinca l'avvenuto pagamento della somma al netto della ritenuta di acconto
  3. dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, in cui il contribuente dichiara che il pagamento si riferisce ad una fattura regolarmente contabilizzata

**Agenzia delle Entrate, Risoluzione 19 marzo 2009 n. 68/E**

110

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g), g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 12, comma 1, del Tuir	RM3	Anno			Reddito	Ritenute	Opzione per la tassazione ordinaria
		Tipo	2	3			
					,00	,00	5
	RM4				,00	,00	
	RM5				,00	,00	
	RM6				,00	,00	
	RM7				,00	,00	

Dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore della Manovra correttiva, D.L. 223/2006 e' stata riformata la disciplina sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, con la previsione di assoggettare a tassazione anche la plusvalenza derivante dalla cessione della clientela o di altri elementi immateriali riferibili all'attività professionale esercitata.

La tassazione separata, con l'indicazione in detto quadro, si deve effettuare quando il corrispettivo relativo e' stato interamente incassato nell'anno di riferimento della dichiarazione.

**Agenzia delle entrate, risoluzione 29/03/2002 n. 108/E**

111

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### INERENZA E DEDUCIBILITÀ DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

La Suprema Corte di cassazione ha recentemente affermato che i contributi previdenziali versati dai Notai alla propria Cassa sono costi inerenti deducibili dai compensi professionali e non oneri deducibili dal reddito complessivo.

L'orientamento risulta in netto contrasto con la prassi amministrativa, ancorché per taluni autori l'orientamento della Cassazione sia da ritenere condivisibile in quanto "... il versamento dei contributi previdenziali è posto dalla legge a carico dell'attività professionale e quindi dei relativi proventi ..."

**Suprema Corte di Cassazione, ordinanza n. 1939 del 2009**

112

## IRAP

113

### DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

#### Le diverse basi imponibili IRAP

<b>I soggetti IRES ed i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria che abbiano manifestato una specifica opzione</b>	Devono applicare un criterio (parziale) di derivazione della base imponibile dalle risultanze del conto economico, senza più avere a riguardo alle eventuali variazioni di natura fiscale (variazioni in aumento ed in diminuzione del quadro RF) come prescritte dal d.p.r. n. 917/1986 (TUIR)
<b>I soggetti IRPEF in regime di contabilità semplificata ed in regime di contabilità ordinaria, senza la manifestazione di alcuna opzione</b>	Dovranno continuare a determinare gli imponibili accogliendo nella determinazione del tributo regionale anche le variazioni in aumento e diminuzione prescritte dal d.p.r. n. 917/1986 (TUIR)

114

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### L'opzione per i soggetti IRPEF (imprese individuali e società di persone)

Il legislatore fiscale ha concesso ai soggetti IRPEF la possibilità, da valutare caso per caso in termini di convenienza, di esercitare l'opzione per la determinazione della base imponibile con le regole fissate per le società di capitali e gli enti commerciali, ancorché limitatamente ai soggetti (imprese individuali e società personali) in contabilità ordinaria (sia per obbligo che per opzione), ai sensi del comma 2, dell'articolo 5-bis.

Le modalità ed i termini per l'esercizio dell'opzione sono stati definiti con il provvedimento dirigenziale dell'Agenzia delle entrate del 31 marzo 2008, l'opzione resta irrevocabile per tre periodi d'imposta ed è tacitamente rinnovata per un ulteriore triennio, fatta salva l'opzione per il ritorno al regime proprio, che deve essere mantenuto anch'esso per i tre periodi d'imposta successivi, consacrando il principio che il regime prescelto deve essere mantenuto necessariamente per un triennio.

115

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### MODELLO IRAP 2011

Con il provvedimento dello scorso 31 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello IRAP 2011 che i soggetti esercenti un'attività "autonomamente organizzata" diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi sono tenuti a presentare alla medesima agenzia:

- esclusivamente in via telematica**, direttamente o tramite un intermediario abilitato;
- in forma autonoma** ovvero staccata dal modello UNICO 2011
- entro il 30 settembre 2011** ovvero per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, a prescindere dalla data di approvazione del bilancio

116

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### MODELLO IRAP 2011

I soggetti che hanno chiuso il periodo d'imposta anteriormente al 31 dicembre 2010:

- se soggetti IRES:** non devono utilizzare il modello IRAP 2011 ma bensì il modello IRAP 2010
- se soggetti non IRES:** devono utilizzare il modello IRAP 2011, sempreché lo stesso sia disponibile alla data di presentazione; in caso contrario anch'essi sono tenuti ad utilizzare il modello vecchio

117

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Con riferimento alle persone fisiche che esercitano attività produttive di reddito d'impresa, nelle istruzioni per la compilazione rispetto al modello precedente, **non è più presente la presunzione in base alla quale dette attività "... sono sempre caratterizzate dal requisito dell'autonoma organizzazione in quanto quest'ultimo è connaturato alla nozione d'impresa ..."**.

Si ritiene che con tale stralcio l'Amministrazione Finanziaria abbia inteso allinearsi alle numerose sentenze pronunciate nel corso del 2009 e 2010 dalla Suprema Corte di cassazione, in base alle quali **anche l'imprenditore può esercitare la propria attività con lavoro prevalentemente proprio e dei propri familiari con una organizzazione minimale di beni strumentali e quindi in assenza dell'autonoma organizzazione richiesta per l'assoggettamento al tributo**

Sul tema **Agenzia delle Entrate, circolare 28 maggio 2010 n. 218/E**

118

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Le Entrate, facendo riferimento alla recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, in particolare quella a partire da febbraio 2007, **afferma il principio secondo cui i lavoratori autonomi debbono essere assoggettati ad IRAP solamente in presenza di un'autonoma organizzazione**; viene affermato che il concetto di autonoma organizzazione va verificato caso per caso (utilizzando anche i dati contenuti nella dichiarazione dei redditi e nel modello per gli studi di settore) ed in particolare non sussiste quando si è in presenza di almeno uno dei seguenti presupposti:

- a) impiego, in modo non occasionale, di "lavoro altrui";
- b) utilizzo di "beni strumentali eccedenti, per quantità o valore", le necessità minime per l'esercizio dell'attività.

In generale, con riguardo alla valenza dei suddetti presupposti, l'Agenzia delle Entrate tende a darne l'interpretazione più restrittiva possibile che si può derivare dalla giurisprudenza di Cassazione; **in particolare sembra trasparire il concetto secondo cui già l'esistenza di uno studio esclusivamente dedicato all'attività tenderebbe a far sussistere l'autonoma organizzazione**.

Inoltre viene affermata la non esclusione da IRAP con riguardo ad agenti di commercio, promotori e comunque a tutti gli imprenditori individuali, ancorché esercenti un'attività di dimensioni minime, ritenendo che l'attività di impresa implica sempre la presenza di un'autonoma organizzazione; e ancora viene lasciato uno spazio quasi nullo con riguardo all'esclusione da IRAP per gli studi associati. Viene inoltre affermato il concetto che i contribuenti che, in linea teorica, hanno i requisiti per accedere al regime dei minimi possono essere considerati esclusi da IRAP, fatte salve le verifiche caso per caso con riguardo agli altri contribuenti.

**Agenzia delle Entrate, circolare 13/06/2008 n. 45/E**

119

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

In estrema sintesi, in ambito di lavoro autonomo in particolare, l'autonoma organizzazione sussiste, e pertanto il professionista resta inciso dal tributo, quando lo stesso:

- è sotto qualsiasi forma responsabile dell'organizzazione** e non è quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità
- impiega beni strumentali eccedenti** (secondo l'id quod prelungue accidit) il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di autonoma organizzazione oppure si avvale in modo non occasione del lavoro altrui
- impiega non occasionalmente personale** (lavoratori dipendenti o collaboratori, ancorché assunti in base ad un progetto, un programma di lavoro o una fase di esso)

Al contrario, il professionista resta escluso da imposizione.

**Agenzia delle Entrate, circolare 13/06/2008 n. 45/E**

120

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### CESSIONE CLIENTELA O ALTRI ELEMENTI IMMATERIALI

Fatta salva l'applicazione della tassazione separata, i corrispettivi:

- per cessione della clientela
- o di altri elementi immateriali

sono **inclusi nella base imponibile IRAP**

**lettera a), comma 29, articolo 36, d.l. n. 223/2006**  
**comma 1-quater, articolo 54, d.p.r. n. 917/1986**

**ATTENZIONE**

121

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IRAP E SCORPORO DELLA QUOTA DI TERRENO

Il D.L. n.223/06 ha introdotto ai fini fiscali la necessità di scorporare dal costo del fabbricato la quota relativa al terreno, stabilendo che quote di ammortamento e canoni di leasing relativi al terreno non possono essere dedotti.

Dal 2008 la base imponibile Irap per le società di capitali è determinata sulla base delle risultanze contabili, senza fare alcun riferimento alle regole di deduzione previste dal TUIR; al riguardo la C.M. n. 36/E/09 aveva previsto che un'eventuale quota di ammortamento riferibile al terreno non può essere dedotta neppure ai fini Irap. **Con un ulteriore documento di prassi, l'Agenzia, in maniera non condivisibile, ha affermato il medesimo principio anche per i fabbricati in leasing: la quota terreno incorporata nel canone di leasing, oltre a non poter essere dedotta ai fini Ires, non potrà esserlo neppure ai fini Irap.**

**Agenzia delle Entrate, circolare 23 giugno 2010 n. 38/E**

122

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL MODELLO IRAP 2011

La struttura del modello 2011 è rimasta sostanzialmente inalterata rispetto all'anno precedente e prevede:

- un frontespizio
- n. 5 quadri finalizzati alla determinazione della base imponibile, uno per singola tipologia di soggetto (IQ per le persone fisiche, IP per le società di persone, IC per le società di capitali, IE per gli enti non commerciali e IK per le amministrazioni e gli enti pubblici)
- il quadro IR per la ripartizione regionale della base imponibile e dell'imposta netta
- il quadro IS contenente alcuni prospetti funzionali alla determinazione dell'imposta

123

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### LE NOVITÀ DEL MODELLO IRAP 2011

Per quanto concerne le novità, si evidenzia:

- frontespizio:** eliminazione della sezione "Domicilio per la notificazione degli atti" in quanto l'elezione di un domicilio non può essere effettuata nell'ambito della dichiarazione, ai sensi della lett. a), comma 4, art. 38, d.l. n. 78/2010 ed introduzione della casella "Situazioni particolari" da utilizzare per segnalare particolari condizioni emerse dopo la pubblicazione dei modelli
- quadro IQ:** eliminazione dei righe IQ66 e IQ67 con la conseguenza indicazione dei valori nella casella "di cui" del rigo IQ65
- quadro IR:** introduzione della nuova casella "Totale acconti dovuti" nella quale deve essere evidenziato l'ammontare degli acconti mensili dovuti per il 2010 per ciascuna Regione/Provincia autonoma, a prescindere dal fatto che gli stessi siano versati o meno. Nella casella successiva "Totale acconti", come in passato, deve essere evidenziato l'ammontare degli acconti mensili effettuati per il 2010, escludendo gli acconti non versati perché compensati con l'eccedenza dell'anno precedente
- quadro IS:** la revisione della sezione VII destinata alla "Rideterminazione dell'acconto" in considerazione del fatto che l'acconto 2010 potrebbe essere ricalcolato a seguito dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota (0,15%) disposta per talune regioni (Lazio, Campania, Molise e Calabria)

124

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### IL QUADRO IR E LE ALIQUOTE APPLICABILI

Per quanto il quadro in commento (IR) si evidenzia che:

- l'aliquota ordinaria è fissata nella misura del 3,9%
- l'aliquota ridotta è fissata nella misura dell'1,9%
- le variazioni (in aumento o diminuzione) possono essere determinate dalle singole regioni/province con un limite massimo di 1 punto percentuale, con la conseguenza che in relazione alla riduzione dal 4,25% al 3,9% dell'aliquota si rende necessario riparametrare le aliquote IRAP vigenti al 1° gennaio 2008 con l'utilizzo del coefficiente pari a 0,9176 (rapporto tra 3,9 e 4,25)
- nel quadro IR, destinato all'aliquota, a colonna 5, della sezione I "Codice aliquota" deve essere indicato il codice abbinato alla eventuale agevolazione e in assenza il codice da utilizzare è "XX", mentre a colonna 6 si deve indicare l'aliquota applicabile
- per talune regioni, stante lo sbancamento del SSNN ed il mancato accordo con il Governo, si rendono applicabili le aliquote maggiorate con l'aumento dello 0,92% sull'aliquota ordinaria del 3,9% (restando ferma l'aliquota massima applicabile del 4,82%) e dell'1% all'aliquota ridotta dell'1,9% ovvero quella ridotta o maggiorata prevista in ogni regione/provincia per il comparto agricolo

125

## DICHIARAZIONI DEI REDDITI 2011

### CREDITI D'IMPOSTA IRAP REGIONALI

Se la regione o la provincia autonoma ha deliberato determinati crediti d'imposta:

- devono essere compilati n. 2 distinti rigi della sezione I del quadro IR
- nel primo rigo deve essere indicato il codice della Regione o Provincia autonoma, quota del valore della produzione ad essa attribuita, eventuale riduzione, codice della norma agevolativa, aliquota applicata e imposta netta
- nel secondo rigo deve essere indicato il codice della Regione o Provincia autonoma indicato al primo rigo, codice "CR" a colonna 5 "Codice aliquota" e importo, con segno meno, del credito d'imposta a colonna 7 "Imposta netta"

126

## Studi di settore 2011

a cura di Andrea Bonghi  
Dottore Commercialista, pubblicitista

127

### Gli studi fanno slittare Unico 2011

Per tutti i  
soggetti ai  
quali si  
applicano  
gli sds

- Dal 16/6 al 6/7/2011
- Dal 16/7 al 5/8/2011 con lo 0,40%

128

## STUDI DI SETTORE 2010

### **Per chi vale lo slittamento:**

- soggetti che svolgono attività per le quali sono elaborati ed applicabili gli studi di settore ;
- soci di società trasparenti accertabili tramite studi;
- soci d'opera di srl non trasparenti accertabili tramite studi;

129

## STUDI DI SETTORE 2010

IL "SORPASSO" DEL REDDITOMETRO

ANALISI DEI DATI DELL'ULTIMO TRIENNIO

FONTE: AGENZIA DELLE ENTRATE

130

**Accertamenti nei confronti di soggetti non congrui agli Studi di settore  
(componente degli accertamenti eseguiti nei confronti  
delle imprese di piccole dimensioni e dei lavoratori autonomi)**

	2010	2009	2008
<b>N° Accertamenti eseguiti</b>	<b>30.219</b>	<b>56.437</b>	<b>72.956</b>
Maggiore Imposta Accertata media*	14.341	12.802	6.673
<b>N° Accertamenti definiti con adesione e con acquiescenza</b>	<b>14.591</b>	<b>24.619</b>	<b>35.060</b>
Maggiore Imposta Definita media *	5.005	4.410	2.785

\* importi in euro

131

**Accertamenti ordinari II.DD.  
con determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche**

	2010	2009	2008
<b>N° Accertamenti eseguiti</b>	<b>30.443</b>	<b>28.316</b>	<b>15.153</b>
Maggiore Imposta Accertata	501	460	285
<b>N° Accertamenti definiti con adesione o con acquiescenza</b>	<b>12.729</b>	<b>8.506</b>	<b>3.419</b>
Maggiore Imposta Definita	96	59	22

Importi in milioni di euro

132

## Accertamenti a confronto

	2010	2009	2008
Accertamenti con SDS	30.219	56.437	72.956
Accertamenti sintetici	30.443	28.316	15.153

133

## LA "TENUTA" DEGLI SDS

- L'introduzione dei correttivi ha permesso di applicare gli Studi di Settore anche al periodo d'imposta 2009, anno di forte crisi economica. Gli studi di Settore revisionati e adattati al nuovo contesto economico, sono stati applicati con rinnovata adesione da parte delle Associazioni di Categoria e dei contribuenti e hanno garantito il consolidamento della *Tax-Compliance* anche per il periodo d'imposta 2009.
- Fonte: Società per gli studi di settore (marzo 2011)

134

## LA "SVOLTA" DELLE SEZIONI UNITE

### **Come si arriva alle sentenze delle SS.UU. del 18/12/2009:**

- Giurisprudenza di merito;
- Commissione Rey;
- Circolare n.5/e del 2008;
- ufficio studi massimario Cassazione (luglio 2009)

135

## IL "DIKTAT" DELLE SEZIONI UNITE

1. Gli scostamenti dagli studi sono presunzioni semplicissime;
2. Obbligatorio il contraddittorio preventivo;
3. Motivazione accertamento deve tenere conto delle risultanze del contraddittorio

136

## SEZIONI UNITE E ONERE DELLA PROVA

1. È ripartito equamente fra l'ufficio ed il contribuente;
2. L'ufficio deve però provare la capacità dello studio di misurare le condizioni di normalità economica del contribuente;
3. Il contribuente deve provare le condizioni che giustificano lo scostamento o l'inapplicabilità dello studio

137

## SEZIONI UNITE E CONTRADDITTORIO

1. Momento nel quale si qualifica la presunzione fiscale;
2. Gli esiti del contraddittorio non condizionano l'eventuale impugnativa;
3. La mancata partecipazione del contribuente non limita la sua difesa ma può condizionare il Giudice;

138

## Studi di settore e contraddittorio

### **Partecipazione attiva:**

- Il contribuente fornisce elementi giustificativi per lo scostamento;
- L'ufficio deve tenere conto degli esiti del contraddittorio;
- La motivazione dell'accertamento dovrà tener conto delle argomentazioni del contribuente;

139

## Studi di settore e contraddittorio

### **Partecipazione passiva**

- Il contribuente, pur prendendo parte al contraddittorio, non è in grado di fornire elementi giustificativi per lo scostamento;
- L'ufficio può desumere da tale circostanza la validità delle presunzioni di Gerico e procedere con l'accertamento;

140

## Studi di settore e contraddittorio

### **Mancata partecipazione**

- Il contribuente, raggiunto dall'invito, sceglie di non partecipare;
- Il contribuente non partecipa perché non raggiunto dall'invito (es. problemi di notifica);

141

## Studi di settore e contraddittorio

### **Mancata partecipazione – segue:**

- In entrambe le ipotesi l'ufficio può procedere con l'accertamento da studi di settore;
- Nell'eventuale contenzioso tale circostanza sarà diversamente apprezzata dal giudice;

142

## Studi di settore e contraddittorio

### **LA VERBALIZZAZIONE:**

- importanza fondamentale;
- può essere decisiva nel successivo processo presso la Ctp;

143

## I NUOVI ACCERTAMENTI CON GLI STUDI DI SETTORE

- Indirizzi operativi agli uffici per la prevenzione ed il contrasto all'evasione nel triennio 2009-2011;
- Circolare n.13/e del 9 aprile 2009;
- Circolare n.20/e del 16 aprile 2010;

144

## I NUOVI ACCERTAMENTI CON GLI STUDI DI SETTORE

### **DUE FASI FONDAMENTALI:**

- 1- verifica della validità applicativa dello studio al contribuente (clusterizzazione);
- 2- altre circostanze (presunzioni) che confermino i responsi di Gerico;

145

## I NUOVI ACCERTAMENTI CON GLI STUDI DI SETTORE

### **Tre vantaggi x il fisco:**

- A) immediata definizione dell'accertamento da parte del contribuente;
- B) miglior gestione del contraddittorio da parte dell'ufficio;
- C) emissione di avvisi di accertamento supportati da motivazioni più qualificate in grado di resistere in sede contenziosa

146

## I NUOVI ACCERTAMENTI CON GLI STUDI DI SETTORE

### **La selezione delle posizioni in base agli scostamenti:**

1. Scostamenti macroscopici;
2. Scostamenti medi;
3. Scostamenti minimi;

147

## I NUOVI ACCERTAMENTI CON GLI STUDI DI SETTORE

### **L'esame dei fattori di rischio:**

- 1. crediti iva costanti nel tempo o la crescita anomala degli stessi all'interno del periodo di riferimento;
- 2. il modesto o insufficiente livello dei redditi dichiarati a fronte di ricavi o compensi costanti o in crescita;
- 3. costanti perdite per più annualità d'imposta;
- 4. anomalie riscontrate negli indicatori di normalità economica o negli indici di coerenza relativi alla gestione del personale o del magazzino.

148

## LE ALTRE PRESUNZIONI CHE RAFFORZANO GLI SDS

### 1. Incongruenza nel tempo ricavi dichiarati

- I ricavi dichiarati nei periodi d'imposta precedenti e successivi a quello considerato sono inferiori alle stime di Gerico;
- Tale circostanza porta a ritenere come "congruente" l'entità dei ricavi stimati per l'anno da accertare;
- La reiterazione dell'incongruenza nel tempo conferma la scarsa plausibilità dei ricavi dichiarati

149

## LE ALTRE PRESUNZIONI CHE RAFFORZANO GLI SDS

### 2. Anomalie reiterate nel tempo in ordine ai dati dichiarati

- Incoerenza agli indicatori dello studio di settore per più annualità;
- Anomalie nei dati dichiarati in ordine ai beni strumentali, al personale, al magazzino etc.;
- Da esse deriva una probabile inattendibilità dell'ammontare dei ricavi dichiarati;

150

## LE ALTRE PRESUNZIONI CHE RAFFORZANO GLI SDS

### **3. Anomalie riscontrate nell'adempimento degli obblighi fiscali**

- Accessi brevi tramite i quali si è accertata la non veridicità di alcuni dati dello studio di settore;
- Violazione di obblighi strumentali da parte del contribuente (mancata emissione scontrini, ricevute fiscali, etc);
- Accertamento della presenza di lavoratori irregolari presso i locali del contribuente;

151

## LE ALTRE PRESUNZIONI CHE RAFFORZANO GLI SDS

### **4. incongruenza reiterata nel tempo della redditività dell'impresa**

- Sulla base di essi l'impresa appare come "antieconomica";
- elevata possibilità di un sottodimensionamento dei ricavi;
- spesso l'impresa poco economica è anche costantemente a credito iva;

152

## LE ALTRE PRESUNZIONI CHE RAFFORZANO GLI SDS

### **5. incongruenza fra redditi dichiarati e significativi elementi di spesa**

- circostanza rafforzata se il reddito del contribuente è espresso in massima parte da quello d'impresa;
- circostanza rafforzata se il reddito del contribuente rappresenta in massima parte anche il reddito del suo nucleo familiare;

153

## Le "ultime" della Cassazione sugli SDS

### **Sentenza n.10778 del 16/5/2011:**

Uno scostamento minimo fra i ricavi dichiarati e quelli calcolati dal software Gerico non è prova di evasione....

154

Le “ultime” della Cassazione sugli SDS

**Sentenza n.3923 del 17/2/2011:**

Se nella zona dove opera il contribuente ci sono molti concorrenti i risultati dello studio di settore non sono attendibili....

155

Le “ultime” della Cassazione sugli SDS

**Sentenza n.4792 del 28/2/2011:**

È illegittimo l'accertamento basato sugli standard se l'ufficio delle imposte ha preso come parametro di riferimento i prezzi di cartellino e non quelli scontati...

156

## SDS: correttivi anticrisi anche per il 2010

- Nel 2010 la crisi si è manifestata con dinamiche peculiari;
- I correttivi usati per 2009 e 2008 si sono mostrati efficaci;
- Occorre seguire con attenzione dinamiche costi variabili e del personale;

157

## Correttivi per la Crisi 2010

### MONITORAGGIO DELL'IMPATTO DELLA CRISI ECONOMICA 2010

Acquisizione delle informazioni per valutare l'impatto della crisi nei Settori e nei territori (PROMETEIA, BANCA D'ITALIA, ISTAT)

Raccolta informazioni dagli Osservatori Regionali e dalle Associazioni di categoria

Analisi dei dati delle Dichiarazioni Annuali IVA e delle Comunicazioni Annuali Dati IVA

158

158

## Correttivi per la Crisi 2010

### GLI INTERVENTI PER IL 2010

Interventi relativi all'analisi di normalità economica

Correttivi congiunturali di settore

Correttivi congiunturali individuali

159

## Correttivi per la Crisi 2010

Interventi relativi all'analisi di normalità economica

SOGGETTI INTERESSATI

Soggetti che presentano una situazione di crisi (contrazione dei ricavi 2010 rispetto al 2009) e sono coerenti rispetto alla gestione delle esistenze iniziali

DURATA DELLE SCORTE

Rimodulazione del valore soglia di normalità economica per tener conto di merci e prodotti inventurati a seguito della contrazione delle vendite

160

## Correttivi per la Crisi 2010

### Correttivi congiunturali individuali



161

## Correttivi per la Crisi 2010

### Studi di Settore dei professionisti con modello a prestazioni

**Correttivi congiunturali di settore:  
problema degli acconti**

**Correttivi congiunturali  
individuali**

162

## Correttivi per la Crisi 2010

### Studi di Settore dei professionisti con modello a prestazioni

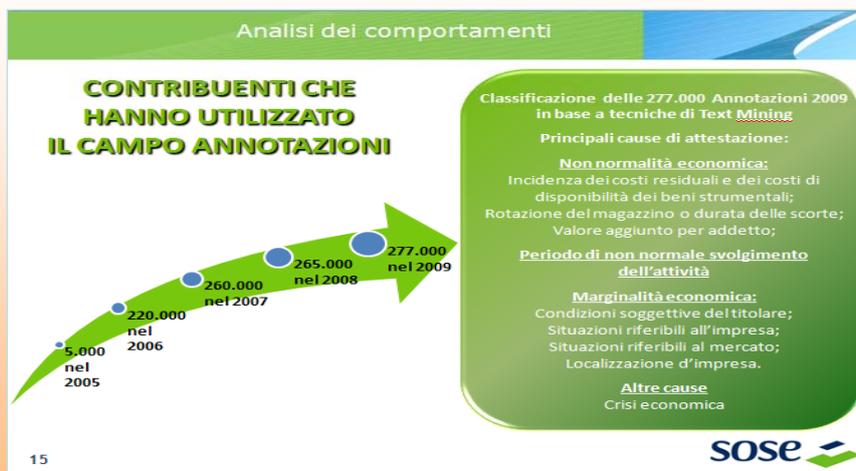
**QUADRO X**  
Altre informazioni  
rilevanti ai fini  
dell'applicazione  
degli studi di settore

X01	Percentuale dei compensi relativa agli incarichi iniziati e completati nell'anno	%
X02	Percentuale dei compensi relativa agli altri incarichi	%
		TOT = 100%

RISULTATI ANALISI SUI DATI DEGLI STUDI DI SETTORE:  
MAGGIOR LIVELLO DI NON CONGRUITÀ  
AL CRESCERE DELLA PERCENTUALE  
DI INCARICHI CON SALDO/ACCONTO

163

## II "BOOM" DELLE ANNOTAZIONI



164

*Arrivederci al prossimo incontro:*

*VideoFisco: 8 giugno 2011*

*Dichiarazioni dei redditi: Tutto Quesiti!*

*A cura di*

*Paolo Meneghetti e Sandro Cerato*

165